



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.001408/2009-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.708 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente ADRIANO FERREIRA SODRE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2006

LUCROS DISTRIBUÍDOS. DISTRIBUIÇÃO EXCEDENTE AO LUCRO PRESUMIDO. ISENÇÃO. CONDIÇÕES.

A empresa pode distribuir, com isenção do imposto de renda, valor maior que o lucro presumido do período desde que comprove que o lucro contábil excedeu o presumido, mediante levantamento dos demonstrativos contábeis com observância da legislação comercial, inclusive terem os livros devidamente registrados e autenticados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 10660.001408/2009-25, em face do acórdão nº 09-31.263, julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), em sessão realizada em 03 de setembro de 2010, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Mediante o Auto de Infração de fls. 2/5, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal de fls. 6/27 e demonstrativos de fls. 28/30, exige-se do sujeito passivo, já qualificado no processo em epígrafe, o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 2.110.141,72, discriminado por: R\$ 706.482,07 de imposto; R\$ 343.936,55 de juros de mora (calculados até 30/11/2009); e R\$ 1.059.141,72 de multa proporcional (passível de redução).

A descrição dos fatos anuncia a seguinte infração (fl. 4):

"Rendimentos Atribuídos a Sócios de Empresas

Rendimentos Excedentes ao Lucro Presumido/Arbitrado Pagos a Sócios ou Acionista

Rendimentos pagos a sócio ou acionista de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no Lucro Presumido, excedentes ao Lucro Presumido menos IRPJ, COFINS, CSLL e PIS/PASEP, quando a pessoa jurídica não demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é superior ao Lucro Presumido, de acordo com o Ato Declaratório Normativo Cosit n. 4/96, inciso 11, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo."

Os valores tributáveis identificados corresponderam a R\$ 1.180.172,01 (ano calendário 2004), R\$ 932.740,61 e R\$ 474.103,23 (ambos atinentes ao ano calendário 2005). Tais importâncias restaram apuradas, conforme ação fiscal minudenciada no citado Termo de Verificação Fiscal - TVF - de fls. 6/27, do qual, entre outras análises desenvolvidas, podem-se destacar fragmentos correspondentes ao histórico descrito sobre a distribuição de lucros pelas empresas Comercial Beneficiadora de Café e Exportadora Varginha (fls. 18/19):

"44.1. Conforme a legislação vigente, essas empresas por serem optantes pelo Lucro Presumido, poderiam distribuir lucros a seus sócios, sem incidência de imposto de renda, no valor correspondente ao seu Lucro Presumido diminuído de todos os impostos e contribuições (IRPJ, Adicional IRPJ CSLL, Cofins e Pis/Pasep). E esse lucro distribuído, por ser isento, não integraria a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, no caso o sócio fiscalizado, de acordo com o art. 10 da Lei n. 9.249/95, o art. 662 do Regulamento do Imposto de Renda/99 e o inciso I do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 4/96.

44.2. Acima desse valor, a COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARG1NHA só poderiam distribuir, sem incidência de imposto de renda, até o limite do seu lucro contábil efetivo, desde que elas demonstrassem, via escrituração contábil feita de acordo com as normas contábeis, que esse último é maior que o lucro presumido obtendo o beneficiário, assim, também a mesma isenção, confirme dispõe o parágrafo segundo do art. 48 da Instrução Normativa 93/97, o art. 39, inciso XXVIII do Regulamento do Imposto de Renda/99, o art. 46 da Lei 8.981/95 inciso I do Ato Declaratório Cosit n. 4/96.

45. Considerando a autuação das receitas provenientes da EMBRASIL na COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARG1NHA, os tributos devidos por essas empresas tiveram que ser recalculados, e com a respectiva dedução dos mesmos, chegou-se ao cálculo de novos valores de lucro presumido a serem distribuídos nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Diante do acima relatado, as contabilidades apresentadas referentes aos anos-calendário de 2004 e 2005 não respaldam a distribuição do excedente de lucro distribuído pela COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARGINHA.

47. Convém ressaltar, que mesmo antes do novo cálculo do lucro presumido a ser distribuído nos anos-calendário 2004 e 2005, a isenção relativa ao lucro excedente deveria ter sido repassada em escrituração contábil com a respectiva autenticação do Livro Diário anterior aos lançamentos dessa distribuição dos lucros, ou, pelo menos, por ocasião da distribuição dos mesmos, o que não ocorreu, conforme se constata das datas das autenticações dos Livros Diários das empresas, posteriores às datas de distribuição dos lucros. O que se observou foi que os Livros Diários dessas empresas foram autenticados à medida que esta fiscalização intimava as mesmas a apresentá-los.

48. Portanto, consideramos como rendimento isento e não tributável, apenas o valor distribuído por essas empresas ao sócio até o valor do Lucro Presumido a ser distribuído, levando em consideração o seu percentual de participação societária, sendo o restante considerado como rendimento tributável, de acordo com os cálculos evidenciados ..." (sublinhados do original)

Em sequência, preocupou-se a autoridade lançadora em fundamentar a aplicação da multa qualificada, estabelecendo que o intuito do contribuinte, enquanto sócio administrador, mediante procedimentos de cisão parcial, visou encobrir uma real cessão de créditos, recebendo o dinheiro correspondente a essa cessão com isenção de tributação via lucros distribuídos pelas empresas detentoras desses créditos.

Ressaltou a Fiscalização, ao término de sua exposição acerca da motivação da multa aplicada que (fl. 26):

"... o dolo se caracterizou não pela intenção negocial do contribuinte em nome das empresas de proceder a supostas cisões parciais na tentativa de encobrir cessões de créditos, mas sim pela intenção real de se utilizar desses vencimentos de cisão parcial para indiretamente anular a vedação contida na alínea "a" do inciso lido parágrafo 12 do art. 74 da Lei n. 9.430/96 e na IN SRF 41/2000" (sublinhados do original)

Em face do ilícito apontado, deu-se a Representação Fiscal para Fins Penais, abrigada no processo n. 10660.001713/2009-17, e providenciou-se, ainda, o processo de arrolamento, sob n. 10660.001758/2009-91.

O autuado apresentou a impugnação de fls. 668/739, na qual, em estreita síntese, promoveu questionamentos sobre os seguintes itens e subitens que destacou:

"3. Da inexistência de fraude nos atos de cisão parcial das empresas Comercial Beneficiadora de Café e Exportadora Varginha e da impossibilidade de agravamento da multa de 150%", lis. 670/671;

"3.1. Da legalidade do procedimento de cisão seguida de incorporação", fls. 671/675;

"A) Da inexistência de simulação", fls. 675/679; 4-

"13) Da ausência de fundamentação para a descon sideração das operações de reorganização societária praticadas lícitamente pelas empresas", fls 679/684;

"C) Do ato jurídico perfeito e do planejamento tributário", fls. 684/688;

"D) Da inexistência de razões para o agravamento da multa no percentual de 150% da exação fiscal", fls. 688/704;

"E) Da impossibilidade de conferir efeitos retroativos à legislação tributária", fls. 704/705;

4. Da decadência", fls. 706/716;

"5. Do mérito", "51. Da impossibilidade de descon siderar a contabilidade das empresas para efeito de justificar a distribuição de lucros", fls. 716/730;

"5.2. Dos equívocos cometidos pela Fiscalização na determinação do lucro presumido e dos tributos e contribuições incidentes", fls. 731;

A. Da tributação prevista no ADI S1?1,- 25/2003", fls. 731/732;

"B. Dos juros compensatórios e moratórios", fls. 732/737;

"C. Da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS reconhecida pelo STF", fls. 737/738;

Na conclusão acerca da análise do mérito, o impugnante dispõe que (fl. 739):

"Diante do exposto pode-se chegar às seguintes conclusões quanto ao mérito da tributação dos valores pagos sob parâmetros inconstitucionais e posteriormente recuperados pelos contribuintes: a) na forma das disposições do ADI 25/2003, os valores relativos ao principal não são tributáveis pelo IRPJ e CSLL se o sujeito passivo não se beneficiou anteriormente da dedução da despesa, como é o caso das empresas optantes pelo lucro presumido; b) atribuindo-se à repetição do indébito o caráter reparador da indenização, também não pode prosperar a tributação dos juros como receitas novas; c) face à inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal não é possível a inclusão nas bases de cálculo do PIS e COFINS dos valores relativos ao principal Ouros tributados a título de 'Outras Receitas'".

Portanto, no mérito, carece de fundamento o lançamento suplementar efetuado pela fiscalização contra as empresas Comercial Beneficiadora de Café e Exportadora Varginha, e pela via da consequência, perdem a validade todos os demonstrativos através dos quais foram recalculados o lucro presumido a distribuir e o excedente submetido à incidência do imposto de renda mediante a aplicação da tabela progressiva vigente na declaração de ajuste anual (veja item 48 de TV), sobretudo pela boa-fé do contribuinte.

E assim sendo, prevalece a distribuição de lucros efetivado com base na contabilidade dessas empresas, que já demonstramos estar revestida de todas as formalidades legais necessárias a respaldar a distribuição do lucro apurado contabilmente com isenção na fonte e na declaração de rendimentos do beneficiário."

À impugnação foram colacionados os documentos de fls. 741 /953.

Posteriormente, o interessado apresentou a petição de fls. 960/961, a qual capeou cópia do Acórdão n. 9101-00.460 (fls. 962/965), proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em sessão de 4 de novembro de 2009, que aborda o tema "decadência-. O impugnante alega que o citado entendimento empresta ao seu caso significância especial, porquanto corrobora a decadência que suscitou para o lançamento no que concerne aos fatos ocorridos no ano calendário 2004.

Em novo aditamento, às fls. 966/968, o impugnante ratifica sua tese da decadência, com amparo na Súmula CARF n. 38, fazendo colacionar à petição cópia do Acórdão n. 2401-00.357 da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, às fls. 969/976.

Este relator, às fls. 978/988, faz anexar reprodução do teor do Acórdão n. 09-28.942, e, às fls. 989/997, a atinente ao de n. 09-28.939, ambos proferidos em 08/04/2010 pela 1ª Turma desta Delegacia de Julgamento."

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada, mantendo parcialmente o débito tributário.

Em razão da decadência para lançar IRPJ e a CSLL, no tocante aos fatos geradores 31/12/2003, 31/03/2004, 30/06/2004 e 30/09/2004 admitida nos autos do processo nº 10660.001405/2009-91 (contribuinte COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA), mediante o Acórdão DRJ 09-28.942 (fls. 978/988), a DRJ de origem entendeu por excluir a exigência do 1RPF no valor equivalente a R\$ 321.965,12 (demonstrativo de fl. 28).

Ademais, foi procedido recálculo dos lucros presumidos a serem distribuídos por sócio, em razão da inconstitucionalidade ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, ficando estes assim:

Cálculo Lucro Presumido a ser Distribuído AC 2005	
Empresa Comercial Beneficiadora de Café	
Receita Atividade Própria	0,00
Lucro Presumido (8%)	0,00
+ Outras Receitas	1.180.952,60
(IRPJ)	(271.229,15)
(CSLL)	(106.282,50)
(PIS)	0,00
(COFINS)	0,00
Lucro Presumido Ajustado	803.440,95
Lucro Presumido a ser Distribuído AC 2005 por Sócio – 50%	401.720,48

Cálculo Lucro Presumido a ser Distribuído AC 2005	
Empresa Exportadora Varginha	
Receita Atividade Própria	0,00
Lucro Presumido (8%)	0,00
+ Outras Receitas	2.292.437,40
(IRPJ)	(549.109,34)
(CSLL)	(206.319,36)
(PIS)	0,00
(COFINS)	0,00
Lucro Presumido Ajustado	1.537.008,70
Lucro Presumido a ser Distribuído AC 2005 por Sócio – 50%	768.504,35

Diante disso, foi procedido recálculo dos excedentes lucros presumidos a serem distribuídos por sócio, sendo apurado os seguintes valores:

Comercial Beneficiadora de Café

Lucro Distribuído	R\$ 854.272,00
Lucro Presumido Apurado	<u>(R\$ 401.720,48)</u>
Rendimento a Tributar	R\$ 452.551,52

Exportadora Varginha

Lucro Distribuído	R\$ 1.659.408,00
Lucro Presumido Apurado	<u>(R\$ 768.504,35)</u>
Rendimento a Tributar	R\$ 890.903,65

A conclusão do voto da DRJ foi para, “em face desses novos valores, os rendimentos a serem tributados somam R\$ 1.343.455,17, os quais, de acordo com o modelo do \$demonstrativo de fl. 29, resultam na apuração do 1RPF equivalente a R\$ 367.085,07; logo, em relação ao período em exame (ano-calendário 2005), há que se eximir o interessado do recolhimento da parcela do IRPF no valor de R\$ 17.431,88 (R\$ 384.516,95 - R\$ 367.085,07)”.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 1075/1111, reiterando, quanto ao que foi vencido, as alegações de impugnação.

Nos termos da fl. 1143, houve o redirecionamento do processo a uma das turmas da Primeira Seção do CARF, especializadas em pessoa jurídica, pois o lançamento da pessoa

física decorreria da infração apurada na pessoa jurídica em uma mesma ação fiscal, com idênticos elementos de prova, configurando procedimentos conexos.

Após, a Resolução de n.º 1401-000.255 (fls. 1151/1157) avocou o processo de n.º 10660.001404/2009-47 (contribuinte EXPORTADORA VARGINHA LTDA) para ser julgado conjuntamente, de modo que o feito foi convertido em diligência para avocar o processo.

Em Resolução de n.º 1401-000.371, a 1ª. Turma Ordinária da 4ª. Câmara da Primeira Seção declinou a competência para julgamento do Recurso Voluntário para essa Segunda Seção do CARF.

Da Resolução, o contribuinte às fls. 1195/1197 apresentou manifestação e documentos, requerendo que o processo fosse redirecionado à 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, pois, segundo relata, teria conexão com o processo 10660.001407/2009-81, referente ao Sr. Alyson Carvalho Rocha, sócio do contribuinte.

Importa mencionar que o processo nº 10660.001404/2009-47 (contribuinte EXPORTADORA VARGINHA LTDA) foi julgado na sessão de 12 de março de 2014, pela 2ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara da Primeira Seção de Julgamento (acórdão CARF nº 1102-001.037), às fls. 1159/1181, onde por unanimidade de votos, votaram os Conselheiros por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Ademais, o processo nº 10660.001405/2009-91 (contribuinte COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA) foi julgado em 05/11/2013, possuindo o seguinte resultado:

“Acordam os membros do colegiado: I) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; II) Em relação ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL, nos seguintes termos: a) Por maioria de votos, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento) e por consequência ACOLHER parcialmente a decadência apenas do 4º trimestre de 2004. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos (Relator) que mantinha a qualificação da multa de ofício e afastava a decadência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira; b) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação às demais questões de mérito. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias que davam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgadoi”

Desta decisão foram opostos embargos de declaração (acórdão nº 1401-002.153 17/10/2017) que teve o seguinte resultado:

“Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para suprimir as omissões destacadas, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso em relação ao ano-calendário de 2005.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Pedido de conexão.

O contribuinte às fls. 1195/1197 apresentou manifestação e documentos, requerendo que o processo fosse redirecionado à 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, pois, segundo relata, teria conexão com o processo 10660.001407/2009-81, referente ao Sr. Alyson Carvalho Rocha, sócio do contribuinte.

No entanto, inexistente a conexão suscitada. Tratam-se de contribuintes diferentes que foram autuados em decorrência de mesmo procedimento fiscal, porém, isso não leva à conclusão de que eles tenham que ser julgados em conjunto.

Indefere-se o pedido, portanto.

Mérito.

Consoante relatado, o processo nº 10660.001404/2009-47 (contribuinte EXPORTADORA VARGINHA LTDA) foi julgado na sessão de 12 de março de 2014, pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento (acórdão CARF nº 1102-001.037), às fls. 1159/1181, onde por unanimidade de votos, votaram os Conselheiros por rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Transcrevo trechos do julgado:

“Como se vê do relatório, a acusação que pesa contra a Recorrente – e também contra seus sócios, em relação aos quais foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva Solidária – é de ter omitido receitas no ano de 2005, relacionada com os valores recebidos pelos sócios naquele ano, proveniente da cessão de ativos – direitos de créditos de pagamento indevido da contribuição denominada quota de exportação de café que foi julgada inconstitucional pelo STF.

Cumprindo o que estava ajustado em contrato particular firmado em 20/04/2005, por meio de cisão parcial realizada em 10/05/2005 esses ativos da autuada foram transferidos e incorporados ao patrimônio da cessionária, a pessoa jurídica EMBRASIL – Empresa Brasileira Distribuidora Ltda, com simultâneo aumento de capital pelo patrimônio vertido, cujas novas quotas foram atribuídas aos sócios da empresa cindida (Exportadora Varginha Ltda) que, simultaneamente se retiraram da sociedade incorporadora mediante alienação de suas quotas aos sócios remanescentes da EMBRASIL.

Portanto, a controvérsia gira em torno do valor recebido pelos sócios ser proveniente da cessão de direitos pela pessoa jurídica, ou dos efeitos da cisão com posterior alienação da participação societária. A essência de todos os fatos acontecidos e da acusação Fiscal pode ser extraída do próprio Termo de Verificação Fiscal, que a seguir transcrevo:

“56.2. No protocolo de Cisão apresentado, datado de 10/05/2005, fls. /, Há redação expressa de que a EXPORTADORA VARGINHA “não tendo como aproveitá-los (os créditos) por intermédio próprio decidiu transferi-los para a EMBRASIL vertendo esse ativo para a mesma (...)”, já que não possuía débitos próprios suficientes para compensá-los.

56.3. A comprovação de existir uma Cessão de Crédito ao invés de uma cisão parcial, é confirmada, de forma incontestada, pelo Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários e outras Avenças, datado de 20/04/2005 (data anterior ao respectivo

Protocolo de Cisão datado de 10/05/2005, reafirmando ainda mais a intenção original de cessão desses créditos), firmado entre as empresas abaixo citadas, que literalmente assim dispõe:

“A PROMITENTE CEDENTE (Exportadora Varginha) deseja vender, e a PROMITENTE CESSIONÁRIA (Embrasil) deseja adquirir os referidos créditos para compensá-los com seus próprios débitos ou mesmo com débitos de terceiros junto à União Federal.” (sublinhados são do original)

Pelo que se vê do próprio relato fiscal, nada foi ocultado e não há qualquer subterfúgio na operação de transferência de ativos, seja ela considerada concretizada por cessão de direitos, ou pela questionada cisão parcial. Pelo contrário, extrai-se do próprio relato fiscal a transparência do negócio jurídico realizado e a clareza da intenção das partes, convergente com os atos firmados.

Procurando dar relevância ao efeito da cessão de crédito pela pessoa jurídica, o Auditor-Fiscal transcreve a cláusula do mencionado Instrumento Particular de 20/04/2005 que confirma a possibilidade de cisão, como uma “opção” da cessionária, manifestando-se o Fisco nos seguintes termos no referido Termo de Verificação Fiscal:

“56.7. No Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários fica evidente que a suposta cisão parcial realizada seria uma opção, caso a cessão de crédito não viesse a ser concluída com sucesso, deixando clara a sua intenção de cessão desses créditos.” (grifos são do original)

E, em seguida, o Auditor-Fiscal transcreve a cláusula do Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários que tem a seguinte redação:

Cláusula Sétima – Condições Gerais – Parágrafo Terceiro

Instrumento Particular de Cessão de Créditos Tributários e Outras Avenças

“A PROMITENTE CEDENTE (EXPORTADORA VARGINHA) autoriza a PROMITENTE CESSIONÁRIA (EMBRASIL) optar pela realização de incorporação dos referidos créditos, mediante comunicação formal e expressa, ficando a PROMITENTE CEDENTE obrigada a providenciar, em conjunto com a PROMITENTE CESSIONÁRIA, toda a documentação necessária à realização da cisão de parte dos créditos da PROMITENTE CEDENTE e de sua incorporação ao patrimônio das PROMITENTES CESSIONÁRIAS”. (fls. 16/18 do TVF grifos são do original)

Portanto, os documentos atestam negociação às claras, pelo que está afastada qualquer intenção dolosa das partes na formatação do negócio jurídico efetivamente realizado.

Não se pode esquecer que o instituto da cisão deve ser legitimado como instrumento hábil para alocação de patrimônio de empresa cindida – no caso, ativos tributários – que podem ser transferidos para outra pessoa jurídica que os incorpora em seu patrimônio, conforme previsto no art. 229 da Lei 6.404/76, *verbis*:

“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.”

Portanto, ainda que exista compromisso particular para cessão de ativos de uma pessoa jurídica à outra, nada impede que essa cessão de parcela do patrimônio possa ser implementada pela via da cisão, dependendo dos ajustes firmados pelas partes. No caso dos autos, esse ajuste está expresso, tanto no contrato particular, como no próprio instrumento de cisão parcial.

A propósito, esse Tribunal Administrativo já deliberou sobre essa possibilidade de transferência via cisão, como se vê do Acórdão 1401-000.692 de 24/11/2011 que tem a seguinte ementa:

“CISÃO. RESTITUIÇÃO DE CRÉDITOS DE TRIBUTOS PAGOS A MAIOR. POSSIBILIDADE.

A cisão é uma das formas de sucessão, pelo que não há restrição de transferência de créditos da empresa originária para a empresa cindida, desde que devidamente discriminados nos atos societários que formalizaram a cisão”.

Não cabe discutir nestes autos se os “créditos tributários” podem ou não ser transferidos de uma pessoa jurídica para outra, pois, sob o prisma eminentemente jurídico, são ativos sobre os quais se admite a livre disponibilização. Tampouco é pertinente questionar se esses créditos tributários podem, ou não, ser utilizados pela pessoa jurídica que os recebe (cessionária), se há ou não regra jurídica que veda a pretendida compensação, pois essa matéria está relacionada com a conduta da cessionária dos créditos, sem qualquer implicação para a pessoa jurídica que faz a transferência (cedente) que é a interessada atuada neste processo.

Cabe registrar que há nos autos informação de que a pessoa jurídica cessionária (Embrasil) foi simultaneamente atuada pela Receita Federal, sob a acusação de indevida compensação desses créditos transferidos, impondo o Fisco igualmente a multa agravada de 150% com o mesmo fundamento de suposta conduta dolosa na compensação. Em razões aditivas protocolizadas em 21/09/2010, a Recorrente traz aos autos o inteiro teor do Acórdão 0226.996 da 1ª. Turma da DRJ/Belo Horizonte, que em sessão de 31 de maio de 2010 afastou a multa agravada de 150% aplicada à cessionária, reduzindo-a para 75%, concluindo aquela Turma Julgadora que não houve dolo nem fraude, pois “os processos de cisão não foram omissos em relação às cessões de créditos previamente contratadas”.

Tem peso essa avaliação efetuada pela DRJ-Belo Horizonte, ainda que relacionada com a conduta da empresa cessionária (Embrasil), pois envolveu análise do conteúdo do mesmo negócio jurídico tratado nestes autos, só que na perspectiva da empresa que recebeu os créditos. Logo, o atestado da DRJ-Belo Horizonte no sentido de que na operação não houve dolo, nem fraude, vale para ambas as partes, ou seja, também para a Cedente, e não só para a Cessionária.

Saneado o problema da licitude e da possibilidade da operação de transferência de ativos, cabe analisar os efeitos da mencionada negociação e a exigência dos tributos (IRPJ e CSLL) formalizada pelo Fisco pelos questionados Autos de Infração. Relembre-se que a Exportadora Varginha Ltda (atuada) estava submetida à tributação pela sistemática do Lucro Presumido, pelo que o Auditor-Fiscal concluiu a fiscalização incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL todo o valor recebido pelos sócios, acusando-a de omissão de receitas, como se transcreve do Termo de Verificação Fiscal:

“IX – Da infração Fiscal Apurada na Exportadora Varginha

Da Omissão de Receita no Ano-Calendário de 2005

67. As receitas relativas à suposta “cisão parcial” (real cessão de crédito) ocorrida em 10/05/2005, efetivamente recebidas da EMBRASIL no ano-calendário de 2005, foram tributadas como omissão de receita, visto não terem transitado pela contabilidade da empresa EXPORTADORA VARGINHA., com base nos arts. 521 e 528 do RIR/99.”

Nesse ponto, tem sentido a objeção da Recorrente, pois se os valores foram creditados nas contas correntes dos sócios que consideraram como provenientes de

alienação de quotas de capital obtidas no processo de cisão, como atestado pelo Fisco, é natural que nem poderiam transitar pela contabilidade.

Por outro lado, se o Fisco desconsidera os efeitos da cisão para acusar que houve negociação de ativos (“cessão de direitos”), o valor recebido na operação não se qualifica como “receita”. Pelo contrário, na alienação de bens e direitos de titularidade da autuada é pertinente a apuração de “ganho” ou “perda” de capital. Sendo a tributação pelo Lucro Presumido, só o eventual ganho apurado na negociação é que seria possível de ser adicionado na base de cálculo, nos termos do mesmo art. 521 do RIR/99 que está indicado no Auto de Infração do IRPJ.

Essa é também a clara orientação da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, como se depreende da Solução de Consulta publicada nos seguintes termos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 137 de 12 de Novembro de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE DIREITOS. PRECATÓRIOS. Os ganhos de capital decorrentes de cessão de direitos referentes a precatórios não constituem receita operacional da consulente, devendo ser integralmente adicionados à base de cálculo do IRPJ, no regime do lucro presumido.

Importante observar o enfrentamento do tema por este Tribunal, a saber

(Acórdão nº 130200.919, de 12/06/, 2ª. T.O. / 3ª C. / relator Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado):

[...]

RESULTADOS POSITIVOS DECORRENTES DA CESSÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS. NATUREZA DOS RENDIMENTOS. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO DO LUCRO PRESUMIDO.

O estatuto social define de modo preciso e completo o objeto social da pessoa jurídica. A cessão de direitos creditórios decorrentes de ações transitadas em julgado, adquiridos de terceiros, além de não integrar o objeto social da recorrente, não tem a natureza de serviços prestados. Os créditos judiciais foram adquiridos e incorporados ao patrimônio da recorrente e revendidos a terceiros com ganhos. Assim, não compõem a receita bruta operacional. O ganho efetivo apurado nas respectivas operações deve ser tributado na forma estabelecida no art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda.”

Vê-se que o resultado de alienação de um direito / ativo deva ser tratado através de tributação que incida sobre o efetivo ganho de capital, ou seja custo menos valor da operação de venda. E, no caso dos autos, ainda que prevalecesse a visão do agente fiscal, considerando referida “cessão de direitos” como outras receitas, somente o resultado positivo de tal operação (custo menos valor de venda = lucro) deveria ser tributável.

No entanto, não foi esse o tratamento adotado pelo Fisco nos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL. Com efeito, relata o Auditor-Fiscal no mencionado Termo de Verificação que:

“36. De acordo com a 3ª. Alteração contratual da EXPORTADORA VARGINHA, fls. – a , em 10/05/2005, os sócios ALYSON CARVALHO ROCHA e ADRIANO FERREIRA SODRÉ, na busca de uma via mais rápida de obter indiretamente também a cessão dos créditos dessa empresa, resolvem cindir o patrimônio da sociedade em R\$ 3.318.816,00 (três milhões, trezentos e dezoito mil e oitocentos e dezesseis reais), vertendo-o para a

sociedade EMBRASIL EMPRESA BRASILEIRA DISTRIBUIDORA, conforme laudo de avaliação e protocolo/justificação de cisão parcial firmado entre as partes.”

Interessante observar que os ativos transferidos tinham como valor contábil registrado R\$ 3.318.816,00. A incorporadora de tais ativos – EMBRASIL – teria pago por esses o valor de R\$ 2.292.437,40, ou seja, foi aplicado um deságio. Mesmo que fosse entendido como uma mera transação entre empresas para a venda de ativos, e não uma operação societária, o **resultado reconhecido para essa foi negativo.**

Este fato vê-se apontado no Termo de Verificação Fiscal, descrito como:

“ocorrendo, no negócio, um deságio [...] correspondente a aproximadamente a 31% do patrimônio vertido” (item 16.2 do TVF). Concluiu o Auditor-Fiscal no mesmo Termo de Verificação:

“56.8. A diferença entre os valores recebidos da EMBRASIL e o valor nominal dos créditos transferidos, é oriunda de deságio, comum nesses tipos de negócios.”

Como é conhecido, operações desta natureza ocorrem sem haver um ganho tributável pra quem vende. Diga-se, mesmo o agente fiscal reconhece isto como acima exposto.

No quesito agravamento da multa, em meu sentir, os fatos foram todos postos e facilmente conhecidos pelo simples manuseio dos registros contábeis e societários da Recorrente. Quando muito, uma possível divergência de entendimento entre o agente fiscal (pela forma estima ser tributada tal operação) e o aplicado pela Recorrente. Mas mantendo-me sob o entendimento de que ocorreu uma operação de cunho societário onde temos uma cisão seguida de incorporação por terceira empresa, ficaria prejudicada a aplicação da multa.

Na mesma esteira, entendo que não cabe aqui a manutenção dos Termos de Sujeição Passiva Solidária relacionados aos sócios Adriano Ferreira Sodré e Alyson Carvalho Rocha, (i) seja em decorrência da legitimidade da operação (cisão seguida de incorporação);

(ii) seja porque todos os atos praticados estão registrados na Recorrente (empresa cindida ou “vendedora” de crédito declarado), não sendo constituída a figura delituosa.

Tenham as cobranças de contribuições sociais reflexas, no que couber, o que está sendo aqui decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

Por todo o exposto, voto em dar provimento integral ao recurso voluntário.”

(grifou-se)

Saliento que em consulta ao *site* do CARF, não constam, na data desta sessão de julgamento (09/10/2019), recurso especial interposto pelas partes.

Ainda, conforme relatado, quanto ao processo nº 10660.001405/2009-91 (contribuinte COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA), que foi julgado em 05/11/2013, os membros do colegiado haviam: a) negado provimento ao recurso de ofício; b) em relação ao recurso voluntário, dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%; c) acolher a preliminar de decadência do 4º trimestre de 2004.

Desta decisão foram opostos embargos de declaração (acórdão nº 1401-002.153 17/10/2017) que teve o seguinte resultado dar provimento ao recurso em relação ao ano-calendário de 2005. Transcrevo trechos do julgado:

“Os embargos foram propostos tempestivamente e deles tomo conhecimento.

A discussão gravita em saber se a cessão de créditos oriundos de tributos recolhidos a maior, pelas empresas sujeitas à apuração pelo lucro presumido: i) deve ser tributada pela regra geral contida no caput do art. 521 do RIR/99; ii) não deve ser tributada, em razão da redação do caput do art. 521 do RIR/99 não permitir a tributação de resultado negativo, in casu, o deságio na cessão de créditos; iii) deve ser tributada pela disposição contida na primeira parte do § 3º art. 521 do RIR/99; ou iv) não deve ser tributada conforme parte final do § 3º art. 521 do RIR/99. Veja-se os seguintes textos legais:

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).

(...)

§ 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. (destaquei)

De acordo com o Despacho de Admissibilidade dos Embargos, a omissão do enfrentamento deste argumento poderia modificar o julgamento do caso em comento.

Pois bem.

Segundo consta no Termo de Verificação Fiscal, a empresa foi autuada nos anos de 2003, 2004 e 2005, em relação aos seguintes fatos (efls. 24, 25 e 45):

26. Em resumo, com base nas informações analisadas nos tópicos anteriores acerca da distribuição de lucros no ano-calendário de 2004 e no ano-calendário 2005, concluímos que:

(...)

Em relação ao ano-calendário 2005:

(...)

2º= Da análise dos livros contábeis da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ constatamos que os valores recebidos da EMBRASIL no ano-calendário de 2005, não transitaram por sua contabilidade, já que foram depositados diretamente na conta corrente conjunta dos sócios, caracterizando uma omissão de receita, de acordo com os arts. 521 e 528 do RIR/99, considerando que essa receita se originou de uma real cessão de crédito e não de uma suposta cisão parcial. (negritei)

(...)

X – Das Infrações Fiscais Apuradas na Comercial Beneficiadora de Café

X.1. Da Tributação como Outras Receitas nos Anos-Calendário de 2003 e 2004

93. As receitas relativas A suposta "cisão parcial" ocorrida em 12/12/2003, levando em consideração o regime de caixa adotado pela COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ, fls 819 a 821, nos valores de R\$ 729.125,00 e de R\$ 5.927.275,00 efetivamente recebidas da EMBRASIL, respectivamente, nos anos-calendário de 2003 e 2004, tributadas pela empresa como receitas originárias de atividade própria tendo sido aplicado o percentual de presunção de lucro de 8%, foram tributadas em sua totalidade como outras receitas, visto serem provenientes de cessão de créditos, com base no art. 521 do RIR/99.

94. Foram descontados no auto de infração os impostos declarados em DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) pela empresa em relação ao

Ano-calendário de 2004, pois em relação ao ano-calendário de 2003 não existem débitos declarados.

X.2. Da Omissão de Receita no Ano-Calendário de 2005

95. Em relação A suposta "cisão parcial" (cessão de crédito) ocorrida no ano-calendário de 2005, a receita no valor de R\$ 1.180.952,60 efetivamente recebida da EMBRASIL nesse ano foi tributada como omissão de receita, visto não ter transitado pela contabilidade da empresa COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ, com base nos arts. 521 e 528 do RIR/99.

ENTRETANTO, estes embargos somente se referem à análise do fato gerador ocorrido no ano-calendário de 2005. Isto porque, no período de 2003 e 2004, a turma do CARE, por meio de análise do recurso de ofício e do recurso voluntário, reconheceu a decadência dos anos-calendário de 2003 e 2004, uma vez que a ciência do lançamento tributário se deu em 06/01/2010, ou seja, há mais de 5 (cinco) anos após a ocorrência dos fatos geradores ocorridos no 1º, 2º, 3º e 4º trimestres dos anos de 2003 e 2004, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN o 4º trimestre de 2004, por exemplo, que é o período mais contemporâneo, decaiu em 01/01/2010.

No caso dos autos, a empresa protocolou um pedido de restituição de tributos pagos a maior, mais especificamente a título de Quotas de Contribuição s/ Exportação de Café, instituída pelo Decreto-Lei 2.295/86, recolhidas no período de dezembro/1986 a abril/1990, acrescidas das devidas correções, sob a alegação de inconstitucionalidade, da referida contribuição, pelo STF frente à ordem constitucional atual e pretérita (efl. 1048).

Para refletir na sua contabilidade a realidade dos fatos, contabilizou o direito creditório em conta de ativo circulante, conforme informações da própria fiscalização. Trarei aqui informações sobre os anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, mas tão somente como forma de aclarar o que foi destacado pela fiscalização, pois se sabe que somente o ano de 2005 é que é objeto destes embargos:

a) no ano-calendário de 2003 a empresa registrou contabilmente em conta do Ativo Circulante valor relativo à possibilidade de reconhecimento de direito creditório junto à Fazenda Nacional, avaliado em R\$ 11.055.000,00, sendo R\$ 3.732.948,32 à título de valor do principal, e R\$ 6.164.590,85, bem como R\$ 1.157.460,83, à título de juros Selic, tomando por base pedido de restituição formalizado através do processo administrativo nº 10660.000339/2002-66, ainda sem solução definitiva;

Posteriormente, transferiu o direito creditório a terceiros, por meio de operações de cisão parcial.

Desta forma, a empresa contabilizou em seu ativo circulante, um valor de deságio, conforme informações da própria fiscalização:

b) esses créditos foram então cedidos a terceiros, gerando o recebimento efetivo de R\$ 729.125,00 no ano-calendário de 2003, e R\$ 5.927.275,00, no ano-calendário de 2004, assumindo-se significativo deságio justificado pelo fato dos créditos ainda não estarem reconhecidos em definitivo;

No ano de 2005, a empresa atualizou os valores do crédito a que tinha direito perante a Fazenda Nacional, conforme informações do fisco:

c) da mesma forma, com uma nova atualização do valor desses créditos, a empresa registrou contabilmente no Ativo Circulante um direito creditório de R\$ 1.708.545,00, também cedido pelo valor efetivamente recebido de R\$ 1.180.952,60, novamente assumindo-se significativo deságio.

Em relação ao ano de 2005, a fiscalização apresentou o que segue (efls.30 e 31):

Ano-calendário de 2005

60. No ano-calendário de 2005, o Livro Razão da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ possui somente 04 folhas, como 02 folhas correspondem ao Termo de abertura e ao de encerramento, restam apenas 02 folhas correspondentes aos lançamentos, uma vez que as receitas oriundas da cessão de crédito não transitaram por sua contabilidade. Convém, relatar alguns pontos:

60.1. Na conta Caixa não ocorreu nenhum lançamento que caracterizasse algum recebimento pela empresa, apresentando apenas como saldo o equivalente ao saldo do ano anterior, o mesmo ocorrendo na conta Banco Movimento; já que os valores recebidos no ano-calendário de 2005 da EMBRASIL foram depositados diretamente na conta conjunta do contribuinte e seu sócio.

60.2. Como no ano-calendário de 2004, as subcontas "Crédito a Recuperar-VI Original" e "Crédito a Recuperar-Juros Selic" tiveram seus saldos zerados, devido à transferência desses créditos para a EMBRASIL/EMBRAEX, via suposta 1ª cisão parcial; no ano-calendário de 2005, o contribuinte e seu sócio realizaram uma nova atualização do valor desses créditos, de acordo com o laudo de avaliação complementar, fls. 654/649, que originou uma nova implantação de saldo que, propiciou uma suposta 2ª cisão parcial, dita complementar, conforme lançamentos abaixo:

D- Créditos a Recuperar-Juros selic/Implantação saldo 1.708.545,42

= Valor crédito cindido 2ª cisão parcial oriundo da Comercial Benef de Cafe

C-Resultado de Exercícios Futuros a Realizar/Implantação saldo

60.3. Articulou-se na contabilidade, da empresa o valor a ser distribuído como lucro a seus sócios, para que fosse exatamente o mesmo valor de implantação desse novo saldo transferido na suposta 2ª cisão parcial, conforme se observa nos lançamentos a seguir:

D- Resultado de Exercícios Futuros a Realizar/Transferência Crédito SRF 1.708.545,42

C- Lucros Acumulados/Transferência Crédito SRF

D- Lucros Acumulados/Distribuição Lucros ALYSON CARVALHO ROCHA 854.272,71

D- Lucros Acumulados/Distribuição Lucros ADRIANO FERREIRA SODRÉ 854.272,71

C- Créditos

a Recuperar-Juros Selic/Distribuição Lucros ALYSON CARVALHO ROCHA

C- Créditos a Recuperar-Juros Selic/Distribuição Lucros ADRIANO FERREIRA SODRÉ

60.4. Ressaltamos, que a empresa não teve nenhuma outra receita, e que o seu prejuízo acumulado se refere apenas as despesas bancárias transferidas na apuração do resultado. O que claramente evidencia, mais uma vez, a aquisição e existência da empresa apenas para a realização dos objetivos de seus sócios a cessão de créditos encoberta por uma cisão parcial e o recebimento dessa cessão via lucros distribuídos com isenção de tributação.

Quanto à contabilização da cessão do créditos cedeu R\$ 1.708.545,42 em créditos fiscais e recebeu R\$ 1.180.952,60, a embargante não efetuou a contabilização, conforme informações do item 60 acima. Não obstante, como este valor decorre de nova atualização monetária do valor do mesmo crédito ora constituído (créditos fiscais de Quotas de Contribuição s/ Exportação de Café), conclui-se que tal valor também foi cedido a terceiros, razão pela qual a tributação também se refere à cessão de crédito a terceiros.

A semelhança entre a origem dos créditos dos períodos de lançamento se comprova quando a empresa (ora embargante) baixa o valor do crédito em contrapartida à conta lucros acumulados, da mesma forma que foi feito nos anos de 2003 e 2004.

Da mesma forma, a fiscalização entendeu que, na essência, a empresa cedeu o direito creditório, vendendo tal crédito com um deságio, por se tratar de crédito ainda pendente liquidez e certeza. Assim, tributou o ganho com a cessão dos créditos a terceiros, para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Quanto ao PIS e à COFINS, a turma do CARF exonerou a tributação, não sendo objeto destes embargos.

Desta feita, ultrapassada a discussão da cisão parcial que foi descaracterizada pelo fisco, por se tratar na essência de operação de cessão de créditos, e que foi confirmada por esta turma do CARF no acórdão embargado, a **discussão nestes embargos é verificar se a receita advinda com a venda (cessão) dos créditos, do ano de 2005, se encaixa no conceito estabelecido na redação do caput do art. 521 do RIR/1999 ou se está no § 3º do art. 521 do mesmo diploma legal. Após isso, deve-se verificar se os argumentos da recorrente quanto à não tributação da receita auferida devem prevalecer.**

A recorrente reproduz em seus embargos as razões constantes na sua peça de recurso voluntário. Ela divide a impossibilidade de tributação baseada em 2 (dois) argumentos, os quais são subsidiários:

1) Se a cessão de crédito se enquadra no caput do art. 521 do RIR/1999, a fiscalização deveria considerar que a empresa apurou um deságio na cessão dos créditos a terceiros; logo não haveria resultado positivo a ser tributado. Veja-se no trecho dos embargos (efl. 1571):

Ora, considerando que o critério jurídico que norteou o presente lançamento foi a tributação da cessão de direito contabilizado no Ativo Circulante da empresa, o seu enquadramento legal se dará na forma prevista no art. 25, inciso II, da Lei 9.430/96 art. 521 do RIR/99, o que obriga que o seu resultado positivo, apurado na forma da IN RF nº 93/97, art. 4º, § 2º, seja acrescido à base de cálculo para efeito de incidência do imposto e do adicional.

Como a cessão de direito em questão ocorreu com considerável deságio, Impõe-se a conclusão da inexistência de matéria tributável, em conclusão válida tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

2) Se a cessão de crédito se enquadra no § 3º do art. 521 do RIR/1999, a autuação deve ser afastada, por ela (embargante) se enquadrar na hipótese de exceção à tributação da cessão de créditos. Veja-se no trecho dos embargos (efl. 1.571 e 1.572):

Entretanto, não pode ser descartada a hipótese de que o critério jurídico que verdadeiramente norteou o lançamento tenha sido o de tributar-se como "outras receitas" uma realização antecipada e parcial do valor a restituir decorrente do processo administrativo já citado acima, sendo então, o caso de considerar-se, pura e simplesmente, quais seriam os efeitos fiscais da recuperação de tributos pagos indevidamente.

Em primeira mão, deve-se buscar o enquadramento legal dessa hipótese no art. 53 da Lei 9.430/1996 parágrafo 3º do art. 521 do RIR/1999, com a seguinte redação:

"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".

O presente caso encontra amparo na parte final do texto legal acima reproduzido, onde se dispensa a inclusão na base de cálculo do lucro presumido de valores recuperados à título de custos ou despesas (impostos indevidamente recolhidos inclusive), que se refiram a períodos anteriores também submetidos ao lucro presumido.

Pois bem.

Entendo que, independentemente da natureza da recuperação de tributo, por recolhimento a maior, este caso não necessita da conclusão sobre esta reflexão, pois minha convicção perpassa por este ponto. Tudo isso fundado no propósito do legislador ao estabelecer tais regras.

Mesmo assim, avancemos sobre as possíveis subsunções da natureza desta receita.

Desta forma, deve-se verificar se o valor de tributos recolhidos a maior correspondem a "outras receitas", conforme dita o caput do art. 521 do RIR/99, ou correspondem a uma recuperação de custos e despesas ou recuperação de perdas no recebimento de créditos, conforme a intenção descrita no § 3º do art. 521 do RIR/99.

Na redação do caput do art. 521 do RIR/99 restou consignado que:

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).

A recorrente alega que, se for considerar o deságio na operação de cessão, "as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519" não comportam matéria tributável, pois o resultado da venda dos créditos é negativo, devendo a autuação ser afastada.

Entendo que tem razão a recorrente.

Se a cessão de créditos correspondeu a uma perda para o cedente e a um ganho para o cessionário, em razão do deságio ocorrido na operação, é mister reconhecer que a operação para o cedente representa uma perda de capital, pois o que se deve avaliar não é o valor que será recebido pela cessão do crédito, mas o encontro de contas entre a baixa do crédito reconhecido originariamente e o valor pago pela cessionária.

No caso, o resultado com a cessão do crédito ao cessionário foi negativo, já que o crédito fiscal que a recorrente possuía era no montante de R\$ 1.708.545,42 e o valor recebido pelos sócios da recorrente, por meio do processo de cisão, foi de R\$ 1.180.952,60, o que gerou um resultado negativo (deságio) de R\$ 527.592,82.

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.

Quanto à aplicação da parte final do § 3º do art. 521 do RIR/99, deve-se analisar o propósito da redação contida nesse dispositivo legal, que foi dada pelo art. 53 da Lei nº 9.430/1996, reproduzida novamente abaixo para facilitar a compreensão:

§ 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.

Interpretando o texto legal, constata-se que a regra da redação acima é que os valores recuperados deverão ser adicionados ao lucro presumido, para determinação do imposto. Excepcionalmente, a tributação não ocorrerá por dois motivos: i) quando o contribuinte comprova não ter deduzido os valores dos custos e despesas (que posteriormente foram recuperados) no lucro real; ou ii) quando os custos e despesas (que posteriormente foram recuperados) tenham sido despendidos em período no qual a empresa tributasse pelo lucro presumido ou arbitrado.

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.

Como **o processo aqui não trata da autuação do reconhecimento dos créditos, entendendo que a avaliação aqui não deve ser tratada com base no referido § 3º do art. 521 do RIR/99.**

Uma questão que poderia ser avaliada é se esta regra se aplicaria ao caso em que a empresa tributasse o lucro presumido pelo regime de caixa. Isto porque, no reconhecimento do crédito, não haveria tributação em razão da permissão de postergação da tributação até a entrada efetiva de caixa. Como na operação de cessão dos créditos houve a entrada efetiva de caixa, eventualmente correto estaria o lançamento fiscal com base neste fundamento. Entendo que é uma discussão interessante, ainda mais quando se verifica o alcance dos efeitos da referida norma, uma vez que a adoção do regime de caixa somente foi prevista em 1998, pela Lei nº 9.718, ou seja, em período posterior à base legal do § 3º do art. 521 do RIR/99, qual seja, Lei nº 9.430/1996.

Não obstante essa constatação, **o fundamento utilizado pela fiscalização não trata da não aplicação da norma do § 3º do art. 521 do RIR/99 em razão da adoção do regime de caixa pela recorrente, mas tão somente refere-se puramente à tributação da cessão de créditos como outras receitas, o que deve ser afastado.**

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de ACOLHER os embargos para suprimir as omissões destacadas, com efeitos infringentes, para **DAR provimento ao recurso em relação ao ano-calendário de 2005.**”

(grifou-se)

Destaco que, em consulta ao site do CARF, consta, na data desta sessão de julgamento (09/10/2019), a existência de “recurso especial do procurador” com entrada em 18/01/2018, bem como, repete-se a informação em 20/04/2018.

Pois bem.

Conforme relatado, essas empresas por serem optantes pelo Lucro Presumido, poderiam distribuir lucros a seus sócios, sem incidência de imposto de renda, no valor correspondente ao seu Lucro Presumido diminuído de todos os impostos e contribuições (IRPJ, Adicional IRPJ, CSLL, Cofins e Pis/Pasep). E esse lucro distribuído, por ser isento, não integraria a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, no caso o sócio fiscalizado, de (acordo com o art. 10 da Lei n. 9.249/95, o art. 662 do Regulamento do Imposto de Renda/99 e o inciso I do Ato Declaratório Normativo Cosit n. 4/96).

Acima desse valor, a COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARG1NHA só poderiam distribuir, sem incidência de imposto de renda, até o limite do seu lucro contábil efetivo, desde que elas demonstrassem, via escrituração contábil feita de acordo com as normas contábeis, que esse último é maior que o lucro presumido obtendo o beneficiário, assim, também a mesma isenção, conforme dispõe o parágrafo segundo do art. 48 da Instrução Normativa 93/97, o art. 39, inciso XXVIII do Regulamento do Imposto de Renda/99, o art. 46 da Lei 8.981/95 inciso I do Ato Declaratório Cosit n. 4/96.

No entanto, por terem sido atuadas as receitas provenientes da EMBRASIL na COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARGINHA, os tributos devidos por essas empresas foram recalculados pela autoridade lançado, e com a respectiva

dedução dos mesmos, chegou-se ao cálculo de novos valores de lucro presumido a serem distribuídos aos sócios nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Salienta-se que somente segue em discussão nesta lide o ano-calendário 2005, após ajustes realizados pela DRJ de origem, em decorrência do provimento parcial, conforme constou no relatório deste acórdão.

Consoante se demonstrou pelas transcrições de partes dos acórdãos CARF supra dos processos administrativos fiscais da COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ (processo nº 10660.001405/2009-91) e EXPORTADORA VARGINHA (processo nº 10660.001404/2009-47), as autuações nas pessoas jurídicas em relação ao ano-calendário 2005 foram afastadas pelas turmas ordinárias do CARF.

Diante disso, as contabilidades apresentadas referentes aos anos-calendário de 2005, diversamente do que apontou a autoridade lançadora, respaldam a distribuição do excedente de lucro distribuído pela COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ e EXPORTADORA VARGINHA, haja vista que os defeitos verificados pela fiscalização nas contabilidades das empresas não foram ratificados pelo CARF, não havendo razão para que os excedentes aos lucros distribuídos não possam ser distribuídos ao sócio ora recorrente.

Por tais razões, o lançamento em questão não deve prevalecer, devendo ser provido o recurso.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator