



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.001405/2009-91
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.972 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de fevereiro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004, 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CESSÃO DE CRÉDITOS. TRIBUTAÇÃO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à cessão de créditos de ICMS, referida como recuperação de custos não ativados, e não de crédito integrante do ativo do sujeito passivo, alienado com deságio, decorrente de Quota de Contribuição sobre Exportação de Café.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA ACESSÓRIA. MULTA QUALIFICADA. CONHECIMENTO DO RECURSO PREJUDICADO PELO FATO DE NÃO TER SIDO CONHECIDO DO RECURSO QUANTO À MATÉRIA RELATIVA À EXIGÊNCIA PRINCIPAL.

Não obstante o acolhimento, pelo colegiado, do recurso especial quanto à matéria relativa à multa qualificada em face do não conhecimento do recurso fazendário quanto à segunda matéria, na qual se discutia a exigência principal, restou prejudicada a sua apreciação, vez que ante a impossibilidade processual de restabelecer a exigência do crédito tributário principal não há motivo ou justificativa para o escrutínio jurisdicional da sanção correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: (i) por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial quanto à multa qualificada, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob que votaram pela conversão do julgamento em diligência para saneamento do despacho de admissibilidade; (ii) por maioria de votos, não conhecer do Recurso Especial em relação à exigência principal. Vencido o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) que votou pelo conhecimento; e (iii) por unanimidade de votos, considerar prejudicado o exame de mérito quanto à multa qualificada. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de analisar recursos Especiais interpostos pela PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL (PFN), em face dos acórdãos proferidos pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Inicialmente, se insurgiu a d. PFN contra o Acórdão de Recurso Voluntário n.º 1401-001.071 (fls. 1493/1516), de 05/11/2013, mediante o qual o colegiado *a quo* deu provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75% e, por consequência, acolher parcialmente a decadência apenas do 4º trimestre de 2004.

Este acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

VALIDADE DOS ATOS PRATICADOS

A validade dos negócios jurídicos deve ser verificada à luz da teoria dos fatos jurídicos. Caso se constate a ocorrência de simulação, configurada pela divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, os negócios jurídicos simulados devem ser desconsiderados.

SOLIDARIEDADE PASSIVA E RESPONSABILIDADE PESSOAL.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Nos casos de fraude, simulação e prática de outros atos ilícitos os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias e penalidades.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

DESQUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO REFERENTE AO 4º TRIMESTRE DE 2004

Na ausência de indícios de fraude, não se aplica o artigo 173, I do CTN, o prazo decadencial deve ser contado da ocorrência do fato impositivo. Decadência em relação ao 4º trimestre de 2004.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

COFINS. PIS/PASEP. BASE DE CALCULO. CONCEITO DE FATURAMENTO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade, por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de faturamento para fins de tributação do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser cancelado o lançamento referente as receitas advindas da cessão de crédito, conforme permissivo introduzido no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72.

O processo foi encaminhado à PGFN para a ciência do mencionado Acórdão, em 03/06/2015, que, apresentou, tempestivamente, o Recurso Especial em 07/07/2015 (fls. 1520/1535).

A admissibilidade do recurso especial foi examinada em despacho do presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção (fls. 1538/1544), nestes termos:

[...]

A Recorrente alega que no tocante à desqualificação da multa de 150% para 75%, a decisão recorrida diverge do entendimento esposado nos arestos paradigmas seguintes: acórdão nº 9101-000.528, de 11/03/2010, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e, acórdão nº 1302-001.331, de 11/03/2014, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Analisando as condições de admissibilidade do Recurso Especial, constato que restaram cumpridos os requisitos formais estabelecidos no artigo 67, § 11 da referida Portaria Regimental, tendo em vista que foram reproduzidas na íntegra, no corpo do recurso especial, as ementas dos mencionados acórdãos, dito paradigmas de divergência, que serão analisados para fins de verificação da divergência apontada.

Os acórdãos paradigmas estão assim ementados,

Acórdão nº **9101-000.528**, de 11/03/2010

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2000

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. ERRO DE PROIBIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. O “erro de proibição” ou erro sobre a ilicitude do fato não exclui o dolo, mas atua tão somente na dosimetria da pena, podendo isentá-la ou diminuí-la. Inaplicável no âmbito das sanções administrativas fiscais.

Acórdão nº **1302-001.331**, de 11/03/2014

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE ATIVOS. OPERAÇÃO “CASA-SEPARA”.SIMULAÇÃO.

Deve ser mantida a exigência, ao restar comprovado que as complexas operações societárias levadas a efeito pela interessada nunca objetivaram a

admissão de novo sócio ou investidor, mas sim a alienação de participações societárias. A existência de prévio contrato escrito entre as partes, em que são detalhados todos os passos e valores envolvidos nas operações, reforça tal conclusão. Irrelevante o lapso temporal entre o início e o final das operações ter sido superior a um ano, se todas as etapas estavam previamente acordadas entre as partes. O descompasso entre a vontade aparente e a vontade real conduz à conclusão de simulação. O ganho de capital na alienação foi artificialmente reduzido, com a igualmente artificial majoração do custo de aquisição. O lançamento deve, assim, ser mantido.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

É cabível a qualificação da multa de lançamento de ofício nos casos em que ficar demonstrada a conduta dolosa do sujeito passivo ao praticar atos simulados, com o objetivo de ocultar da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador tributário.

Consta do voto condutor do acórdão recorrido:

A Autoridade Fiscal, ao analisar os negócios jurídicos praticados pelo Recorrente, verificou que um ato foi praticado no intento exclusivo de reduzir a tributação do negócio jurídico. No entendimento da Autoridade Fiscal, houve abuso de forma, quando a substância da matéria é distinta da operação formalmente praticada. Trata-se, portanto, de hipótese de reclassificação do negócio jurídico, em que se toma uma conduta formalmente lícita e se lhe atribui os efeitos próprios do negócio jurídico materialmente considerado.

*Resguardado meu posicionamento acerca do mérito, **não existiu, o dolo conscientemente de praticar o “ilícito”, é dizer, na busca de resultado ilícito, mas sim o de praticar um ato na consciência de sua licitude, só que, na verdade, eivado pelo vício da simulação.***

*A discussão meritória se pauta sobre a possibilidade de usar-se da cisão como instrumento para transferência patrimonial. De fato é possível, desde que a forma se coadune com a substância. **Noutros termos, a cisão deve ter o seu verdadeiro propósito alcançado, e não deve ser usada com fins únicos de reduzir a incidência de tributos. No caso, entendeu-se que houve, na substância, foi uma cessão de crédito, que deve ser tributada como tal, em acordo com a jurisprudência deste Conselho.***

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Deste modo, voto por desqualificar a multa de 150% para o percentual de 75%.

(GRIFEI)

Do voto vencedor condutor do acórdão paradigma 9101.000.528, consta o seguinte:

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênias para dela divergir quanto à redução da multa de ofício do patamar de 150% para 75%, conforme decidido no acórdão recorrido.

...

Entretanto, a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização foi afastada pela decisão recorrida. Segundo o colegiado, “a evidência da intenção dolosa,

exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má fé, inerente à prática de atos fraudulentos.”

(...)

Com todas as vênias, entendo que este entendimento não deve prosperar e a multa de ofício qualificada deve ser restabelecida ao percentual de 150%. Com efeito, a subsunção dos fatos à conduta tipificada no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964 prescinde de qualquer verificação de cunho subjetivo. É suficiente a caracterização do dolo e não se perquire se houve ou não má fé.

O fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária não são suficientes para afastar o caráter doloso de sua conduta simulatória, porquanto o dolo não é sinônimo de má fé, na forma como entendeu o acórdão recorrido.

Do confronto dos votos condutores dos acórdãos recorrido e paradigma, pode-se constatar a divergência arguida pela Recorrente.

No acórdão paradigma **9101-000.528**, prevaleceu o entendimento de que *a prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto, caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996. E que, o fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária não são suficientes para afastar o caráter doloso de sua conduta simulatória, porquanto o dolo não é sinônimo de má fé, na forma como entendeu o acórdão recorrido;*

Já no acórdão recorrido, dessume-se que, a prática de um ato na consciência de sua licitude, eivado pelo vício da simulação, mas sem o dolo consciente na busca de um resultado ilícito não caracteriza hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996.

O confronto dos fundamentos expressos nos acórdãos recorrido e paradigmas evidencia que a PFN logrou comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial argüida, deve-se DAR seguimento ao recurso especial da PFN.

[...]

No mérito, a PFN defendeu o restabelecimento da multa qualificada, *verbis*:

[...]

3. Da qualificação da multa de ofício.

Conforme se afirmou alhures, tendo sido reconhecida a simulação das operações realizadas pelo contribuinte em conluio com as outras empresas, o não oferecimento à tributação do ganho de capital auferido caracteriza o intuito de fraude exigido para qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Egrégia Turma, porém, excluiu a qualificação, sob a justificativa de que os atos realizados não se caracterizariam em simulação, mas apenas uma sucessão de negócios jurídicos típicos.

Contudo, é inegável que o contribuinte utilizou-se de uma série de instrumentos com o intuito de criar uma roupagem legal capaz de dar uma aparência legítima às operações cujo único fundamento era não oferecer à tributação o ganho de capital auferido.

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ao prever a majoração do percentual normal da multa de ofício, toma como referência os comportamentos descritos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que têm a seguinte redação:

[...]

Como está expresso, a multa mais gravosa de 150% de que trata o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007), tem aplicação sempre que em ação fiscal constata-se a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

Para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento que se encontra nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, se caracteriza pela vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado. Deve ficar demonstrada que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado a suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos. E aí não importa identificar com precisão qual artigo (supra) teria sido o mais indicado.

Cite-se entendimento do CAREF:

[...]

No presente caso, a multa de 150% deve ser mantida, eis que as operações foram realizadas tiveram o exclusivo intuito de afastar do contribuinte a obrigação de oferecer à tributação, enquadrando-se nas situações elencadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Causa estranheza, o fato de o relator do voto vencedor, concordando com a grande maioria dos argumentos da Fazenda Nacional, restabelecer o lançamento tributário, reconhecendo a ocorrência de operações indevidas, que decorreram na diminuição do ganho de capital. E, apesar do reconhecimento da simulação das operações, afastar a qualificação da multa qualificada.

Desse modo, restou perfeitamente demonstrada nos autos a ação dolosa da interessada para possibilitar o aproveitamento indevido de ágio gerado internamente, razão pela qual deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício (150%).

Requer a PFN, ao final, que seja conhecido e provido o recurso para reformar o acórdão atacado e restabelecer a qualificação da multa de ofício.

Cientificados do recurso especial da PFN em 16/05/2016 (AR, fls. 1564/1566), o contribuinte e responsáveis solidários apresentaram suas contrarrazões (fls. 1618/1667) em 31/05/2016, alegando a ausência de pressupostos para a interposição e seguimento do recurso, forte no sentido de que as situações examinadas nos acórdãos paradigma e recorrido são distintas.

Sustentam que os únicos dispositivos invocados na autuação são os arts. 521 e 528 do RIR/1999, que tratam da base de cálculo do lucro presumido, inexistindo qualquer menção acerca de suposta operação casa/separa e muito menos de “aproveitamento de ágio gerado internamente”, o que torna impróprio o recurso pela ausência de prequestionamento.

Ressaltam que para caracterizar a divergência é indispensável “*avaliar se as soluções encontradas pelo decisum recorrido e os paradigmas apontados tiveram por base as mesmas premissas fáticas e jurídicas, existindo entre elas similitude de circunstâncias*”, o que não teria se verificado no caso concreto.

Destacam que o próprio pedido feito pela D.PFN serve para demonstrar “*quão exógeno é o seu recurso em relação ao caso julgado*”, conforme transcreve, *verbis*:

“Desse modo, restou perfeitamente demonstrada nos autos a ação dolosa da interessada para possibilitar o aproveitamento indevido de ágio gerado internamente, razão pela qual deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício (150%).

Alegam que o recurso foi redigido com a mera transcrição de ementa e trechos dos acórdãos paradigmas e que não houve a comparação analítica de modo a demonstrar os pontos de divergência entre os acórdãos confrontados.

Sustentam, ainda, que não foi apontada a legislação tributária interpretada de forma divergente.

No mérito, defendem a inexistência de dolo no sentido de esconder a operação efetivamente realizada: cessão de direito registrado no ativo circulante, com deságio. Refutam, ainda, a ocorrência de qualquer conduta fraudulenta nas operações praticadas.

A contribuinte e responsáveis solidários, opuseram embargos ao Acórdão nº 1401-001.071 que foi regularmente admitido e ensejou que fosse proferido o Acórdão nº 1401-002.153 (fls. 1701/1714), em 17/10/20217, pela mesma 1ª Turma da 4ª Câmara, que acolheu os embargos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso com relação ao ano-calendário de 2005.

O acórdão de embargos foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO DO JULGADO. CABIMENTO.

São cabíveis embargos de declaração para suprir omissão de acórdão. Os embargos são acolhidos para integrar os fundamentos eivados de omissão, concedendo-se efeitos infringentes ao recurso quando as omissões constatadas tiverem o condão alterar a decisão embargada.

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE TRIBUTOS RECOLHIDOS A MAIOR. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA CESSÃO.

A cessão de créditos com deságio não se sujeita à tributação do IRPJ, pois não há ganho na operação, que é resultado da subtração entre o valor recebido e o valor do crédito cedido.

Encaminhados os autos à PGFN para ciência em 23/11/2017, tendo em vista tratar-se de processo eletrônico, ter-se-ia a intimação presumida da Fazenda Nacional em 22/12/2017, sendo apresentado recurso especial em 15/12/2017 (fls. 1716/1730), tempestivamente, portanto.

O recurso especial teve sua admissibilidade examinada pelo presidente da 4ª Câmara, por meio do despacho de fls. 1734/1736, nestes termos:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Tributação, no lucro presumido, da cessão de créditos de tributo recolhido a maior”

Decisão recorrida:

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA CESSÃO.

A cessão de créditos com deságio não se sujeita à tributação do IRPJ, pois não há ganho na operação, que é resultado da subtração entre o valor recebido e o valor do crédito cedido.

[...].

Desta forma, a se considerar o resultado da cessão de créditos como outras receitas operacionais, não há o que se tributar, pois não houve ganho na operação, mas sim perda.

Acórdão paradigma nº 9101-001.846, de 2013:

CRÉDITOS DE ICMS. UTILIZAÇÃO POR CESSÃO E TRANSFERÊNCIA. IRPJ.

Deve ser adicionado ao resultado, para efeito de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante do crédito do ICMS utilizado por cessão ou transferência, ainda que o regime de apuração do IRPJ seja pelo lucro presumido.

[...].

Ou seja, tanto pela ótica da receita, quando pela ótica da recuperação de custos, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, quando apurado com base no lucro presumido, as aludidas transferências de crédito de ICMS. Aplica-se o mesmo resultado à CSLL, em vista do disposto nos arts. 28 e 29 da Lei 9.430/1996.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, no lucro presumido, a cessão de créditos com deságio não se sujeita à tributação do IRPJ, pois não há ganho na operação, que é resultado da subtração entre o valor recebido e o valor do crédito cedido, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-001.846, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que deve ser adicionado ao resultado, para efeito de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante do crédito [...] utilizado por cessão ou transferência, ainda que o regime de apuração do IRPJ seja pelo lucro presumido.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

[...]

No mérito, a PFN defendeu o restabelecimento da exigência, nestes termos:

[...]

A contribuinte, nos períodos autuados, optou pela tributação segundo o sistema “Lucro Presumido”.

Nesse caso, a tributação enseja um certo grau de ficção. Ficção que considera como valor tributável, independentemente de despesas incorridas e de resultados alcançados, sempre um percentual da receita bruta auferida, de forma que custos e despesas são desconsiderados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que, além das receitas sujeitas ao percentual de presunção de lucro, existem outras que devem ser adicionadas diretamente ao resultado obtido pela utilização dos referidos percentuais, para a determinação da base de cálculo sujeita à alíquota, conforme definido no art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e art. 28 e 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

Dispõem os arts. 224, 518, 519 e 521 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

[...]

Os créditos de tributos cedidos a outras empresas como forma de pagamento de insumos, ou recebidos em espécie mesmo, não se enquadra no conceito de receita bruta das vendas e serviços definido no art. 224 do RIR/99.

É equivocada a tese de que tais ingressos não representam receitas nas referidas operações. A operação de transferência dos créditos de tributos configura uma espécie de alienação, ou melhor dizendo, uma cessão de créditos em que a pessoa jurídica vendedora toma o lugar do cedente; o adquirente, o do cessionário e, a Unidade da Federação, o do cedido.

Trata-se, portanto, de alienação de direitos classificados no Ativo Circulante, e como tal, conforme está bem esclarecido na Fundamentação Legal do Auto de Infração e no Relatório da Ação Fiscal, entende-se que o montante auferido pela contribuinte na alienação/cessão do direito é receita tributável, mas sobre a qual não se aplica o percentual para a determinação do lucro presumido, conforme o disposto no art. 519 do RIR/99.

Sendo assim, seja qual for o motivo que ensejou a cessão do crédito, o valor auferido nessa transação, encontra-se no campo de incidência do IRPJ, como demais receitas, nos termos do art. 25, II, da Lei nº 9.430, de 1996, base legal do art. 521 do RIR/99, devendo ser acrescida ao lucro presumido, para efeito de apuração do IRPJ, como também para apuração da base de cálculo da CSLL, prevista no art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Conforme entendimento adotado pelo Acórdão n.º 9101-001.846, tanto pela ótica da receita, quando pela ótica da recuperação de custos, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, quando apurado com base no lucro presumido, as aludidas transferências de crédito de ICMS.

Idêntica solução deve ser adotada em relação à CSLL, em vista do disposto nos arts. 28 e 29 da Lei 9.430/1996.

Sobre a questão da tributação pelo Imposto de Renda, temos a dizer que um dos seus princípios basilares, inclusive constitucionalmente previsto, é o da universalidade (CF, art. 153, §2º, I). Universalidade significa o princípio que estipula a abrangência objetiva

do imposto, incidindo ele, por princípio, sobre quaisquer rendimentos da pessoa, seja física ou jurídica. Em consequência disso, bastaria a legislação do imposto não mencionar que tais receitas são intributáveis, para que, a contrario sensu, pudessemos declarar que são tributáveis.

Ademais, no caso, tem aplicação o art. 43 do CTN, pois a ocorrência do fato gerador do imposto de renda se dá com a aquisição de disponibilidade patrimonial oriunda de renda do capital, do trabalho, da combinação de ambos e também os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais outros, não gerados diretamente pelo capital e/ou trabalho.

Assim, sobre os valores determinados com base na receita bruta, adicionados das demais receitas, dentre eles a cessão de créditos de tributos a terceiros, é que incidirão as alíquotas respectivas.

Diante do acima exposto, sob qualquer ótica, é cediço que o acórdão recorrido merece reforma, devendo ser restabelecido o lançamento em sua inteireza.

[...]

Requer, ao final, que seja conhecido e provido o recurso para reformar o acórdão recorrido e restabelecida a exigência.

Intimados do novo recurso especial interposto em 15/03/2018, (AR, fls. 1740/1741/1746), o contribuinte e responsáveis solidários, apresentaram estes últimos as contrarrazões ao recurso, por meio de remessa postal, em 27/03/2018 (envelope, fls. 1792), nas quais sustentam:

- a) A ausência de similitude fática entre o acórdão paradigma e o recorrido, pois enquanto no primeiro haveria uma operação permutativa no ativo, com a criação de novo direito em contrapartida ao crédito cedido, no segundo o negócio jurídico não teria sido praticado pela empresa, mas sim pelos seus sócios pessoas físicas, de sorte que não haveria permutação entre os ativos da empresa, com a contrapartida de um novo ativo, mas uma efetiva redução patrimonial decorrente da cisão parcial, que acabou sendo considerada omissão de receita pela fiscalização, em face dos recursos não terem transitado pela contabilidade da empresa.
- b) Que a origem distinta dos créditos cedidos também é importante para caracterizar a dessemelhança das situações, pois enquanto no paradigma trata-se de créditos de ICMS regularmente escriturados e cedidos a terceiros, no recorrido os créditos cedidos por meio de cisão parcial são decorrente de recolhimentos indevidos de cotas de contribuição sobre exportação de café que tiveram sua inconstitucionalidade declarada pelo STF.
- c) Que os créditos mencionados no paradigma jamais transitaram pelo resultado contábil/fiscal da contribuinte, sendo classificados diretamente no ativo como tributos a recuperar, enquanto que no recorrido a regra geral seria o lançamento no resultado como despesas tributárias e, somente depois da declaração de inconstitucionalidade, foram reconhecidos como ativo da contribuinte.

- d) Que essas diferenças interferem diretamente na discussão sobre o enquadramento como “demais receitas” ou como “recuperação de custos e despesas”, questão crucial no recorrido, que não foi analisada no paradigma.
- e) Que o cancelamento da exigência se assenta em mais de um fundamento e não só na consideração de que a cessão de créditos caracteriza receita para a cedente, na medida que em seu recurso voluntário e embargos foi questionada a tributação como recuperação de despesas (art. 521, § 3º do RIR/1999), tendo em vista que a empresa era optante pelo lucro presumido, tendo o relator do acórdão de embargos afastado a discussão por entender que neste processo não se discute “efeitos da contabilização” do crédito, o que já seria suficiente para confirmar que não guarda relação com o paradigma invocado, no qual os efeitos de contabilização foram tomados como fundamento para a decisão.
- f) No mérito, alega ausência de matéria tributável, seja pela aplicação do disposto no caput do art. 521 do RIR/1999, seja pelo seu §3º do mesmo dispositivo..

Ao final requer que o recurso não seja conhecido e, se conhecido, seja desprovido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

Os recursos especiais e as respectivas contrarrazões foram apresentadas tempestivamente pela recorrente e recorridos.

Foram apresentados dois recursos especiais pela PFN, em momentos processuais distintos, tendo em vista o acolhimento, com efeitos infringentes, de embargos de declaração opostos pela contribuinte. Foram arguidas pela PFN duas divergências jurisprudenciais nos julgados, que restaram admitidas:

1 - aplicação de multa qualificada em situações identificadas como prática de simulação pelo contribuinte e,

2 – adição ao resultado, na apuração pelo lucro presumido, da cessão de créditos efetuadas com deságio.

Os recorridos apresentaram contrarrazões questionando o cabimento do conhecimento de ambos os recursos.

Assim, analiso, preliminarmente, o conhecimento.

1. Do conhecimento

1.1 Divergência quanto à aplicação de multa qualificada em situações identificadas como prática de simulação pelo contribuinte. – (Voto vencedor)

A PFN sustenta em seu recurso especial que a decisão proferida, não obstante tenha acolhido a acusação da existência de simulação nos atos societários praticados pela contribuinte, ora recorrida, desqualificou a multa de ofício aplicada, enquanto que em situações similares, onde teriam se verificado a mesma espécie de simulação em atos societários, os acórdãos paradigmas mantiveram a qualificação da multa.

Afirmou a PFN em seu recurso, *verbis*:

De início, verificou-se a simulação no caso em comento, tendo em vista que a autuação decorreu da constatação da desconsideração de uma operação de reorganização societária (cisão seguida de incorporação), por se tratar de negócio jurídico supostamente simulado, com o fim de encobrir uma cessão onerosa de créditos. Tratou-se de negócio jurídico indireto, como observou a DRJ de origem, *verbis*:

[...]

A recorrente apresentou como paradigmas da divergência os acórdãos nº 9101-000.528 e nº 1302-001.331. No entanto, o despacho de admissibilidade se limitou a apreciar a divergência em face do primeiro acórdão paradigma (nº 9101-000.528), entendendo que restou configurada a divergência alegada pela recorrente.

Assim, a presente análise se concentrará, por ora, apenas na análise da caracterização da divergência apresentada em face do acórdão paradigma nº 9101-000.528.

Os recorridos, em suas contrarrazões, apontam a ausência de pressupostos para a interposição e seguimento do recurso, forte no sentido de que as situações examinadas nos acórdãos paradigma e recorrido são distintas.

Sustentam que os únicos dispositivos invocados na autuação são os arts. 521 e 528 do RIR/1999, que tratam da base de cálculo do lucro presumido, inexistindo qualquer menção acerca de suposta operação casa/separa e muito menos de “aproveitamento de ágio gerado internamente”, o que tornaria impróprio o recurso pela ausência de prequestionamento.

Ressaltam que para caracterizar a divergência é indispensável “*avaliar se as soluções encontradas pelo decisum recorrido e os paradigmas apontados tiveram por base as mesmas premissas fáticas e jurídicas, existindo entre elas similitude de circunstâncias*”, o que não teria se verificado no caso concreto.

Destacam que o próprio pedido feito pela D.PFN serve para demonstrar “*quão exógeno é o seu recurso em relação ao caso julgado*”, conforme transcreve, *verbis*:

“Desse modo, restou perfeitamente demonstrada nos autos a ação dolosa da interessada para possibilitar o aproveitamento indevido de ágio gerado internamente, razão pela qual deve ser restabelecida a qualificação da multa de ofício (150%).

Alegam ainda que o recurso foi redigido com a mera transcrição de ementa e trechos dos acórdãos paradigmas e que não houve a comparação analítica de modo a demonstrar os pontos de divergência entre os acórdãos confrontados.

Sustentam, ainda, que não foi apontada a legislação tributária interpretada de forma divergente.

Começando a análise pela última alegação, acima indicada, verifica-se que, ao contrário do afirmado, a recorrente indicou expressamente a legislação interpretada de forma divergente, *verbis*:

Conforme se observa, os acórdãos paradigmas foram claros, em casos análogos ao presente, em que reconhecida a simulação nas operações, ao manter a multa de 150%, por **aplicação do art. 44, § 1º, I, da Lei nº 9.430/96**, uma vez constatado o evidente intuito de fraude, em hipótese, igualmente, de artificialidade da operação.

Também não assiste razão à recorrente quanto à falta de comparação analítica entre os acórdãos paradigmas e o acórdão recorrido, com vistas a demonstrar a divergência.

Com efeito, a recorrente atendeu ao disposto no art. 67, § 8º do Ricar¹, apontando não apenas as ementas dos acórdãos tidos como paradigmas, como transcrevendo e destacando

¹ Art. 67.

[...]

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

em **negrito** pontos específicos de ambos os acórdãos visando a demonstração da divergência apontada (vide item 2 do recurso, fls. 1523, *in fine* a 1532).

Destaque-se que não se exige do recorrente a apresentação de tabelas comparativas das ementas e trechos dos acórdãos, mas sim a indicação dos pontos em cada um deles que demonstrem a divergência, o que foi sobejamente atendido pela recorrente.

No tocante à alegação de ausência de prequestionamento, apoiada no fato de a autuação não ter se fundamentado em operação casa-separa, mas apenas em omissão de receitas apuradas no regime do lucro presumido, verifica-se que tal matéria foi expressamente discutida no voto vencido do acórdão recorrido, quando este transcreve trechos da decisão da DRJ como razões de decidir, *verbis*:

[...]

Discordo frontalmente das razões de decidir constantes do Acórdão nº 02-26.996, de 31/05/2010, prolatado pela 1ª Turma da DRJ/BHE, referente ao processo nº 13609.001603/2009-78, e que foram trazidos aos autos em sede de “aditamento ao recurso voluntário”.

Naquele julgado, os ilustres julgadores da DRJ/BHE descaracterizaram a conduta dolosa pelo simples fato de que os protocolos de cessão fizeram referência expressa aos contratos de cessão de créditos.

Em relação a este tema, considero que o acórdão recorrido foi bastante preciso e objetivo, razão pela qual mais uma vez adoto e transcrevo parcialmente suas razões de decidir, fls. 1357/1358:

Alega a impugnante que não teve intuito de omitir ou esconder a real intenção objetivada com a celebração da cisão, já que registrou, perante a JUCEMG, "Protocolo de Cisão", de 12 de dezembro de 2003, repetindo-se no "Protocolo de Cisão Complementar, de 10 de maio de 2005, que assim declararam:

"A cindida possui um crédito registrado em seu ativo referente a recolhimentos no período de dezembro de 1986 a abril de 1990 de tributo denominado Cota de Contribuição Sobre Exportação instituído pelo Decreto Lei 2.295/86 declarado inconstitucional pelo STF através do RE no. 191.0445/ SP e RE no. 198.5542/ SP e não tendo como aproveitá-lo por intermédio próprio decidiu transferi-lo para a Embrasil e Embrax ..."

Apesar do acima alegado, configura-se como simulação, esse comportamento do contribuinte em que se detecta uma discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para a exteriorização dessa vontade, revelada pela inadequação ou inequivalência da forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta. Isso porque o propósito jurídico de uma reorganização societária é a sua conseqüente reorganização, o que não ocorreu, visto que os sócios saíram da sociedade no mesmo ato em que se deu a cisão seguida da incorporação, recebendo de volta o correspondente a essa participação, na mesma data e no mesmo ato da cisão, caracterizando a operação intitulada "casa/separa".

A respeito da operação supra mencionada, cabe ressaltar posicionamento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no acórdão proferido no processo nº 10882.002039/2003-98, em sessão realizada no mês de março de 2010, no qual, por voto de qualidade, o Colegiado deu provimento ao Recurso Especial interposto pela PGFN, que pretendia o restabelecimento da multa qualificada aplicada pela fiscalização sob o fundamento de que o planejamento

tributário questionado teria se operado mediante simulação. No caso julgado, a Câmara recorrida afastou a multa aplicada no percentual de 150%, mesmo reconhecendo expressamente a ocorrência da operação conhecida como "casa/separa".

Segundo o entendimento defendido na tese vencedora, uma vez reconhecida a operação, também há que ser reconhecida a simulação do negócio jurídico utilizado para acobertar a operação efetiva (compra e venda), havendo, por conseguinte, justa causa para a exigência da penalidade agravada.

Restou caracterizado também o abandono sem justificativa da forma jurídica habitual para empreender o negócio. Seria mais rápido e mais fácil constituir um contrato de cessão onerosa de crédito.

O negócio jurídico, para traduzir-se em um comportamento elisivo, legalmente aceito, não pode fraudar o sistema normativo em que foi erigido. Sendo o propósito do negócio entabulado a economia tributária, revelada pela fiscalização, e burlar a vedação contida na norma legal, deve-se ignorar o negócio realizado. E nesse ponto se apóia (sic) a fiscalização para imputação do dolo na operação realizada pela impugnante.

In casu, considero amplamente demonstrada a prática dolosa, visto que a impugnante agiu consciente e voluntariamente com a intenção de excluir e/ou reduzir a incidência tributária. Consequentemente, afigura-se correta a aplicação do disposto no art. 44, I e § 1º, da Lei 9.430/1996, que determina a aplicação da multa de ofício qualificada, nos casos definidos nos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64.

[...]

(grifei e destaquei)

Pelo que se depreende claramente do trecho transcrito do acórdão recorrido verifica-se que a matéria relativa à existência de simulação, caracterizada pelo modo como as operações societárias foram realizadas, que se assemelhariam a chamada “operação casa-separa”, foi objeto relevante na discussão pelo colegiado *a quo* quanto ao cabimento da multa qualificada, independentemente da fundamentação trazida na autuação fiscal.

Desta feita, há que se reconhecer que a matéria foi questionada.

No que concerne à suposta ausência de similitude entre as situações examinadas nos acórdãos paradigmas e no acórdão recorrido, entendo que não assiste razão aos recorridos na alegação.

A simples leitura do relatório do acórdão paradigma nº 9101-000.528 revela a existência de similitude fática com o acórdão recorrido. Senão vejamos:

[...]

O processo trata de Auto de Infração (fls. 147/158) para a exigência de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2000 e cuja ciência foi dada ao contribuinte em 10/07/2003 (fls. 147). O lançamento principal contém as seguintes infrações:

Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real. Exclusões indevidas do lucro real – ganho de capital na alienação de participação societária.

Falta de recolhimento da CSLL.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 162 e 265), a qualificação de multa em 150% foi feita em razão da prática do ato de sonegação, nos termos estabelecidos no caput e no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4502/64.

Impugnado o lançamento (fls. 265/288), sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 372/390), julgando o lançamento procedente.

Sobrevieram, então, Recurso Voluntário (fls. 395/419), e o Acórdão nº 101-95.552 (fls. 480/522), o qual deu parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa de ofício para 75%. A decisão restou assim ementada:

IRPJ – ATO NEGOCIAL – ABUSO DE FORMA – A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnatramento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.

A Fazenda Nacional apresentou, então, Recurso Especial (fls. 526/535), insurgindo-se quanto à redução da multa para o percentual de 75%. Argumentou, em suma, que (i) há no processo provas de simulação e também de fraude à lei; (ii) ocorreu no caso a simulação relativa, e nela as partes possuem todo o interesse em mostrar amplamente, a todo o público, o negócio jurídico simulado, até mesmo de forma a chamar a atenção ao negócio declarado e a manter o verdadeiro segredo, assim, o fato do Contribuinte ter registrado e tornado públicas todas as operações não afasta o intuito de fraude; (iii) se o Contribuinte simulou operações societárias para acobertar uma compra e venda, não há que se falar em erro de tipo ou de proibição; e concluiu que (iv) “diante das provas constantes dos autos, que demonstram que o Recorrido praticou negócios jurídicos simulados de molde a impedir que o Fisco tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador de tributos, há que se concluir pela incidência, no caso, do artigo 44, I, §1º da Lei nº. 9430/96, com redação dada pela Lei nº. 11.488/2007, combinado com o artigo 71 da Lei nº. 4.502/64.

[...]

O voto vencedor do acórdão paradigma também explicita a situação analisada, *verbis*:

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à redução da multa de ofício do patamar de 150% para 75%, conforme decidido no acórdão recorrido.

Verificando-se os autos, nota-se que a autoridade lançadora constatou, pela análise da causa jurídica das operações, a ocorrência de simulação. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 136/146) descreve a sequência dos negócios jurídicos que foram requalificados para fins fiscais e que resultaram no lançamento do IRPJ e da CSLL sob exame. Peço licença para transcrever excertos do relatório fiscal:

“CONCLUSÃO FINAL:

SIMULAÇÃO PARA OCULTAR VENDA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA — EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO Analisando as operações envolvendo a M. SERVIÇOS, a M. SISTEMAS e a AUDATEX respectivamente, fica evidente a tentativa do contribuinte M. SERVIÇOS de **valer-se de procedimentos visando utilizar artifícios para permitir a venda da M. SISTEMAS, que tem como principal ativo o SISTEMA MOLICAR, sem sofrer a tributação devida na operação.**

Entretanto, esta fiscalização entende que a série de operações realizadas em 9 e 20 de junho de 2000 constantes das Atas de Assembléia da M. SISTEMAS, caracterizam fraude por abuso de formas de direito privado, mediante simulação, conforme previsto no então vigente Código Civil: Inciso I do art. 102: "Haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem".

A indevida distribuição social, que concedia 80% de participação à M. SERVIÇOS, prestou-se tão somente a permitir que a mesma efetuasse a avaliação de seu investimento na M. SISTEMAS pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Em suma, a Equivalência Patrimonial realizada na M. SERVIÇOS é indevida, uma vez que a participação de 80% na M. SISTEMAS foi apenas simulada, inexistindo de fato.

As empresas M.SERVIÇOS e AUDATEX valeram-se de instrumentos jurídicos para simular a ocorrência de uma composição social que não ocorreu de fato na M. SISTEMAS.

Através da equivalência patrimonial, indevidamente realizada, a M. SERVIÇOS **obteve o ganho em participações societárias de R\$ 7.115.102,39**, excluído na apuração do lucro real para efeito de tributação pelo IRPJ, mediante amparo do disposto no § 1º do art. 225 do RIR/99.

Conclui-se, portanto, que os atos simulatórios praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro no ganho auferido com a venda de sua participação social na M. SISTEMAS.

(...)

OUTRAS CONCLUSÕES:

PRÁTICA DE SONEGAÇÃO E MULTA AGRAVADA

Os **atos simulatórios** praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho auferido com a venda de sua participação social na M SISTEMAS. Deste fato, **conclui-se que o contribuinte praticou "sonegação", nos termos do inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/94**, a seguir transcrito

(...)” (destaques acrescentados)

A fiscalização entendeu que a contribuinte praticou atos simulatórios com a finalidade de ocultar a venda de participação societária, deixando de oferecer os ganhos auferidos na operação. Como bem destacou a Ilustre Relatora, trata-se de planejamento fiscal visando a entrega da “Molicar Sistemas”, para a “Audatex”, por meio de retirada da

“Molicar Serviços” da “Molicar Sistemas”, levando a “Molicar Serviços” sua parte do capital correspondente a 80% da participação societária.

Segundo a fiscalização, a empresa “Molicar Serviços” utilizou-se de institutos jurídicos que divergiram da verdadeira intenção das partes, qualificando-os como atos simulatórios, cuja finalidade foi a de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto relativo à alienação de sua participação societária.

Estes fatos subsumem-se ao disposto no art. 71 da Lei 4.520, de 30 de novembro de 1964, *verbis*:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. “ (destaques acrescentados)

Com efeito, o conjunto probatório carreado aos autos atestam que as operações engendradas pelas empresas caracterizam a sonegação fiscal nos termos da legislação vigente. Uma vez tipificada a conduta evasiva, restou constituído o suporte fático que embasa a aplicação da sanção pertinente, qual seja, a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso II da Lei n. 9.430/96, *verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...) “ (destaques acrescentados)

Entretanto, a multa qualificada de 150% aplicada pela fiscalização foi afastada pela decisão recorrida. Segundo o colegiado, “a evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.”

Em síntese, a decisão a quo afastou a aplicação da multa qualificada tendo em conta que as solicitações do Fisco foram atendidas, foi observada a legislação societária e atendidas todas as formalidades devidas junto à Receita Federal e que, portanto, não houve má-fé da contribuinte.

Esta posição foi seguida pela Ilustre Relatora, que entendeu que o acórdão recorrido não merece reparo, devendo-se a multa ser mantida no patamar de 75%.

Com todas as vênias, entendo que este entendimento não deve prosperar e a multa de ofício qualificada deve ser restabelecida ao percentual de 150%.

Com efeito, a subsunção dos fatos à conduta tipificada no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/1964 prescinde de qualquer verificação de cunho subjetivo. É suficiente a caracterização do dolo e não se perquire se houve ou não má-fé. O fato da contribuinte atender às intimações do fisco e realizar seus negócios jurídicos em observância à legislação societária não são suficientes para afastar o caráter doloso de sua conduta simulatória, porquanto o dolo não é sinônimo de má-fé, na forma como entendeu o acórdão recorrido.

Os elementos trazidos aos autos permitem concluir pela ocorrência de **prática simulatória**, tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre o ganho de capital auferido.

[...]

No trecho transcrito anteriormente, relativo ao voto vencido do acórdão recorrido já ficou explicitada a discussão relativa à ocorrência de simulação na prática de atos societários visando a acobertar a ocorrência do fato gerador do ganho na cessão de créditos tributários. O voto vencedor também traz à baila a mesma discussão, *verbis*:

Peço vênua ao eminente conselheiro relator para proferir posicionamento sobre o que decidido pela maioria da Turma julgadora, que discordou do seu voto no que diz respeito à qualificação da multa e, por efeito reflexo, do reconhecimento da decadência do lançamento. Veja-se.

[...]

A Autoridade Fiscal, ao analisar os negócios jurídicos praticados pelo Recorrente, verificou que um ato foi praticado no intento exclusivo de reduzir a tributação do negócio jurídico. No entendimento da Autoridade Fiscal, houve abuso de forma, quando a substância da matéria é distinta da operação formalmente praticada. Trata-se, portanto, de hipótese de reclassificação do negócio jurídico, em que se toma uma conduta formalmente lícita e se lhe atribui os efeitos próprios do negócio jurídico materialmente considerado.

Resguardado meu posicionamento acerca do mérito, não existiu, o dolo conscientemente de praticar o “ilícito”, é dizer, na busca de resultado ilícito, mas sim o de praticar um ato na consciência de sua licitude, só que, na verdade, eivado pelo vício da simulação.

A discussão meritória se pauta sobre a possibilidade de usar-se da cisão como instrumento para transferência patrimonial. De fato é possível, desde que a forma se coadune com a substância. Noutros termos, a cisão deve ter o seu verdadeiro propósito alcançado, e não deve ser usada com fins únicos de reduzir a incidência de tributos. No caso, entendeu-se que houve, na substância, foi uma cessão de crédito, que deve ser tributada como tal, em acordo com a jurisprudência deste Conselho.

No planejamento tributário, quando identificada a convicção do contribuinte de estar agindo segundo o permissivo legal, sem ocultação da prática e da intenção final dos seus negócios, não há como ser reconhecido o dolo necessário à qualificação da multa, elemento este constante do caput dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Deste modo, voto por desqualificar a multa de 150% para o percentual de 75%.

Entendo que restou caracterizada a similitude fática entre os acórdãos: ambos tratam da realização de operações societárias que teriam sido realizadas com vistas a acobertar uma efetiva operação de compra e venda e em ambos se reconhece a existência de simulação e

seus efeitos quanto à aplicação da multa qualificada sobre os tributos lançados, sendo distintas as conclusões.

Ante ao exposto, entendo que o recurso deve ser conhecido quanto ao primeiro ponto.

Não obstante tal posicionamento ter sido acolhido pela maioria do colegiado na sessão de julgamento, considerando válido o paradigma admitido pela presidente de Câmara e afastou a necessidade de saneamento do despacho de admissibilidade, em face do não conhecimento do recurso fazendário quanto à segunda matéria, na qual se discutia a exigência principal, entendeu o colegiado, por unanimidade, que restou prejudicada a apreciação da matéria relativa à multa qualificada. vez que, ante a impossibilidade processual de restabelecer a exigência do crédito tributário principal não há motivo ou justificativa para o escrutínio jurisdicional da sanção correspondente.

1.2 Divergência quanto à adição ao resultado da cessão de créditos efetuadas com deságio, na apuração pelo lucro presumido. - (Voto Vencido)

A recorrente aponta como cerne da divergência a discussão que estaria presente nos acórdãos confrontados no sentido de examinar “se a cessão de créditos a terceiros, pelas pessoas jurídicas sujeitas à apuração pelo lucro presumido deve ser tributada e de que forma se daria essa tributação”.

O dissenso apontado foi reconhecido no despacho de admissibilidade, *verbis*:

[...]

“Tributação, no lucro presumido, da cessão de créditos de tributo recolhido a maior”

Decisão recorrida:

LUCRO PRESUMIDO. CESSÃO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO NO MOMENTO DA CESSÃO.

A cessão de créditos com deságio não se sujeita à tributação do IRPJ, pois não há ganho na operação, que é resultado da subtração entre o valor recebido e o valor do crédito cedido.

[...].

Desta forma, a se considerar o resultado da cessão de créditos como outras receitas operacionais, não há o que se tributar, pois não houve ganho na operação, mas sim perda.

Acórdão paradigma nº 9101-001.846, de 2013:

CRÉDITOS DE ICMS. UTILIZAÇÃO POR CESSÃO E TRANSFERÊNCIA. IRPJ.

Deve ser adicionado ao resultado, para efeito de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante do crédito do ICMS utilizado por cessão ou transferência, ainda que o regime de apuração do IRPJ seja pelo lucro presumido.

[...].

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, no lucro presumido, a cessão de créditos com deságio não se sujeita à tributação do IRPJ, pois não há ganho na operação, que é resultado da subtração entre o valor recebido e o valor do crédito cedido, **o acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-001.846, de 2013) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que deve ser adicionado ao resultado, para efeito de cálculo do IRPJ e da CSLL, o montante do crédito [...] utilizado por cessão ou transferência, ainda que o regime de apuração do IRPJ seja pelo lucro presumido.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Os recorridos alegam, em suas contrarrazões, a ausência de similitude fática entre o acórdão paradigma e o recorrido, pois enquanto no primeiro haveria uma operação permutativa no ativo, com a criação de novo direito em contrapartida ao crédito cedido, no segundo o negócio jurídico não teria sido praticado pela empresa, mas sim pelos seus sócios pessoas físicas, de sorte que não haveria permutação entre os ativos da empresa, com a contrapartida de um novo ativo, mas uma efetiva redução patrimonial decorrente da cisão parcial, que acabou sendo considerada omissão de receita pela fiscalização, em face dos recursos não terem transitado pela contabilidade da empresa.

Com relação a este primeiro argumento dos recorridos, entendo que a distinção fática alegada não encontra respaldo no Termo de Verificação Fiscal que conclui, *verbis*:

23. Diante do que foi relatado acima em relação as cisões parciais ocorridas em 12/12/2003 e 10/05/2005, houve uma suposta cisão parcial com parte do patrimônio de uma empresa vertido para outra. No entanto, se a participação societária adquirida em contrapartida a esse procedimento na empresa incorporadora é alienada na mesma data e no mesmo ato, é como se de fato essa cisão não existisse.

24. Na verdade, o que se constata é apenas uma alteração qualitativa no patrimônio da cindida, já que o patrimônio vertido a EMBRASIL/EMBRAEX - créditos a recuperar (ainda pendentes de decisão definitiva na Receita Federal) - **retorna ao patrimônio da cindida na mesma data e no mesmo ato na forma de numerário**, com a imediata entrega do mesmo a seus sócios a título de lucro distribuído.

(destaquei)

Na sequência, defendem os recorridos que a origem distinta dos créditos cedidos também é importante para caracterizar a dessemelhança das situações, pois enquanto no paradigma trata-se de créditos de ICMS regularmente escriturados e cedidos a terceiros, no recorrido os créditos cedidos por meio de cisão parcial são decorrente de recolhimentos indevidos de cotas de contribuição sobre exportação de café que tiveram sua inconstitucionalidade declarada pelo STF.

Embora os créditos cedidos se refiram a tributos distintos (ICMS, no paradigma e cotas de contribuição sobre exportação de café, no recorrido) e que tenham a origem de seu reconhecimento contábil situações distintas, entendo que diante da discussão dos autos (cessão

dos créditos a terceiros) tal circunstância não é relevante no sentido de se examinar a existência ou não de fato jurídico tributável na sua cessão, matéria que, indiscutivelmente, é tratada em ambos os acórdãos e se constitui o cerne da divergência.

Os recorridos apontam, ainda, que os créditos mencionados no paradigma jamais transitaram pelo resultado contábil/fiscal da contribuinte, sendo classificados diretamente no ativo como tributos a recuperar, enquanto que no recorrido a regra geral seria o lançamento no resultado como despesas tributárias e, somente depois da declaração de inconstitucionalidade, teriam sido reconhecidos como ativo da contribuinte. Aduzem que essas diferenças interferem diretamente na discussão sobre o enquadramento como “demais receitas” ou como “recuperação de custos e despesas”, questão crucial no recorrido, que não foi analisada no paradigma.

Este argumento também me parece irrelevante para a caracterização da similitude fática, pelos mesmos anteriormente examinados, ou seja, o cerne da discussão é a tributação ou não dos créditos cedidos e de que forma. E, ao contrário do alegado, o acórdão paradigma também discute a natureza da incidência: receita ou recuperação de custos. Confira-se o excerto:

[...]

O que ocorre no caso dos créditos (veja-se que o acúmulo de créditos do ICMS decorre de operações mercantis) é que se altera o valor de uma conta lançando a contrapartida em estoque, só que de forma a se alterar o custo das mercadorias ou bens adquiridos, e essa diferença (a redução do custo), deve ser adicionada ao resultado. Trata-se de recuperação de custos, nos termos do art. 44, inciso III, da Lei .4502/64 (base legal do art. 392, inciso II do RIR/1999), que se transcreve abaixo:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

...

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

Trata-se, claramente de recuperação de custos, quando o contribuinte se utiliza de parcela das despesas que teve com a formação do estoque (mas que são recuperáveis) para reduzir o custo de aquisição de novo estoque.

[...]

Veja-se que há decisões do STJ que, ainda que indiretamente, terminam por prestigiar este entendimento, e.g., REsp 859.322/PR (Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Julg. 14/09/2010) e AgRg no REsp 1.266.868/PR (Rel. Min. Herman Benjamin, Julg. 04/04/2013). Tais decisões também reconhecem a existência de disponibilidade econômica relativamente aos créditos do ICMS utilizados, o que enseja a incidência do IRPJ e da CSLL.

Assim, exsurge de maneira insofismável que o valor líquido do crédito acumulado do ICMS utilizado nas operações de cessão e transferência deve ser adicionado ao resultado para efeito de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

O raciocínio (sic) acima foi desenvolvido em relação ao IRPJ apurado pelo método do lucro real, que é o regime geral, porém, no caso presente trata-se de apuração pelo lucro presumido. Ocorre que também neste caso aplica-se a mesma solução. As receitas submetidas ao lucro presumido são aquelas das atividades que se sujeitam a esta modalidade de presunção (conforme o art. 519 do RIR/99), as outras receitas (que não os componentes da receita bruta), estão subsumidas ao 521 do RIR/99, com destaque ao caput, abaixo transcrito:

*Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas** e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II). (Negritou-se).*

Adicionalmente o e § 3o do mesmo dispositivo tem a seguinte redação:

*§ 3o **Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53). (Negritou-se)***

Ou seja, tanto pela ótica da receita, quando pela ótica da recuperação de custos, devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, quando apurado com base no lucro presumido, as aludidas transferências de crédito de ICMS. Aplica-se o mesmo resultado à CSLL, em vista do disposto nos arts. 28 e 29 da Lei 9.430/1996.

Mesmo porque seria ilógico, do ponto vista jurídico-tributário, que a mera opção pelo regime de tributação pelo lucro presumido tivesse o condão de afastar a inclusão dessas transferências na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Isto posto, considerando os argumentos acima, entendo que integram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as transferências de crédito do ICMS com contrapartida no ativo, ainda que o regime de apuração pelo lucro presumido.

[...]

Por fim, os recorridos alegam que o cancelamento da exigência se assenta em mais de um fundamento e não só na consideração de que a cessão de créditos caracteriza receita para a cedente, na medida que em seu recurso voluntário e embargos foi questionada a tributação como recuperação de despesas (art. 521, § 3º do RIR/1999), tendo em vista que a empresa era optante pelo lucro presumido, tendo o relator do acórdão de embargos afastado a discussão por entender que neste processo não se discute “efeitos da contabilização” do crédito, o que já seria suficiente para confirmar que não guarda relação com o paradigma invocado, no qual os efeitos de contabilização foram tomados como fundamento para a decisão.

Como se vê, os próprios recorridos apontam que a discussão sob o prisma da recuperação de despesas, embora cogitada em tese pelo relator do acórdão recorrido, não se constituiu em fundamento para o provimento do recurso, na medida em que entendeu que a atuação não estaria amparada no art. 521, § 3º do RIR/1999, sendo portanto inaplicável ao caso concreto.

Destarte tal discussão não se constituiu em fundamento autônomo de decidir que tornasse inócuo eventual provimento do recurso em face do fundamento atacado.

Ante ao exposto, entendo que restou caracterizada a similitude fática, devendo o recurso ser conhecido quanto a esta segunda matéria.

2. Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial e considerar prejudicado o exame de mérito quanto à multa qualificada.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao conhecimento da divergência acerca da exigência principal afastada pelo Colegiado *a quo*. Prevaleceu o entendimento expresso por esta Conselheira, no sentido de que a definição acerca da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido acerca da transferência de créditos de ICMS envolve normas distintas daquelas analisadas para definição da incidência acerca da transferência de direitos sobre a cota-café, em discussão nestes autos.

Neste sentido, vê-se no paradigma a discussão, bem destacada pelo I. Relator, acerca da incidência sobre recuperação de custos, que no caso específico da cessão de créditos de ICMS tem em conta o fato desse direito não constar do ativo da pessoa jurídica, vez que contabilizado como redução do custo de aquisição de novo estoque, de onde se conclui que a sua cessão representa uma recuperação de custos, classificando-se como acréscimo ao lucro presumido como “demais receitas” na dicção do art. 521, §3º do RIR/99.

Já no presente caso, os fatos referidos para decisão do Colegiado *a quo* são de registro em ativo do direito creditório pretendido pela Contribuinte e sua baixa mediante cessão, em contexto que, na visão do Colegiado *a quo*, enquadrar-se-ia no *caput* do art. 521 do RIR/99, vez que o §3º está limitado a operações vinculadas a anteriores que promoveram a redução do lucro.

O que eu percebo do dispositivo legal, tanto em relação à primeira quanto à segunda exceções, é que o legislador pretendeu exonerar da tributação algo que, em tese, já teria se submetido à exação, mesmo que por falta de contabilização de uma despesa, evitando assim tributar 2 (duas) vezes um mesmo fato gerador.

Na primeira exceção, "... salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ...", demonstra-se a intenção latente do legislador, pois, se o custo não foi utilizado para reduzir a base de tributação do IRPJ; por consequência, a recuperação deste custo também não pode ser tributada.

Na segunda exceção, "... se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ...", o legislador está a dizer que, se o lucro presumido se sujeita a regras que não permitem que custos e despesas sejam reduzidos de sua base de tributação, não faz sentido determinar que a recuperação de tais custos o faça.

Entretanto, o que percebo é que esta questão somente deveria ser trazida à discussão se estivéssemos analisando os efeitos da contabilização do reconhecimento do crédito, e não os efeitos da cessão de tais créditos.

Há dessemelhança relevante entre se decidir, na sistemática do lucro presumido, a incidência sobre o valor recebido na cessão de créditos de ICMS que, por se prestarem a reduzir estoque no passado, não constituíam ativo a ser baixado com apuração de ganho ou perda de

capital, e se avaliar a incidência sobre o resultado auferido na cessão, a terceiros, de direito creditório contabilizado no ativo do sujeito passivo.

Na medida em que estas circunstâncias específicas são abordadas nos acórdãos comparados para se definir a forma de tributação na sistemática do lucro presumido, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN relativamente à exigência principal.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu do I. Relator, por não vislumbrar o dissídio jurisprudencial acerca da multa qualificada, em face do primeiro paradigma apresentado pela PGFN em seu recurso especial. Embora ambos os casos refiram operação de cisão sob o prisma de um “casa/separa”, tem-se que o paradigma o faz diante da pretensão do sujeito passivo de suprimir da tributação ganho de capital na alienação de investimentos, ao passo que o recorrido analisa a conduta de ceder créditos a terceiros. E, em razão destas diferentes óticas, aspectos específicos de cada operação são referidos para a conclusão acerca da existência, ou não, de simulação e, em consequência do cabimento da multa qualificada.

Como bem expõe o I. Relator, o voto vencido do acórdão recorrido adota as razões de decidir expressas pela autoridade julgadora de 1ª instância e assim refere excertos de decisão proferida por esta 1ª Turma no processo administrativo nº 10882.002039/2003-98, no qual foi proferido, justamente, o paradigma nº 9101-000.528, mas dele extraíndo referências no genéricas no sentido de que *há que ser reconhecida a simulação do negócio jurídico utilizado para acobertar a operação efetiva (compra e venda), vez que caracterizado o abandono sem justificativa da forma jurídica habitual para empreender o negócio. Seria mais rápido e mais fácil constituir um contrato de cessão onerosa de crédito. Assim, sendo o propósito do negócio entabulado a economia tributária, revelada pela fiscalização, e burlar a vedação contida na norma legal, deve-se ignorar o negócio realizado.*

O voto vencedor, porém, invoca a especificidade da operação realizada mediante a cisão questionada para concluir pela inexistência do dolo necessário à qualificação da penalidade:

A discussão meritória se pauta sobre a possibilidade de usar-se da cisão como instrumento para transferência patrimonial. De fato é possível, desde que a forma se coadune com a substância. Noutros termos, a cisão deve ter o seu verdadeiro propósito alcançado, e não deve ser usada com fins únicos de reduzir a incidência de tributos. No caso, entendeu-se que houve, na substância, foi uma cessão de crédito, que deve ser tributada como tal, em acordo com a jurisprudência deste Conselho.

Adiante-se que na análise das consequências tributárias da cisão ocorrida, o Colegiado decidirá posteriormente, em razão de embargos opostos pela Contribuinte, que sequer se verificou receita passível de tributação na sistemática do lucro presumido. De toda a sorte, vale a transcrição acerca da acusação fiscal sobre o contexto no qual as cisões foram realizadas:

38. Diante da falta de êxito quanto ao recebimento do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros" pela Receita Federal, da vedação contida na alínea "a" do inciso II do parágrafo 12 do art. 74 da Lei 9.430/96 e na IN SRF 41/2000 em relação a impossibilidade de compensação desses créditos com débitos de terceiros, os novos sócios, ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, resolvem em 12/12/2003, de acordo com a 17ª alteração contratual, fls 507 a 510, por uma via mais rápida de se obter indiretamente a cessão desses créditos, cindir o patrimônio da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ

em R\$ 11.055.000,00 (onze milhões e cinquenta e cinco mil reais) vertendo-o para as sociedades: EMBRASIL-EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA LTDA, CNPJ 19.166.917/0001-99 e EMBRAEX TRADING IMPORT EXPORT LTDA, CNPJ 05.525.999/0001-06, atualmente denominada COBIMEX CONNECT BRASIL IMPORT EXPORT LTDA, conforme laudo de avaliação e protocolo de cisão parcial firmado entre as partes, fls. 640 a 642.

39. E de acordo com a 18ª alteração contratual, em 10/05/2005, fls 651 a 652, os sócios acima referidos resolvem, mais uma vez, em uma 2ª Cisão parcial, dita complementar, cindir o patrimônio da empresa COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ em R\$ 1.708.545,00 (um milhão, setecentos e oito mil e quinhentos e quarenta e cinco reais) vertendo-o, desta vez, apenas para a sociedade EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA, CNPJ 19.166.917/0001-99, conforme laudo de avaliação e protocolo/justificação de cisão parcial complementar firmado entre as partes, fls 647 a 650.

40. Dos fatos acima narrados, ressaltamos que os antigos sócios antes de transferirem a COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ para os novos sócios, reduziram o seu capital social a um valor inferior em comparação ao seu valor original, havendo uma desativação quase que total da empresa, restando apenas em seu ativo a possibilidade de recuperação desses créditos referentes à Contribuição sobre Exportação de café, no valor de R\$ 8.476.868,29 (oito milhões quatrocentos e setenta e seis mil oitocentos e sessenta e oito reais e vinte e nove centavos), gerando como contrapartida desse pretensão direito um registro em conta de patrimônio líquido.

44. Em resumo, se torna evidente, que a aquisição dessas empresas não tiveram como intuito principal continuar com as suas atividades próprias, e sim a obtenção do reconhecimento final dos seus créditos junto à Receita Federal, visando uma futura negociação dos mesmos com terceiros.

45. É importante destacar, que independentemente do reconhecimento ou não desses créditos pela Receita Federal, o que se questiona é a realização de dois procedimentos de cisão parcial para, na verdade, encobrir uma real cessão desses créditos.

As cisões parciais, assim, prestaram-se a *encobrir uma real cessão desses créditos*, já tentada sem sucesso, com finalidade, ainda, de *obtenção do reconhecimento final dos seus créditos junto à Receita Federal, visando uma futura negociação dos mesmos com terceiros*.

Já o paradigma, ao analisar operação “casa/separa” para suprimir a tributação de ganho de capital auferido na alienação de investimentos, refere a realização do ganho tributável e os passos intermediários de sua requalificação contábil, para assim concluir que houve simulação *com a finalidade de ocultar a venda de participação societária*, e assim suprimir da tributação um valor sabidamente tributável. Veja-se:

Entretanto, esta fiscalização entende que a série de operações realizadas em 9 e 20 de junho de 2000 constantes das Atas de Assembléia da M. SISTEMAS, caracterizam fraude por abuso de formas de direito privado, mediante simulação, conforme previsto no então vigente Código Civil: Inciso I do art. 102: "Haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem".

A indevida distribuição social, que concedia 80% de participação à M. SERVIÇOS, prestou-se tão somente a permitir que a mesma efetuasse a avaliação de seu investimento na M. SISTEMAS pelo Método da Equivalência Patrimonial.

Em suma, a Equivalência Patrimonial realizada na M. SERVIÇOS é indevida, uma vez que a participação de 80% na M. SISTEMAS foi apenas simulada, inexistindo de fato.

As empresas M.SERVIÇOS e AUDATEX **valeram-se de instrumentos jurídicos para simular a ocorrência de uma composição social que não ocorreu de fato na M. SISTEMAS.**

Através da equivalência patrimonial, indevidamente realizada, a M. SERVIÇOS **obteve o ganho em participações societárias de R\$ 7.115.102,39**, excluído na apuração do lucro real para efeito de tributação pelo IRPJ, mediante amparo do disposto no § 1º do art. 225 do RIR/99.

Conclui-se, portanto, que os atos simulatórios praticados pela M. SERVIÇOS visaram ocultar o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro no ganho auferido com a venda de sua participação social na M. SISTEMAS.

Assim, discorda-se do I. Relator quando vislumbra similitude entre as operações societárias porque destinadas a acobertar uma efetiva operação de compra e venda, porque no paradigma o ganho já estava materializado e foi ocultado como resultado de equivalência patrimonial, ao passo que, no recorrido, a cessão de crédito por meio de cisão teve por objetivo superar a vedação à transferência de titularidade dos créditos, sendo o ganho, como a própria fiscalização afirma, apenas uma *probabilidade*, vez que o prejuízo maior a se contornar com a operação questionada seria o *reconhecimento de um valor elevado de créditos em débitos próprios que pudessem ser compensados*.

E, como estas circunstâncias específicas de cada operação estão referidas nos acórdãos comparados quando se conclui pelo cabimento, ou não, da qualificação da penalidade, tem-se que divergência jurisprudencial não resta demonstrada.

O presente voto, assim, foi por CONVERTER o julgamento em diligência para complementação do exame de admissibilidade, para análise da divergência arguida em face do segundo paradigma nº 1302-001.331.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA