



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.004131/2010-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-000.972 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente MACEDO ADMINISTRAÇÃO DE BENS PRÓPRIOS LTDA. -
 RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS: JOSÉ FERREIRA DE MACEDO, ALCIR
 JOÃO DA CUNHA, JÓSTER FERREIRA DE MACEDO, ESTER DE
 SOUZA FERREIRA DE MACEDO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

PRELIMINARES DE NULIDADE - PRESUNÇÕES - ERRO NA
 CAPITULAÇÃO LEGAL - APURAÇÃO DE GANHO ANTES DA
 TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE DE IMÓVEIS

Uso de presunções quanto à intenção preordenada à apuração de receitas sob o regime de lucro presumido, *de per se*, não é causa de nulidade. O que vitima o lançamento é o erro ou equívoco no motivo do lançamento, e não o mero erro na capitulação legal. Inexistência de nulidade pelo fato de a exigência se dar antes da transferência do direito de propriedade dos imóveis - questão que não se confunde com a de as receitas serem reconhecíveis por regime de competência ou de caixa, para quem apura lucro presumido.

CONSTITUIÇÃO DE SOCIEDADE POR CISÃO COM VERSÃO DE
 IMÓVEIS - RECEITA DA VENDA DE IMÓVEIS SOB REGIME DE
 LUCRO PRESUMIDO - GANHO DE CAPITAL

Sociedade constituída por cisão parcial com versão de imóveis, sem exercício de atividade a título oneroso (somente comodato dos imóveis à cindida), até a venda da propriedade dos imóveis. Conjunto de elementos indiciários fortes que conduzem à não à certeza fática, mas à certeza jurídica, de que a recorrente tinha como objeto social a venda de propriedade de imóveis. Ganho de capital, e não receita sujeita ao coeficiente de presunção de lucro.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO - LUCRO PRESUMIDO

Reserva de reavaliação constituída na cindida transferida à recorrente por sucessão a título universal. Tributação do valor de reserva de reavaliação na recorrente no momento em que ela optou pelo regime do lucro presumido, por força de aquele valor estar controlado na Parte B do Lalur da cindida. A

fortiori, a tributação é devida no momento da alienação da propriedade dos imóveis reavaliados (ou não considerar o valor como custo), porquanto não decaído o direito de lançar.

GANHO DE CAPITAL - REGIME DE CAIXA - LUCRO PRESUMIDO

As normas legais não interdita a adoção do regime de caixa para receitas não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital.

MULTA QUALIFICADA

A exploração da atividade imobiliária teve conclusão negativa do cotejo de conjunto de elementos indiciários mais fortes que os dados indiciários trazidos pela recorrente em sentido contrário. e colocar a situação, no caso vertente, sob a coloração cinzenta. A coloração cinzenta do quadro, por si, já interdita a conclusão de que se põe o dolo específico, como elemento subjetivo do tipo. Descabimento da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, rejeitar as preliminares, por unanimidade, e, no mérito, dar provimento parcial para (i) reduzir a base de cálculo das exigências de IRPJ e de CSLL do 4º trimestre de 2007 para R\$ 4.826.656,83, por maioria, vencido o Conselheiro André Mendes de Moura, e (ii) afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao seu percentual ordinário de 75%, por unanimidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

A numeração de folhas indicada neste relatório é a do e - processo.

Trata-se de processo de autos de infração de IRPJ e CSL, com imputação de responsabilidade solidária aos administradores da recorrente, com lavratura de termos de responsabilização solidária, de fls. 537 a 609 (Termo de Verificação Fiscal, instrumentos específicos dos autos de infração e os termos de responsabilização solidária), compreendendo fatos geradores dos anos-calendário de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Em 29/11/2010, a autoridade fiscal lavrou autos de infração para correta tributação do ganho de capital e das variações monetárias ativas decorrentes de alienações realizadas pela recorrente, sendo que os valores por ela já recolhidos de IRPJ e de CSL foram abatidos.

Sintetiza-se o deduzido no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

O TVF narra a cisão parcial, que originou a empresa ora recorrente, sendo-lhe vertidos vinte bens imóveis, e a posterior alienação de dez desses imóveis.

Os atos perpetrados pela recorrente consistiram: a) criação da empresa recorrente por cisão parcial da Macedo Agroindustrial; b) classificar os bens vertidos da cindida para a recorrente em seu ativo circulante, como imóveis destinados à venda; c) optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido; d) tratar as receitas advindas das vendas dos imóveis como decorrentes da atividade operacional da recorrente, assim como suas receitas de variação monetária e de alugueis, aplicando-se sobre elas o coeficiente de presunção do lucro, para fins de tributação.

Interpretou como artificioso tal procedimento, pois considerou que o objetivo exclusivo da recorrente foi a redução de IRPJ e CSL decorrentes do ganho de capital auferido nas alienações de bens que eram mantidos, há mais de 15 anos, no ativo permanente da empresa originária, a cindida (Macedo Agroindustrial).

A conclusão o Fisco no sentido da ocorrência de planejamento tributário abusivo fundou-se nas seguintes circunstâncias:

a) O objeto social da recorrente, ao tempo das alienações, era praticamente o mesmo ao da cindida, que se dedica à atividade agroindustrial. E ato contínuo à criação da recorrente, os imóveis a ela vertidos foram emprestados em comodato à cindida;

b) Ausência de exercício de atividade imobiliária pela recorrente, sujeitando a apuração das receitas como ganho de capital;

c) Não realização de quaisquer benfeitorias que demonstrassem intenção de exercer atividade imobiliária;

d) A ausência de atividades entre a constituição da recorrente em 2005 e meados de 2008, sendo, pois, uma “empresa fictícia”.

Ademais, aduziu que basta a transmissão ou promessa de transmissão a qualquer título, mesmo que por instrumento particular, e independente da data do recebimento do preço, para que se considere ocorrido o fato gerador.

Considerou, outrossim, que os fatos geradores em questão ocorreram em 16/10/2007 e 12/11/2007, nas datas de formalização do contrato de compra e venda, procedendo, então, à reconstituição das bases de cálculo do IRPJ e da CSL da recorrente para o quarto trimestre daquele ano. Também foram incluídas nas bases de cálculo desses tributos, para o referido trimestre, o valor de reservas de reavaliação correspondentes aos imóveis que lhe foram vertidos pela cindida.

Ressaltou, ainda, a aplicação indevida do regime de caixa, que resultou no diferimento do pagamento dos referidos tributos.

Relevou que o intuito de fraude restou demonstrado em razão dos atos supranarrados realizados pela recorrente, com o que aplicou-se a multa qualificada.

Por fim, imputou responsabilidade solidária aos administradores da recorrente, com suporte no art. 135, III, do CTN, em face de resultar configurado o abuso de personalidade jurídica da recorrente, desvio de sua finalidade e de confusão patrimonial.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Inconformada, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade em 29/12/2010, de fls. 616 a 641 (e-processo), em que aduz, em síntese, o que segue.

Primeiramente, entendeu a recorrente que o ato administrativo é nulo, pois utiliza como suporte norma já revogada. Para corroborar esse entendimento colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Insurge-se contra a qualificação de “empresa fictícia”, pois a sociedade empresária deve, apenas, manter seus registros e declarações em dia.

Ademais, a versão dos imóveis para o patrimônio da autuada mediante o procedimento da cisão parcial, não configura simulação, mas, sim, empreendimento aspirado pelos sócios.

Ainda, não se pode inquirir de simulado um ato jurídico cuja pretensa simulação possa ser depreendida da mera análise literal dos instrumentos que o materializam, podendo se falar tão somente de irregularidade.

Ressaltou que o fato de parte dos bens continuarem a ser utilizados pela empresa originária não desnatura a cisão.

Alegou, outrossim, a legalidade da tributação da receita auferida na alienação da propriedade dos imóveis pelo lucro presumido.

Observou que, por não haver ocultação de documentos, a alegação feita pelo Fisco de que a conduta da recorrente é fraudulenta, tem por objetivo majorar as multas aplicadas e atemorizar os sócios pessoas físicas da possibilidade de tipificação criminal. E nenhuma evidência há para configuração de fraude, de simulação, a ensejar a qualificação da multas, pelo que estas devem ser reduzidas em 50%.

Anotou, ademais, que a conduta da recorrente retrata sua aspiração de realizar novo empreendimento, qual seja, a comercialização de imóveis próprios.

Quanto ao lançamento, aduziu a impossibilidade de comprovação de fatos por meros indícios, sob pena de nulidade do auto de infração, que também deveria ser considerado nulo, pois carece de base legal o ato administrativo.

Ressaltou que sequer houve transferência de propriedade de alguns dos imóveis, haja vista a não lavratura das escrituras públicas de compra e venda com seu registro no Registro de Imóveis, pelo qual se aperfeiçoa a mudança de propriedade, sendo que as autuações concernentes a esse imóveis configuram excesso de exação.

Acerca da desconsideração da personalidade jurídica, apontou a inocorrência de desvio de finalidade que a justificasse, ao contrário, a inserção no objeto social da autuada da “finalidade de administração de bens” confirma a intenção dos sócios de implementar novo empreendimento.

Além da inocorrência de desvio de finalidade, alegou a não configuração de confusão patrimonial bem como de abuso de direito de auto-organização, tornando incabível a desconsideração da personalidade jurídica pretendida pela autoridade fiscal.

Pleiteou, também, a inaplicabilidade da tributação da reserva de reavaliação nas empresas tributadas no lucro presumido.

Relevou que inexistente fato gerador do IRPJ e CSL sobre parcela da reavaliação incorporada ao custo do bem na empresa sucedida, visto que os valores foram transferidos e devidamente contabilizados com custo integral. A tributação da reserva de reavaliação deve-se dar na cindida, sobre seu valor controlado na Parte B do Lalur.

Salientou que os recebimentos decorrentes das vendas devem ser tratados como antecipação e tributados somente no momento da lavratura de escritura pública.

Entendeu descabida a qualificação da multa relacionada à receita de aluguel.

Se a autoridade fiscalizadora entender que os valores recebidos são receitas não operacionais, devem, então, ser refeitas as bases efetuando a compensação dos valores recolhidos a título de PIS e Cofins com os valores devidos de IRPJ e CSL.

Asseverou a inocorrência de simulação de ato jurídico ensejadora de qualificação da multa.

Os administradores arrolados como sujeitos passivos solidários, não apresentaram impugnação.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 10/6/11 acordaram os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ de Florianópolis (SC), por unanimidade de votos, negar provimento à manifestação de inconformidade, conforme o entendimento que segue.

Primeiramente, entendeu a 3ª Turma que as operações realizadas pelo contribuinte não tiveram qualquer propósito comercial defensável, mas visaram apenas motivos de natureza tributária.

Isso, pois na reorganização societária não houve mudança de sócios e nem dos administradores das empresas envolvidas, além da atividade imobiliária não ter sido efetivamente desenvolvida pela autuada, que não chegou a realizar benfeitorias que demonstrassem a intenção de se promover tal atividade.

Ademais, anotaram os julgadores que a ausência de atividade até meados de 2008, bem como a utilização dos bens vertidos pela empresa originária, corroboram para impedir que tais bens sejam classificados como bens de *revenda*.

Quanto à alegação de que os imóveis, por não ter sido lavrada escritura pública, continuaram a ser propriedade da autuada, e, por isso ainda não poderia haver tributação, citou o artigo 129 do RIR/99.

Qualificou de abusivas as práticas da recorrente contribuinte, de modo a possibilitar a desconsideração da alienação dos bens como se esta tratasse de revenda, não se cogitando de desconsideração da personalidade da personalidade jurídica da autuada.

Acerca das reservas de reavaliação, registrou que o procedimento previsto no artigo 521 do RIR/99 aplica-se às empresas tributadas pelo lucro presumido e que a reserva não poderia ser tributada na empresa originária, como acredita a autuada.

Quanto à possibilidade do ganho de capital ser apurado pelo regime de caixa, salientou que se pode adotar esse regime de caixa para as receitas operacionais da pessoa jurídica, não se podendo estender tal permissão às alienações de bens integrantes do ativo imobilizado, que fica sujeito à apuração de ganho de capital.

Aduziu, ainda, que a decisão (solução em processo de consulta) trazida pela recorrente não vincula as decisões da DRJ.

Quanto à qualificação da multa relacionada aos valores de receitas com alugueis, entendeu que a motivação daquela está devidamente demonstrada no Termo Fiscal.

Relevou, outrossim, o cabimento da multa de ofício qualificada de 150 %, em razão da fraude perpetrada pela autuada, configurada na finalidade de economizar tributo de modo ilegítimo.

Quanto à multa, por fim, arrematou que sua redução no caso de pagamento dentro do prazo não configura afronta ao direito de defesa, eis que de acordo com a legislação vigente.

Observou que eventuais recolhimentos indevidos de Pis e de Cofins somente podem ser objeto de pedido de restituição e/ou compensação, não estando sujeitos à compensação, como requerido pela Recorrente.

Em relação ao lançamento decorrente, atinente à CSLL, apontou que a decisão prolatada referente ao auto de infração do IRPJ faz coisa julgada em relação aos decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em vista da íntima relação de causa e efeito.

Finalmente, quanto à menção, no auto de infração, de dispositivo revogado, entendeu que tal equívoco não implicou nem em majoração da CSLL lançada, nem em influência na defesa da autuada.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 729 a 760 (e-processo), em 28/7/2011, reiterando todo o alegado em sede de manifestação de inconformidade, e acrescentando outras considerações.

Abaixo, transcrevem-se os trechos mais relevantes do recurso apresentado:

“A decisão diz que não se cogitou desconsiderar a cisão, tendo-a por válida. Mas insiste em dizer que foi eivada de dolo, criando uma empresa "fictícia", que tinha por finalidade apenas receber os bens para posterior venda e agir como "empresa de passagem", como mera repassadora de lucros aos sócios.

Pois bem. Uma empresa que recebe bens em sua constituição com a finalidade de os vender depois é fictícia? Não. Mas se a defesa insistisse em dizer que desde o início era essa a finalidade da cisão, diria o Fisco: é isto. Houve premeditação. Se a defesa dissesse "não, a venda foi incidental, pois houve posterior oportunidade comercial", o Fisco diria: é isto. A empresa derivada da cisão nunca teve por objetivo a venda dos bens, e por isso não poderiam integrar seu ativo circulante.

Diz o Fisco, ainda, que o fato de ter ou não a empresa autuada movimento financeiro é irrelevante, pois a ausência de fins sociais de administração e comercialização de bens próprios desclassifica a operação como revenda, tornando ilegítima a tributação. MAS, a ausência de movimentação financeira relevante corrobora a tese de empresa fictícia. Se, no entanto, desde o início a empresa autuada tivesse feito constar de seu contrato social e cadastro de pessoa jurídica tais finalidades, corroboraria a acusação do Fisco de que a operação toda foi premeditada e dolosa.

Ou seja, se a finalidade da empresa não faz diferença; se a atividade ou inatividade empresarial não muda o ponto de vista do Fisco; se a intenção de venda dos bens preexistente à cisão não altera a desclassificação do autolanzamento; se a incidentalidade da venda dos bens não afasta o dolo de que a autuada é acusada; ENTÃO a autuação e conseqüente penalização possui um fundamento não claramente explicitado

pelo agente fiscalizador e pelos prolores da decisão ora guerreada.

*Como se percebe pelos argumentos supra - todos deduzidos do conteúdo da decisão - a **autuação teria ocorrido qualquer que fora a forma de constituição ou atividade da autuada, qualquer que fossem as finalidades sociais e qualquer que fosse a classificação dada aos bens na recepção como ativos cindidos.** Em outras palavras, a venda dos bens não poderia ter sido tributada a menor porque anteriormente integravam o ativo imobilizado da empresa originária e a autoridade fiscal acha injusto que isso tenha acontecido. E isto e somente isto.*

*Se é isto, **então a irregularidade deveria residir na cisão, certo?** Ou seja, o Fisco está dizendo que é proibido - ou injusto - destinarem-se bens cindidos para fins de mercado. Como isto não está previsto na lei, foi necessário imputar autuada uma conduta dolosa, ou seja, **abuso de direito na auto-organização** porquanto isto acarretou regime tributário mais vantajoso para o contribuinte. Na verdade, o Fisco está - principalmente em razão da insistência em qualificar como fraudulenta a operação - assumindo a posição ideológica de que qualquer planejamento tributário deva ser repellido e, se possível, punido de forma o mais agravada possível.*

*Na perseguição desse desiderato, a decisão dá a entender que os atos praticados pela empresa autuada foram **ilegais, contrários as Leis, criminosos**, quando na realidade tudo foi efetuado na forma e dentro das imposições legais, tanto que foi a análise dos documentos públicos e legalmente válidos que deu origem ao imbróglgio. Na realidade, a dificuldade está no fato de que entende a Fazenda Nacional que não poderia ocorrer no presente caso um recolhimento tributário inferior ao que entendeu ser devido.*

Os julgadores adentram na subjetividade dos sócios e administradores da empresa autuada acusando-os de terem formulado um raciocínio embasador do planejamento tributário tido por abusivo pelo fisco. Em outras palavras, presumem que durante mais de dois anos estiveram os sujeitos passivos imbuídos de efetivo dolo para ludibriar a autoridade fiscal, utilizando como estratégia a que descrita na decisão, como segue:

[...]

Os atos jurídicos reputados pela decisão como ensejadores da alegada elisão tributária constituem-se de: (1) cisão, mediante transferência de bens, constituindo a empresa autuada; (2) venda de alguns desses bens; (3) tributação da venda em montante inferior do que o previsto em lei.

A cisão foi aceita e considerada válida, tanto que a empresa autuada é a que foi constituída mediante a cisão.

A venda também foi reputada válida, tanto que embasou a autuação em decorrência do ganho de capital.

O auto-lançamento foi considerado ilegal, por ter gerado montante de imposto inferior ao devido, em razão de não ter a empresa autuada atividade imobiliária.

*Ora, estamos diante do que Marco Aurélio Greco chama de **ataque à conduta do contribuinte mediante alegação de ilicitude.***

Não há estratagemas escondendo o "ser" em razão de um "querer" aparente e formal.

A decisão ora recorrida afirma que "As operações realizadas (cisão seletiva e posterior venda dos imóveis vertidos) não tiveram outros motivos que não os de natureza tributária, não houve, contrariamente ao alegado, qualquer propósito comercial defensável".

Pois bem. A cisão foi desconstituída pelo fisco? Não. As vendas foram desconstituídas? Não.

O que não foi aceito pelo fisco foi a tributação da venda dos bens como ativo circulante, quando deveriam, em seu entender, ter sido como ativo imobilizado, com maior montante de imposto devido em razão do ganho de capital. Deve-se, exaustivamente, com a devida vênia, repetir: se o enquadramento da operação tributável foi desconstituído pelo fisco, e isto é suficiente para fundamentar a autuação, os atos anteriores não podem ser presumidos como fraudulentos porque não são causa da desconstituição de que foi alvo o enquadramento. Se fosse diferente, porque não são fraudulentos outros atos pregressos?

O ilustre doutrinador Marco Aurélio Greco - tão festejado pela decisão recorrida - alerta freqüentemente que antes de se iniciar um debate sobre planejamento tributário deve-se explicitar a ideologia de quem está se manifestando, pois a depender desta estará o posicionamento liberal ou intervencionista do interlocutor em sua concepção de Estado. Todavia, leciona Greco, "cumpra identificar um ponto de equilíbrio".

Ao que parece, a posição ideológica da decisão vai ao encontro de uma concepção quase totalitária de Estado, passando longe de qualquer posição equilibrada. Nela, encontra-se a capciosa "pergunta que não quer calar": "Por que a empresa originária - Macedo Agroindustrial Ltda - não alienou, de pronto, estes bens do seu ativo imobilizado para aquelas empresas?"

No entender dos julgadores, a Autoridade Tributária elucidou a questão. A cisão gerou nova empresa: - a empresa autuada - com os mesmos sócios - e posterior alienação dos bens vertidos pela cisão, com o objetivo único de diminuir a tributação. O julgador desconsidera um fator que sequer foi mencionado ou analisado na decisão, data vênia, infundada: a linha do tempo.

Esse fator é de importância crucial. Vejamos:

- 1. A cisão ocorreu em 30 de dezembro de 2005;*
- 2. A transferência dos bens cindidos ocorreu neste mesmo ano de 2005;*
- 3. A venda de alguns dos bens - cuja tributação do ganho de capital objeto da autuação - ocorreu em 16 de outubro de 2007 (na verdade, nesta data foi assinado o contrato de promessa de compra e venda).*

*A resposta poderia, de igual sorte, ser formulada com uma contra-pergunta: **Se o único objetivo era a elisão fiscal, por que deixou-se transcorrer lapso temporal de 2 anos? Possivelmente, buscando fundamento conspiratório, o Fisco aduzirá que era para dar maior robustez ao "planejamento tributário" confabulado pelos autuados/contribuintes. Ou seja, não há possibilidade de defesa, pois a posição ideológica que emerge da***

decisão é contrária a qualquer tipo de possibilidade de planejamento societário e tributário.

A pergunta acima lançada é a própria resposta a indagação da decisão, ou seja, a empresa originária - Macedo Agroindustrial Ltda - não efetuou diretamente a venda ou alienação, porque efetuou cisão válida, legalmente constituída, e sequer impugnada de sua validade no TVF, no auto de infração, ou mesmo na decisão.

*O entendimento que se pretendeu construir ao fundamentar a autuação - e corroborado no fundamento da decisão ora recorrida - é que, em se tornando inviável a manutenção das atividades agroindustriais nos imóveis, em considerável número, **deveria a própria empresa originária Macedo Agroindustrial Ltda efetuar a venda, e não se estabelecer uma pessoa jurídica com este objetivo social.***

*No entanto, a autoridade fiscal propositadamente ignorou que os imóveis cindidos para o patrimônio da empresa autuada, em sua grande maioria, **estão localizados em áreas de intensa urbanização e suas desativações como unidades produtivas seria uma questão de tempo.** Tanto assim que a empresa compradora dos imóveis cuja venda embasou a autuação - Rodobens Negócios Imobiliários S/A - dedica-se ao loteamento e incorporação imobiliária.*

*A **intenção negocial preexistente à cisão, portanto, era de criar uma sociedade empresária que, em princípio, suportasse a atividade agropecuária remanescente e, em um segundo momento, pudesse alugar, ceder para outros fins "empresariais", alienar ou integralizar em outros empreendimentos os imóveis vertidos com a cisão, que estavam condenados a não se prestarem mais ao fim primitivo.** Esse objetivo negocial corrobora a existência da "substância" empresarial de que fala Marco Aurélio Greco, pois objetivava, efetivamente, gerar um empreendimento aspirado pelos sócios. No entanto, no entender do Fisco essa unidade de propósito negocial confunde-se com o dolo, quando é para imputar autuada o abuso de direito, ou é inexistente, quando é para classificá-la de empresa fictícia.*

***O Termo de Verificação Fiscal admite que diversos imóveis já eram urbanos quando de sua venda, o que corrobora o que já foi afirmado anteriormente, no sentido de que a urbanização das áreas tornavam-nas gradativamente impróprias para a atividade agropecuária.** O TVF, inclusive, noticia o efetivo loteamento de parte dessas áreas. Essa situação fática justifica a aspiração dos sócios no desenvolvimento de um novo empreendimento voltado para a comercialização de imóveis próprios. Essas áreas, além de tornarem-se desinteressantes para qualquer eventual comprador da sociedade originária, em razão da impossibilidade de continuarem a ser produtivos, poderiam ser objeto de um novo empreendimento em razão do direito à livre iniciativa previsto constitucionalmente.*

Toda a argumentação desenvolvida na decisão a respeito da atividade ou inatividade da empresa autuada tem por objetivo inquirir as operações de fraudulentas ou abusivas. No entanto, conforme já demonstrado, o fisco limitou-se a considerar errôneo

o auto lançamento efetivado pela empresa autuada. Ou seja, a divergência resume-se a serem os imóveis do ativo circulante ou do ativo imobilizado. Essa divergência não guarda nexos com a cisão previa ou com o fato de estar ativa ou inativa a empresa autuada. Dito de outra forma, se a empresa autuada tivesse atividade financeira ou operacional intensa, ou tivesse sido constituída por outra forma que não a cisão - mediante integralização feita pela empresa originária, por exemplo - em nada mudaria a conclusão - certa ou errada - a que chegou o fisco quanto à classificação dos bens e correspondente regime de tributação a que submeteu-se a venda.

Conforme já amplamente debatido na impugnação, Os contratos chamados de "inusuais" pelo Termo de Verificação Fiscal mantidos entre a sociedade originária e a autuada também em nada contribuíram para afastar a conclusão do fisco ou para dificultá-la. Contratos de comodato e de aluguel entre empresas do mesmo grupo econômico não são "inusuais", mas bastante freqüentes, e não foram apontadas, no particular, qualquer irregularidade capaz de descaracterizar esses pactos. Além disso, sua existência ou inexistência não poderia alterar as conclusões da autoridade notificante que, como já dito exaustivamente, se baseou num único e suficiente aspecto para suas conclusões.

A manutenção dos bens à disposição da empresa originária foi necessária para que a desativação fosse gradativa, como é notório. Mesmo na venda a terceiros, reconhece o fisco haver cláusulas que garantem uma desativação gradativa das atividades produtivas, para que não houvesse ruptura na produção de frangos, cujo ciclo produtivo inicia na fase de aquisição das matrizes, passando pela postura, incubação de ovos e criação dos frangos de corte. Esse período, no planejamento de uma empresa, dura cerca de 2 anos e esta sujeito a variações, para mais ou para menos, em razão de, fatores de mercado e de clima, dentre outros.

*De qualquer sorte, a manutenção dos bens, mediante contrato de aluguel ou de comodato, nas atividades produtivas originárias não está relacionada a qualquer tipo de fraude, pois não foi ocultada ou dissimulada, mas sim à classificação contábil dos bens, no dizer do próprio fisco. O raciocínio e de que se permaneciam à disposição da empresa originária na mesma atividade, não poderiam ser considerados ativo circulante, mas imobilizado. Isso é fraude? Houve ocultação de informações? Não. Trata-se de **divergência na classificação dos bens**, sendo que a considerada válida pela empresa autuada está expressamente declarada, sem ocultação.*

A insistente acusação de fraude ou abuso de direito manifestada no Termo de Verificação Fiscal e repetida na fundamentação da decisão recorrida tem o fim precípua de justificar a multa agravada.

Marco Aurélio Greco classifica a aplicação da multa agravada com a "exceção da exceção", pois suas hipóteses de incidência possuem caráter absolutamente excepcional "que não envolvam avaliações subjetivas e cujos fatos tenham sua qualificação jurídica incontroversa": "Em suma, havendo divergência relevante (dúvida razoável) quanto à cognição da qualificação

jurídica dos fatos realizados, não cabe aplicação do inciso II do artigo 44 da Lei n. 9.430/96". O renomado professor dedica longo e lúcido texto sobre o tema - do qual nenhum excerto foi citado pela decisão - que pode ser razoavelmente apreendido na seguinte citação:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido - que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável - não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergências de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.

Ora, conforme já amplamente demonstrado na impugnação administrativa, a empresa atuada agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos. Todo o trabalho desenvolvido pela fiscalização durante o procedimento fiscal foi realizado mediante exame de documentos públicos ou privados existentes no acervo da empresa atuada, da sociedade originária dos bens cindidos e dos terceiros com quem a atuada realizou os negócios de promessa de compra e venda. As conclusões a que chegou o fisco são ilações produzidas por esse trabalho de exame e análise, sem que tenha havido qualquer documento, elemento ou fato extrínseco aos negócios jurídicos, subjacentes, ocultados ou não.

Tampouco é cabível classificar 'empresa atuada de "empresa fictícia", em razão de sua aparente inatividade financeira.

Novamente recorrendo a Greco, o professor sublinha ser a "empresa fictícia" desprovida de "propósito negocial", recomendando, ainda, que se deve analisar os casos concretos - até mesmo para poder precisar se existe a "dívida razoável" mencionada anteriormente - de modo a concluir-se pela inexistência de um empreendimento econômico subjacente personalidade jurídica.

*Ressalte-se que a empresa atuada recebeu aluguéis de alguns imóveis, que também foram objeto de atuação. Conforme já afirmado na impugnação, os imóveis vertidos para o patrimônio da atuada mediante o procedimento de cisão parcial, **em sua grande maioria, estão localizados em áreas de intensa urbanização e sua desativação como unidades produtivas seria uma questão de tempo. A intenção de criar uma sociedade empresária que, em princípio, suportasse a atividade agropecuária remanescente e, em um segundo momento, pudesse alugar ceder para outros fins empresariais, alienar ou integralizar em outros empreendimentos os imóveis vertidos com a cisão, corroboram a existência da "substância" empresarial de que fala Greco - citado no Relatório de Atividade Fiscal - pois objetivava, efetivamente gerar um empreendimento aspirado pelos sócios. Portanto, não se pode falar em ausência de propósito negocial ou abuso do direito de auto-organização.***

Por outro lado, ter ou não ter atividade não revela a presença ou ausência de propósito negocial. Uma empresa pode constituir-se demorar certo tempo para realizar o

empreendimento a que se propôs, por razões as mais diversas. É natural que num processo de cisão — e até mesmo de alienação — possa haver interesse empresarial na continuidade do uso temporário dos bens pela sociedade cindida ou cedente (sic.), até que cessem determinadas condições ou se implementem outras. Por outro lado, é natural que certas condições de mercado retardem a implementação do propósito negocial de determinada empresa.

Por outro lado, se a empresa autuada tivesse atividade financeira ou fluxo de caixa elevado em razão de operações as mais diversas, que modificação haveria? Nenhuma. É a autoridade notificante quem afirma que "ainda que assim não fosse", a autuada "tinha objeto social completamente alheio a atividade imobiliária". Portanto, no ver do fisco é irrelevante que a autuada tivesse ou não atividade. Por outro lado, tendo o fisco reconhecido expressamente a personalidade jurídica da autuada — até mesmo por inexistir qualquer elemento capaz de desconsiderá-la — o "fato" atividade ou não atividade não é capaz de eivar de nulidade o ato de constituição da pessoa jurídica.

É também impertinente e falsa a afirmação de que a empresa autuada seja apenas uma "empresa de passagem". Essa figura, tal como descrita por Marco Aurélio Greco na obra mencionada na decisão, serve de canal para passagem de um patrimônio ou de recursos financeiros aproveitando-se de circunstâncias especiais de tributação do local em que é sediada.. Não é o caso. A empresa autuada não esta sediada em local diverso o da originária ou da empresa que adquiriu os imóveis, estando todas sob-jurisdição da mesma ordem jurídica tributária. No entanto, caso a decisão esteja propositadamente desvirtuando a interpretação doutrinaria do ilustre professor, para fazer analogia com a participação dos sócios nos lucros da empresa autuada, merece aqui ser reproduzido o que já foi afirmado na impugnação:

O Termo de Verificação Fiscal, no intuito de caracterizar o desvio de finalidade, realiza raciocínio falacioso quando tenta imputar dolo às operações por ter havido distribuição de lucros aos sócios. Nas páginas 28 a 29, são realizadas demonstrações matemáticas do lucro apurado, já deduzido o imposto pago em decorrência das operações de compra e venda e das demais despesas realizadas pela autuada. Com isto pretende a autoridade notificante demonstrar que o intuito da autuada era tão somente distribuir lucros aos sócios. Ocorre que há aí, um raciocínio redundante. Se a autuada tivesse oferecido à tributação as operações de venda e respectivos ganhos de capital, tal como entende ser o correto a autoridade notificante, ainda assim haveria possibilidade de distribuição de resultados para os sócios. Ora, não foi o produto da venda que foi repassado para os sócios, mas o lucro líquido. A tributação do ganho de capital não retiraria, da empresa autuada, necessariamente, a lucratividade. Logo, não pode ser, sequer por analogia com a doutrina de Greco, ser estabelecida aqui a figura da "empresa de passagem". E, por fim, isso não muda a divergência que o fisco encontrou entre sua posição e a da empresa autuada na classificação dos

ativos e conseqüente forma de tributação a que foi submetida a venda.

A decisão resume seu ponto de vista, quanto aos atos de organização societária utilizados pela empresa autuada, da seguinte forma:

A Autoridade fiscal, como já destacamos anteriormente, reuniu as evidências necessárias que justificam desconsiderar/desqualificar, para fins fiscais, a alienação de bens como se revenda fossem, que somente foi engendrada para fugir de uma tributação a título de ganho de capital.

Em suma, não há dúvida de que a interessada tem o direito, previsto na Constituição Federal, de organizar sua vida da maneira que melhor julgar. Porém, o exercício deste direito supõe a existência de causas reais que levem a tal atitude. A auto-organização com a finalidade predominante de pagar menos imposto configura abuso de direito.

Como tal. Uma vez provado tratar-se de operação com esta razão principal, como penso restou provado nestes autos pelos motivos expostos neste voto, pode o Fisco recusar-se a aceitar seus efeitos no âmbito tributário de modo a neutralizar os efeitos fiscais do excesso abusivo.

Pois bem. A decisão acusa a autuada de abuso do direito de auto-organização. Esse direito está relacionado com sua constituição mediante cisão de bens da empresa originária. Diz-se, ainda, que o fisco pode recusar-se a aceitar seus efeitos.

Pergunta-se: no caso concreto, que efeito recusa-se o fisco a aceitar? Somente os de alienação dos bens a terceiros, pois não considera revenda ativo circulante - mas venda pura - do ativo imobilizado.

O que a cisão tem a ver com isto? Nada. **Qualquer que fosse a forma de constituição da empresa autuada - cujos efeitos da constituição não foram recusados pelo Fisco - poderia ter havido a divergência, apontada na autuação, quanto à classificação dos ativos e conseqüente forma de tributação. Logo, não foi a forma de reorganização societária que foi desconsiderada, e - conforme posicionamento da decisão - não é caso para aplicar-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica da empresa derivada - a autuada. Portanto, mais uma vez, a insistência do Fisco em atribuir fraude ou abuso de direito à autuada tem por fim exclusivo agravar a penalidade e justificar o posicionamento ideológico em face da tributação efetiva a que foram submetidas as vendas dos bens cindidos. Isso é evidente porque os atos denominados de fraudulentos ou abusivos não tiveram seus efeitos recusados pelo Fisco. Pois somente a classificação dos ativos foi recusada e esta, em momento algum, recebe a pecha de fraude, abuso ou simulação, mesmo porque é evidente por si mesma, não tendo sido ocultada ou maquiada na escrituração da autuada.**

Além de ser evidente por si mesma, não há proibição no ordenamento jurídico - como já abordado - de que uma pessoa jurídica se cinda, destinando parte de seu patrimônio para a nova empresa, que administrará os bens cindidos, explorando-os comercialmente ou alienando-os como ativo circulante.

É oportuno que seja novamente ressaltada a origem dos bens vertidos para a autuada no processo de cisão.

O patrimônio total da sociedade originária foi formado ao longo de 32 (trinta e dois) anos - considerando-se o ano de fundação, 1973, e o ano da cisão parcial, 2005. O acervo foi realizado na sociedade mediante os investimentos originais dos sócios fundadores e sucessivas reinversões de resultados.

A cisão parcial trouxe para a sociedade autuada bens que, como já dito, estavam com sua produtividade comprometida, mas que, nem por isso, deixavam de ter valor de mercado em razão da mesma razão que os condenava improdutividade: a urbanização crescente das áreas.

Como é notório, as atividades econômicas sofrem tais revezes, sejam positivos ou negativos. Da mesma forma que o empreendimento sofre risco, inclusive de perda total, pode contar com fatores que aumentem em muito o investimento original. A autuada não contribuiu ou ocasionou a valorização de tais imóveis pela urbanização. Seus sócios apenas os mantiveram durante mais de 3 décadas produzindo alimentos e gerando empresas para milhares de trabalhadores.

Esgotada a capacidade produtiva dos bens, não há impedimento para que os mesmos sejam destinados ao comércio.

Por outro lado, a falta de explicitação de uma finalidade social voltada para a venda de ativos não desnatura uma opção do gênero, sendo incabível a conclusão contrária defendida pelo Termo de Verificação Fiscal.

Importante, neste ponto, repetir o que já foi dito na impugnação: O fato de ter a autuada optado pela tributação pelo lucro presumido facultado pela legislação, sendo exercício de direito. Repugna ao direito a proibição estatal - materializada pelo fisco nas autuações ora impugnadas - de exercer o contribuinte uma faculdade garantida pela ordem jurídica sob o pretexto que ele, o estado tributante, possa ter tido arrecadação inferior em razão de opção garantida por norma jurídica que ele mesmo, na qualidade de estado legislador, inseriu no ordenamento jurídico.

[...]

*Na verdade, o raciocínio produzido da decisão é circular, falacioso, pois o **abuso de direito de auto-organização estaria vinculado a cisão, mas essa foi tida como válida, e a suposta fraude estaria vinculado ao fato gerador do imposto, porém este consumou-se e atraiu a incidência tributária. O que existe é divergência quanto ao modo de tributação, tão somente.***

[...]

*O posicionamento adotado no julgamento encontra-se desconstruído com a realidade fática do caso. Em primeiro lugar, cumpre indagar o que pretende a decisão dizer com a expressão **"flerte (sic) com a intenção de ludibriar, de deliberadamente enganar o Fisco"**. Se **"flertar com a intenção de ludibriar"** significa **"quase ter a intenção"**, então a **estrita tipicidade penal, aplicável as normas pena tributárias, impede que a conduta da autuada seja classificada como motivada pela real intenção de ludibriar"**. (grifos nossos)*

Processo nº 11516.004131/2010-52
Acórdão n.º **1103-000.972**

S1-C1T3
Fl. 797

Ao final, requereu o provimento do presente recurso para cancelar integralmente os autos de infração, e, subsidiariamente, requereu o cancelamento parcial do principal, da multa e dos juros.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcos Shiguelo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 727 e 728). Dele, pois, conheço.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

Não houve apresentação de impugnação nem de recurso voluntário pelos responsabilizados solidariamente, conforme termos de responsabilização solidária de fls. 606 a 612.

Liminarmente, impende a apreciação das preliminares de nulidade.

A recorrente invoca nulidade por uso de presunções outra prova, por excesso de exação, em razão de não se ter transferido o direito de propriedade alienado dos imóveis, sobre os quais recaem as exigências tributárias, e ao mesmo tempo proceder sobre tais imóveis o arrolamento de bens. Alega também nulidade por lançar esteio em norma legal revogada, ao se proceder ao enquadramento legal nos lançamentos.

Segundo a recorrente é injurídico o emprego de presunções para extrair juízo quanto a intenções e dolo da recorrente.

A questão da utilização de presunções para se afirmar que houve concurso de dolo diz respeito à multa qualificada. Trata-se de questão a ser examinada no momento próprio sobre a qualificação da multa. Ela não implica nulidade dos lançamentos. Conforme a valoração dos eventos *probandi* a conclusão poderá ser a de não haver ou não se formar convicção positiva quanto ao elemento subjetivo do tipo, mas isso não conduz à nulidade em sentido lato da multa infligida.

Por outro lado, o uso de presunções quanto à intenção preordenada à apuração de receitas sob o regime de presunção de lucro, *de per se*, não é causa de nulidade dos lançamentos.

O *punctum saliens* é se, dos elementos coligidos pelo autuante, presunções ou não, a valoração final dos atos praticados se subsumem ou não ao regime do lucro presumido.

Rejeito, portanto, essa preliminar de nulidade.

A outra nulidade encetada é quanto ao que a recorrente chamou por excesso de exação.

De plano, não vejo excesso de exação, que, aliás, é crime. De outra parte, observo o seguinte.

Ao versar sobre o regime contábil de competência e sua tradução jurídica, dissemos que, juridicamente, o regime de competência implica reconhecer a receita *não*

quando se adquire o direito ao preço ou ao crédito (que se dá quando se aperfeiçoa o negócio jurídico incondicionado ou sob condição resolutiva), mas significa reconhecer a receita à medida em que o direito adquirido sobre o preço ou o crédito *for se estabelecendo sobre os valores desse crédito ou preço*, mesmo que não tenha nascido ainda a pretensão (cf. “A conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário”. *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 296 a 298). Na mesma oportunidade, dissemos que na venda de imóvel “ativado” no imobilizado, não é no momento em que o comprador registra o título de transmissão de propriedade no Registro de Imóveis que se tem por realizada a receita (ganho de capital) - essa se dá antes (obra citada, p. 303).

Não diviso, pois, nulidade pelo fato de a exigência ter-se dado antes da transferência do direito de propriedade alienado sobre os imóveis. Questão diversa é se as receitas cabem ser reconhecidas por regime de competência ou de caixa.

Quanto à última arguição de nulidade, sempre registrei que o mero erro na capitulação legal não é causa de nulidade. O que vitima o lançamento é o erro ou equívoco no motivo do lançamento.

O motivo do lançamento é o “coração” deste. O motivo do lançamento não pode ser alterado ou saneado pelo órgão julgador, sob pena de refazimento daquele. A *conjugação dos fatos valorados* pelo autuante com o *fundamento jurídico* para exação (o qual não se confunde com capitulação legal) informa o *motivo*. Se houve vício ou equívoco no motivo que o vitime totalmente, o lançamento resultará *inquinado de nulidade* por vício substancial. Se houver vício ou equívoco no motivo, mas que não o macule totalmente, poderá haver *nulidade parcial* ou *ineficácia total ou parcial* do lançamento.

No caso vertente, o que há é o mero erro na capitulação legal – ao indicar dispositivo errado quanto à manutenção do aumento de alíquota da CSL – e *não vício ou equívoco no motivo* a toldar o lançamento de nulidade, de modo que rejeito essa preliminar de nulidade.

Passo ao exame das questões de mérito.

Questão central é se a receita auferida pela recorrente compõe o lucro por presunção (pela aplicação do coeficiente de 8% para IRPJ e de 12% para CSL) ou se ela configura ganho de capital, sem aplicação de coeficiente de presunção, para inclusão na base de cálculo do lucro presumido.

A recorrente *nasceu de cisão parcial da Macedo Agroindustrial Ltda.* (os sócios da recorrente eram sócios da cindida), *ocorrida em 30/12/05, com versão da propriedade de vinte imóveis do ativo imobilizado da cindida para aquela* (fls. 229 a 261), sendo contabilizados no ativo circulante da cindida. Tais imóveis continuaram sendo utilizados pela cindida em regime de comodato, no exercício da atividade operacional da cindida – criação de aves para abate.

A partir de 2007, a recorrente optou pelo regime do lucro presumido, e, nesse ano, alienou a propriedade dez dos vinte imóveis recebidos por cisão da Macedo Agroindustrial, por meio de dois negócios jurídicos. Às receitas auferidas nas alienações, a recorrente aplicou o coeficiente de presunção de lucro de 8% e de 12% (IRPJ e CSL), considerando tais receitas como decorrentes de sua atividade operacional de venda de imóveis.

O autuante considerou que as receitas em questão constituem ganho de capital, não sujeitas, pois, a coeficiente de presunção de lucro.

A recorrente se insurge quanto à desconsideração de sua personalidade jurídica, ou de se considerá-la fictícia, *i.e.*, uma sociedade simulada (simulação subjetiva).

Assiste razão à recorrente quanto a isso.

Analisando o texto *no contexto* sobre o que é deduzido no TVF (Termo de Verificação Fiscal), a conclusão que extraio é a de que a referência a empresa fictícia, sobre ser infeliz, não é o que o autuante efetivamente acentuou. Sua valoração efetiva foi a de *abusividade* e *desvio de finalidade* da recorrente, não, porém, a ponto de fixar sua desconsideração. Essa abusividade e desvio de finalidade da recorrente na valoração feita pelo autuante *se prestou*, ainda, à imputação da qualificação da multa e da responsabilização solidária dos sócios da recorrente.

Aliás, juízo diverso levaria ao vício no motivo dos lançamentos a fulminá-los de nulidade, por *erro na identificação do sujeito passivo*, pois, se a recorrente fosse desconsiderada, a teor do autuante, ou fosse simulada (simulação subjetiva), as exações teriam de recair *sobre a sociedade cindida*.

Pois bem.

A Macedo Agroindustrial Ltda. tinha como sócios a Macester S.A. (com 56,9171%), José Ferreira de Macedo (com 37,5249%) e Alcir João da Cunha (com 5,5580%). A Macester S.A. tinha como controlador José Ferreira de Macedo.

A Macedo Agroindustrial Ltda. sofreu *cisão parcial em 30/12/05*, com versão da propriedade de vinte imóveis dessa à *recorrente*, que *nascera com a cisão*. Em 30/8/06, a Macester S.A. foi cindida parcialmente, com versão de toda a participação societária na Macedo Agroindustrial Ltda. para esta; ou seja, a Macester S.A. deixou de ser sócia da Macedo Agroindustrial Ltda., passando a sê-la, no lugar daquela, o acionista da Macester S.A., José Ferreira de Macedo (cisão com “ruptura” do quadro de acionistas).

O acervo vertido à recorrente, com a cisão parcial da Macedo Agroindustrial Ltda., é constituído de imóveis, como dito, tendo-se vertido também R\$ 112,16 de passivo relativo a crédito com ligadas, para que a versão do acervo líquido fosse em valores “redondos”, no caso, no montante de R\$ 2.985.000,00 (coluna II do balanço especial transcrito no protocolo de cisão parcial – fl. 195).

O acervo foi vertido a valor contábil, com data base de balanço de 30/11/05 (itens 2, 3 e 5 do protocolo de cisão parcial e laudo de avaliação – fls. 236 a 238, 242 a 244). Ao mesmo tempo em que a Macedo Agroindustrial teve seu capital social reduzido em função da cisão parcial, procedeu-se a seu aumento de capital no mesmo montante da redução (R\$ 2.985.000,00), por capitalização da reserva legal e da reserva de retenção de lucros (conforme alteração do contrato social feita, em face da cisão parcial e do aumento de capital – fls. 229 a 233).

A cisão parcial da Macedo Agroindustrial se deu numa modalidade *intermediária* entre a cisão “clássica” e a cisão com ruptura do quadro de sócios. Na cisão dita “clássica”, todos os sócios da cindida têm sua participação reduzida proporcionalmente à

redução do capital (que não se confunde com redução do PL) e passam a ser sócios ou acionistas da(s) sociedade(s) cindenda(s) preexistente(s) ou nova(s). Na cisão com ruptura do quadro de sócios, parte deles tem sua participação extinta na cindida, passando a ser sócios da(s) cindenda(s) na proporção da participação extinta, e outra parte dos sócios permanece na cindida (= não sofrem a redução na cindida).

No caso vertente, percebe-se que os sócios José Ferreira de Macedo e Alcir João da Cunha *não deixaram de ser sócios da cindida* (tiveram sua participação reduzida), mas *se tornaram os únicos sócios da cindenda* – a recorrente. A sócia Macester S.A. não se tornou sócia da cindenda nem tivera sua participação reduzida na cindida (fls. 229 a 231, 238, 239, 255 a 261). E isso passou a ser possível sem discussão, a partir da Lei 9.457/97, ao se dar nova redação ao § 5º do art. 229 da Lei de S.A., sendo certo que o Código Civil de 2002 não interdita a aplicação dessa regra da Lei de S.A.

Semelhante é o que se deu na cisão parcial da Macester S.A., com versão da participação na Macedo Agroindustrial para esta, em que a participação que aquela tinha nessa passou a ser só de José Ferreira de Macedo (e não do outro sócio da Macester), o qual, não obstante, continuou sendo acionista da cindida, a Macester S.A. - daí se ter falado anteriormente de cisão com “ruptura” do quadro de acionistas entre aspas.

Ao ser constituída a recorrente (Agropecuária Macedo Ltda.), por cisão parcial da Macedo Agroindustrial, ela ostentava o seguinte objeto social:

1.3 - Constituem seus objetivos sociais: a criação de aves, coelhos, suínos e bovinos; fruticultura; produção de ovos e aves de um dia; fabricação de rações para consumo próprio; abate de aves "in natura"; produção de alimentos para animais, preparados a partir da moagem de desperdícios de frango, sem aditivos; entreposto de compra e armazenamento de grãos; exportar e importar; prestar serviços de armazenamento e secagem de grãos; produção de embutidos diversos de aves, suínos e bovinos; produção de preparados diversos a base de frango (inclusive empanados); compra de penas de aves e outros subprodutos advindos de abate; fabricação de embutidos diversos (salsicha, lingüiça, mortadela, e outros) a base de carne, não associado ao abate; produção de óleos de origem animal não comestíveis; produção de farinhas de resíduos de abate de animais (carne e sangue, penas e sangue, e outros); intermediação no comércio atacadista de produtos frigorificados; comércio atacadista de produtos de salsicharia e embutidos; serviços de armazenamento em câmaras frigoríficas; e a participação societária em outras empresas, excetuadas as de responsabilidade solidária. (fl. 255)

Seu objeto social era basicamente o mesmo do da cindida¹ (a Macedo Agroindustrial, conforme item 1.3 de seu contrato social, ao ser transformada de S.A. em Ltda., em novembro de 2005; fls. 220 a 227).

¹ 1.3 - Constituem objetivos sociais: criação de aves, coelhos, suínos e bovinos; fruticultura; produção de ovos e aves de um dia; fabricação de rações para consumo próprio; abate de aves, coelhos, suínos e bovinos de criação própria, exclusivamente, e comercialização dos mesmo in natura; produção de alimentos para animais, preparados a partir da moagem de desperdícios de frango, sem aditivos; participação societária em outras empresas; excetuadas as de responsabilidade solidária; entreposto de compra e armazenamento de grãos, exportador

Sobre ser esse o objeto social da recorrente, os imóveis que compunham o acervo recebido na sua constituição foram *imediatamente emprestados à cindida em comodato por prazo indeterminado*, conforme contratos de fls. 355 a 364.

Nota-se que em junho de 2007 a recorrente celebrou autêntico contrato preliminar ao de compra e venda de nove imóveis (nove matrículas no Registro de Imóveis, fls. 87 a 93), e em outubro de 2007 firmou o *contrato de compra e venda dos nove imóveis* (o chamado compromisso de compra e venda), com a *Rodobens Negócios Imobiliários S.A.* (fls. 94 a 105).

Em novembro de 2007, a recorrente celebrou *contrato de compra e venda de outro imóvel* com a *Agrícola Cantelli Ltda.* (fls. 30 a 35).

Nenhuma outra atividade foi desenvolvida pela recorrente em 2007, sendo que em 30/9/08 a recorrente celebrou locação de dois imóveis à cindida, em face da venda do controle dessa para Tyson Brasil Investimentos I Ltda. em 25/8/08 (fls. 365 a 374).

Em maio de 2010, a recorrente teve sua denominação alterada para Macedo Administração de Bens Próprios Ltda., e seu *objeto social modificado* para *administração de bens próprios e participação social em outras empresas*, conforme a primeira alteração do contrato social de fls. 287 a 294.

A recorrente alega que os imóveis cindidos, em sua maioria, localizam-se em áreas de intensa urbanização e suas desativações como unidades produtivas eram uma questão de tempo. A intenção preexistente à cisão era, pois, criar sociedade que suportasse a atividade agropecuária remanescente e, num segundo momento, alugar, alienar, conferi-los a outros empreendimentos, com o comprometimento do fim primitivo, em face a urbanização intensa.

Isso evidenciaria que a atividade operacional da recorrente era de venda de imóveis, ao alienar seus direitos de propriedade para Rodobens Negócios Imobiliários, que se dedica a loteamento e incorporação imobiliária.

Faz sentido o historiado pela recorrente de que, por se localizarem seus imóveis, em sua maioria, em áreas de urbanização intensa, a desativação delas como fontes produtivas de atividade agroindustrial era algo inevitável.

Assim, *na lógica descrita pela recorrente, a atividade de venda* de propriedade de imóveis se colocava no *iter* do que era efetivamente pretendido, de modo que a versão das propriedades de tais imóveis, e de outras, *não fora de inopino*, só para pretender vendê-las com uma carga tributária reduzida.

Noutras palavras, a racionalidade descrita seria denunciadora da substância empresarial da recorrente, a evidenciar que sua atividade operacional, ao tempo da venda das

/importador; Serviços de Armazenamento e Secagem de Grãos. Produção de embutidos diversos de aves, suínos e bovinos; Produção de preparados diversos a base de frango (inclusive empanados); Obtenção de penas de aves e outros subprodutos do abate; Fabricação de embutidos diversos (salsicha, lingüiça, mortadela, etc.) a base de carne, não associado ao abate; Produção de óleos de origem animal não comestíveis; Produção de farinhas de resíduos de abate de animais (carne e sangue, penas, penas e sangue, etc.); Intermediário do comércio atacadista de produtos frigoríficos; Comércio atacadista produtos de salsicharia, embutidos; e Serviços de armazenamento câmara frigoríficas

propriedades dos imóveis, era realmente de venda de propriedade de imóveis. Também por isso, o objeto social originário não contemplava a exploração de atividade imobiliária.

Por que, então, ato contínuo à versão da propriedade dos imóveis à recorrente por cisão parcial da Macedo Agroindustrial, os imóveis foram emprestados à cindida gratuitamente? Por que nada foi explorado pela recorrente, até o momento da venda das propriedades dos imóveis? Caso a *própria cindida* pudesse optar pelo regime de lucro presumido, e ela procedesse à venda das propriedades dos mesmos imóveis, poderia se dizer que sua atividade operacional incluía a exploração da atividade imobiliária? A resposta a esta última pergunta é negativa.

Não se pode negar que na matéria em discussão, muitas vezes a coloração apresentada é *cinzenta*, vale dizer, não se apresenta em contraste de preto e branco. Daí o socorro aos meios de prova indireta. É o que se dá no caso vertente, a meu juízo.

Os elementos indiciários apresentados pela recorrente, diante das perguntas reflexivas que fiz, não se mostram robustas suficientemente, a derruir o conjunto de elementos indiciários coletados pelo autuante.

Diante do quadro posto, se a recorrente tivesse explorado a atividade imobiliária, com a aquisição da propriedade de imóveis de terceiros, vendendo-a, locando estes imóveis, a conclusão poderia outra. Quero dizer, num cenário em que a coloração é cinzenta, o ora exposto informaria elementos indiciários a favor da recorrente, que em conjunto com os outros, poderia derruir os elementos indiciários contrários. Por ex., se o que descrevi se desse na cindida, e esta pudesse optar pelo lucro presumido, haveria a possibilidade de se concluir que ela explorava também a atividade imobiliária.

Como disse, a recorrente nada explorou nos quase dois anos de sua existência, até a venda da propriedade de dois dos imóveis a ela vertida.

Ademais, *outros signos* concorrem aos elementos indiciários levantados pelo autuante. Vê-se que a cisão parcial da Macedo Agroindustrial com a constituição da recorrente, e a cisão parcial da Macester S.A., em que remanesceram como sócios da cindida só as pessoas naturais, as quais são as únicas sócias da recorrente, muito provavelmente se deram para preparar a cindida para alienação ao grupo estrangeiro Tyson, ocorrida em final de 2008.

Isso, por si, não é nenhum problema. O que quero dizer com a consideração ora feita é a de que, no *conjunto da obra*, o que disse – veja-se que não afirmei, mas falei muito provavelmente – esses *signos contribuem* ou se *aliam* aos *elementos indiciários* colacionados pelo atuante.

Diante desse panorama, do cotejo entre os meios de prova indireta trazidos por ambas as partes, não vejo como se possa concluir que a atividade operacional da recorrente, ao tempo das alienações feitas, era de venda de propriedade de imóveis.

Por outro lado, a conclusão do autuante quanto à confusão patrimonial entre a cindida e a recorrente é dislate, e contraditória ao próprio reconhecimento da personalidade jurídica da recorrente pelo próprio autuante (= inexistência de simulação subjetiva). Não há tal confusão patrimonial. A questão é se a atividade operacional da recorrente, ao tempo das alienações das propriedades dos imóveis, era de ou compreendia a venda de propriedade de **imóveis, ou não.**

A recorrente argui que a autuação teria ocorrido qualquer que fosse a forma de constituição da sociedade, qualquer que fosse a atividade dela constante em seu objeto social, pois o que o autuante pretende é interditar a incidência de carga tributária menor na recorrente.

Pode ser verdade sua assertiva. Entretanto, não é verdade que este relator e, provavelmente este órgão julgador, abonem essa eventual pretensão do autuante.

Significa dizer: a recorrente pode ser constituída por cisão de outra empresa do grupo com versão do direito de propriedade sobre imóveis e ter como atividade operacional a venda de imóveis, com apuração do lucro relativo ao desenvolvimento de tal atividade mediante a aplicação do coeficiente de presunção. Aliás, o coeficiente de presunção *não seria de 8%* para IRPJ, conforme apurado pela recorrente em a ficha 14A da DIPJ/08 (fl. 425), mas de 32%: o art. 15, § 1º, “c”, da Lei 9.249/95 (art. 223, § 1º, III, “c”, do RIR/99) é textual nesse sentido, ao prever esse coeficiente para administração, locação e *cessão de bens imóveis*, móveis e direitos de qualquer natureza.

Ocorre que, no caso vertente, diante de todas as ponderações que fiz, os *elementos indiciários* no sentido contrário aos elementos indiciários trazidos pela recorrente são *fortes* o suficiente para o juízo de convicção vertido.

Para situações como a em jogo, não há dúvida de que, em regra, as *provas* num sentido ou noutro, são *indiretas*.

Não me impressiona, nem afeta meu juízo de valoração, em matéria de imposição tributária, para conclusão num ou noutro sentido, a alegação de abusividade, tampouco o de desvio de finalidade da pessoa jurídica feita pelo autuante.

Já, a presunção, no caso, *hominis*, também é uma forma de prova indireta. Desde que a prova direta seja impraticável, a presunção *hominis*, na medida em esteja revestida das qualidades de gravidade, precisão e concordância pode estabelecer a causalidade normativa (de ocorrido “x” dever ser “y”, ao passo que na causalidade física, ocorrida “x” é “y”). Na lição de Moacyr Amaral Santos², citando a doutrina estrangeira, *grave* é a presunção se ao homem razoável for impossível que o fato seja diverso na acepção relativa da palavra; *precisa*, se a presunção não se presta a contradições lógicas, ou se do fato conhecido resulta direta e particularmente o fato desconhecido; *concordante*, quando tendem pelo conjunto e acordo a estabelecer o fato desconhecido, embora uma possa ser suficiente pelo peso da qualidade da gravidade e da precisão.

Ademais, a certeza fática nem mesmo a prova direta pode garantir, pois se o evento é intangível, o que há é a probabilidade fática; diversa é a certeza jurídica, obtível seja por prova direta, como por prova indireta. Nesse sentido, Maria Rita Ferragut³ e Antonio Carlos de Araújo Cintra⁴ (também já endossamos tal entendimento, ao ponderarmos sobre não

² Cf. seu "Prova judiciária no cível e no comercial - vol. 5". 3ª ed. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1968, pp. 494 a 497.

³ Cf. seu "Presunções no Direito Tributário". São Paulo: Dialética, 2001, pp. 91 a 94.

⁴ Cf. seu "Comentários ao Código de Processo Civil - vol. 4". 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, pp. 82, 84 a 86.

ser passível de afirmação categórica que a omissão de receitas não pode ser detectada por presunção *hominis*, como quer Luís Eduardo Schoueri)⁵.

Estar-se-ia aqui diante de uma presunção *hominis*? Ainda que se diga que *sim*, do que se expôs, vê-se que as qualidades de gravidade, precisão e concordância estão presentes. E o caso é tipicamente de impraticabilidade de prova direta.

Enfim, os elementos indiciários postos são fortes (provas indiretas), além do signo que a eles concorre, no sentido de que a atividade operacional da recorrente não era de alienação de direito de propriedade sobre imóveis. E, como já acentuei, os elementos indiciários trazidos pela recorrente não se mostram suficientemente robustos a derruir o conjunto probatório contrário.

Esse conjunto de provas indiciárias leva à conclusão não de uma certeza fática, mas de uma certeza jurídica de que a recorrente não tinha como objeto social a venda de propriedade de imóveis.

Diante do quadro exposto, nego provimento ao recurso sobre a questão da aplicação dos coeficientes de presunção do lucro sobre as receitas auferidas na alienação dos direitos de propriedade sobre imóveis da recorrente.

Pelas mesmas razões, nego provimento ao recurso sobre a questão da aplicação dos coeficientes de presunção do lucro sobre as receitas de variação monetária na alienação dos referidos direitos de propriedade e sobre as receitas de aluguel.

Prossigo.

A propriedade dos bens vertidos por cisão parcial para a recorrente se dera a valor contábil, mas este continha parcela relativa à reavaliação dos imóveis (fls. 245 a 252).

No balanço elaborado em 20/11/05, para a cisão, não figura a conta de reservas de reavaliação, o que leva a supor que o valor em reservas de reavaliação havia sido capitalizado na cindida.

Para quem apura o lucro real, na capitalização de reservas de reavaliação de imóveis não se tributava o valor da reavaliação nesse momento, conforme o art. 3º do Decreto-lei 1.978/92 (art. 436 do RIR/99). Com o art. 4º da Lei 9.959/00, mesmo não sendo o caso de reavaliação de imóveis (ou de patentes ou de direitos de exploração de patentes), a capitalização das reservas de reavaliação não implica sua tributação nesse momento, mas só na efetiva realização de tais reservas.

Conforme o art. 441 do RIR/99, as reservas de reavaliação transferidas por incorporação, fusão ou cisão têm o mesmo tratamento tributário na sucessora. Ou seja, como se cuida de sucessão a título universal, não se têm por realizadas as reservas de reavaliação, se o bem reavaliado for vertido por um dos citados eventos societários.

⁵ Cf. "Questões controvertidas no processo administrativo fiscal - CARF". "Questões controvertidas no processo administrativo fiscal - CARF, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 18". Org. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, pp. 522, 523 e 524.

Isso, quer a sucessora esteja sujeita ao regime do lucro real, quer esteja sujeita ao regime do lucro presumido. Por duas razões básicas.

Primeira, o art. 441 do RIR/99 constitui interpretação (correta) do legislador infralegal, reconhecendo que, nas sucessões a título universal, *não se tem por realizadas* as reservas de reavaliação, que permanecem, sem solução de continuidade, na sucessora, para serem tributadas nela se, quando e na medida da realização das reservas.

Segunda razão. O direito contábil foi *recepicionado* pela legislação do lucro presumido. As ressalvas ao tratamento do direito contábil são previstas na lei. Entre tais ressalvas não consta a de se tributar ou se desconsiderar do custo o valor das reservas de reavaliação recebidas pela sucessora (obviamente, por sucessão a título universal), *antes da realização efetiva* de tais reservas. *Rectius*, há uma única ressalva posta pela lei quanto a isso: quando as reservas de reavaliação constituídas por quem estava sob o regime do lucro real *estiverem controladas em sua Parte B do Lalur*; hipótese em que a tributação se dá no primeiro trimestre em que a pessoa que estiver com as reservas de reavaliação (sucessora ou não) optar pelo lucro presumido, independentemente de realização.

Há uma outra hipótese, mas que não se põe rigorosamente como ressalva nos termos acima. É o caso de avaliação de bens a mercado na incorporação, fusão ou cisão, por pessoa que esteja sob o regime do lucro presumido. Nessa hipótese, a tributação da diferença entre aquele valor e o custo de aquisição dos bens, diminuído da depreciação, amortização ou exaustão, se dá no momento em que ocorre essa avaliação de bens, *i.e.*, na incorporação, fusão ou cisão. É o comando do art. 21, §§ 2º e 3º, da Lei 9.249/95, reproduzido no art. 235, §§ 4º e 5º, do RIR/99.

Ou seja, a regra geral é a de que as reservas de reavaliação transferidas, por sucessão a título universal (cisão da Macedo Agroindustrial), à recorrente não são nela tributadas no momento em que ela optou pelo regime do lucro presumido (primeiro semestre de 2007), mas são nela tributadas se e quando e na medida da realização de tais reservas – repita-se, mesmo sob o regime do lucro presumido. Ou, por outras vias, na realização de tais reservas, seus valores não irão compor o custo de aquisição, para apuração do ganho, por quem se sujeite ao regime do lucro presumido.

O que ora se expôs está contido no art. 521, § 4º, do RIR/99 (art. 52 da Lei 9.430/96):

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).*

[...]

§ 4º. *Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram*

computados na determinação da base de cálculo do imposto
(Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

A recorrente alega que a tributação dos valores de reavaliação deve-se dar na cindida, controlada na Parte B do Lalur.

Ora, se os valores de reserva de reavaliação estavam controlados na Parte B do Lalur da cindida (Macedo Agroidustrial), na sucessora (a recorrente, Agropecuária Macedo) *deveriam ter sido oferecidos à tributação no momento em que ela passou a se sujeitar ao regime do lucro presumido, i.e.*, no primeiro trimestre de 2007. É aquela exceção à tributação só na realização, a que me referi acima. Se tais valores não estivessem controlados na Parte B do Lalur da cindida, a tributação deles só teria cabimento quando da alienação da propriedade dos imóveis ou, por outras palavras, sem se poder considerar tais valores como custo na alienação, como já exposto. Jamais, porém, na cindida.

Nos exatos termos do art. 520 do RIR/99 (art. 54 da Lei 9.430/96):

Valores Diferidos no LALUR

Art. 520. *A pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo do imposto, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte "B" do LALUR (Lei nº 9.430, de 1996, art. 54).*

A propósito disso, e confirmatório da suposição que fiz anteriormente (capitalização das reservas de reavaliação), *consta nos autos a Parte B do Lalur do ano-calendário de 2005, na qual figura a baixa dos valores de reservas de reavaliação nele controlados, por transferência dos direitos de propriedade de imóveis para a Agropecuária Macedo (a recorrente): R\$ 1.845.882,67, fl. 302.*

Por outro lado, chega a ser obtusa a alegação da recorrente de que as reservas de reavaliação não foram transferidas para ela (e contraditória à sua assertiva anterior de que a transferência se deu pelo valor reavaliado, reconhecendo-se a reavaliação como custo na recorrente, compondo seu estoque – circulante). Evidente que as reservas de reavaliação foram transferidas à recorrente, pela elementar razão de os bens terem sido transferidos pelo valor reavaliado. Isso, ainda que formal e contabilmente, a recorrente não tenha registrado em reservas de reavaliação a parcela dos valores de reavaliação dos bens recebidos.

Põe-se a questão: a exigência sobre os valores reavaliados deveria ter-se dado para o 1º trimestre de 2007 (ano em que a recorrente optou pelo regime do lucro presumido), *ex vi* de os valores de reserva de reavaliação estarem controlados na Parte B do Lalur da cindida. Contudo, a exigência, via redução do custo de aquisição dos valores reavaliados, deu-se para o 4º trimestre de 2007 (os lançamentos relativos a 2008 e 2009 se referem às receitas de variação monetária e de aluguéis), na “realização” de tais reservas.

Cabe manter os lançamentos nessa parte, ou eles resultam derruídos?

A conclusão a que chego é a de que os lançamentos nessa parte *devem ser mantidos, pelo seguinte.*

Não se trata de inovação de motivo, mas de possibilidade de se manterem os lançamentos ainda que pelo motivo sufragado pelo autuante, com a configuração de postergação da exigência, ocorrida antes do prazo decadencial.

De outra parte, a correção monetária até dezembro de 1995 (pois a partir de 1996 foi extinta a correção monetária do balanço – art. 4º da Lei 9.249/95) dos bens imóveis vertidos para a recorrente compõe o custo de aquisição, para fins de apuração do ganho de capital, conforme o art. 521, I, do RIR/99 (art. 17, I, da Lei 9.249/95). E tal parcela não fora glosada pelo autuante.

Do quanto exposto, nego provimento ao recurso sobre a questão da tributação ou não cômputo no custo de aquisição dos valores de reserva de reavaliação dos bens, cujos direitos de propriedade foram alienados pela recorrente.

Passo à apreciação da questão da aplicação do regime de caixa ou de competência para os ganhos de capital em dissídio, bem como sobre as receitas de variação monetária na alienação dos direitos de propriedade em discussão, e sobre as receitas de aluguel.

Para o autuante, é inaplicável o regime de caixa aos ganhos de capital, mesmo que a pessoa se sujeite ao regime do lucro presumido.

O art. 13, § 2º, da Lei 9.718/98 deu suporte legal expresso à adoção do regime de caixa aos que apuram o lucro presumido:

Art. 13. [...]

§ 2º. Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Daí a Instrução Normativa SRF 104/98 prever e regulamentar a apuração do lucro presumido segundo o regime de caixa, malgrado não haja remissão à Lei 9.718/98 nem na introdução dessa instrução normativa.

Ainda, importa registrar que o art. 18 da Medida Provisória 1.858-6/99 (art. 20 da atual Medida Provisória 2.158/01) prevê o seguinte:

Art. 18. *As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*

Pois bem. Em que pese a IN SRF 104/98 só regulamentar o regime de caixa quanto à receita de venda de bens e/ou de prestação de serviços, não tenho dúvida de que o regime de caixa alcança tanto as receitas operacionais quanto as não operacionais.

A IN SRF 104/98 só regulamenta a receita de venda de bens e/ou de prestação de serviços, pois só esta espécie de receita demandava regulamentação, especialmente no que toca a obrigações acessórias ou deveres instrumentais. Para receitas

outras, nomeadamente as não operacionais, era e é despicienda a regulamentação relativa à adoção do regime de caixa no âmbito do lucro presumido.

Nem a Lei 9.718/98 nem a MP 2.158/01 estabelecem restrição ao regime de caixa para receitas não operacionais, nas quais se inclui o ganho de capital.

Aliás, entendo que o *regime de caixa foi autorizado* para quem apura o lucro presumido desde a Lei 8.981/95, ao prever, seu art. 45, parágrafo único, a possibilidade de a pessoa habilitada à apuração do lucro presumido a manutenção somente do Livro Caixa, ao invés da escrituração contábil conforme a legislação comercial, desde que naquele se encontre escriturada toda a movimentação financeira. No mesmo sentido, os arts. 527, parágrafo único e 530, III, do RIR/99.

Enfim, não atino com interdição à adoção do regime de caixa no reconhecimento do ganho de capital, tampouco para as receitas de variação monetária na alienação dos direitos de propriedade em discussão, e para as receitas de aluguel.

Por ocasião do Acórdão nº 1103-000.797, da sessão de 5/12/12, já havia deduzido esse entendimento, tendo sido acompanhado por todos os pares.

Analisando os autos, constato o seguinte.

Vejo que a recorrente apurara, por *regime de caixa*, no ano-calendário de 2007, um total de *receita de vendas de R\$ 4.826.656,83*, conforme transcrição da *DRE de 2007* no Livro Diário de 2007 (fl. 479). Esse valor corresponde à *somatória* dos lançamentos a crédito registrados entre *outubro e dezembro de 2007*, na *conta de receitas de vendas*, e que inclui as receitas de variação monetária, conforme as páginas 5, 6, 8 e 10 do *mesmo Livro Diário* (fls. 471, 472, 474 e 476).

Segundo a DIPJ/08 da recorrente, nas fichas 14A e 18A, são informados R\$ 4.826.684,62 de *receita bruta* sujeita aos coeficientes de presunção de lucro de 8% e 12%, para IRPJ e CSL (fls. 425 e 427).

Para o ano-calendário de 2008, conforme as fichas 14A e 18A da DIPJ/09, a recorrente informa receitas brutas de R\$ 6.302.029,54, de R\$ 924.348,43, de R\$ 965.031,38 e de R\$ 979.721,42, para os 1º, 2º 3º e 4º trimestres, respectivamente (fls. 436 a 443). Sua somatória totaliza R\$ 9.171.130,77. Já, segundo a *DRE de 2008* transcrita no Livro Diário de 2008, a *receita de vendas é de R\$ 9.168.650,74* (fl. 510).

As bases de cálculo dos lançamentos para o ano-calendário de 2008 são bem inferiores aos registrados no Livro Diário e na DIPJ/09, pois dizem respeito *somente a outras receitas que não as de ganho de capital* (fls. 572, 573, 587 e 588).

Aqui cabe pontuar que ao órgão julgador é *interditado* o refazimento dos lançamentos, de modo que lhe *falece juridicidade* para *deslocar* ou *fazer recair a exigência das diferenças* dos ganhos de capital *para os anos-calendário de 2008 a 2010*.

Dessa forma, sobre a questão do regime de caixa, dou provimento ao recurso, para reduzir as bases de cálculo para exigência de IRPJ e de CSL relativos ao ano-calendário de 2007 para R\$ 4.826.656,83.

Prossigo com a questão da multa qualificada.

Como disse alhures, o autuante não considerou a recorrente como sociedade simulada (simulação subjetiva), tampouco desconsiderou sua personalidade jurídica.

Ele considerou haver desvio de finalidade e abusividade da personalidade jurídica da recorrente, mas não a desconsiderou.

Também ponderei sobre as provas indiretas, mediante seriados elementos indiciários, conforme a instrução primária dos lançamentos feito pelo autuante em sua investigação fiscal, para concluir, na valoração da matéria probatória, que a recorrente não tinha como objeto a venda de imóveis ao tempo das alienações dos direitos de propriedade dos imóveis que lhe foram vertidos por cisão da Macedo Agroindustrial.

Mais. Conforme as considerações deduzidas no exame da questão central, *i.e.*, da exploração da atividade imobiliária, ao tempo das alienações das propriedades dos imóveis, a conclusão negativa se deu do cotejo de conjunto de elementos indiciários de um lado e de outro associado a signos que a este concorrem. Justamente por se colocar a situação, no caso vertente, sob a coloração cinzenta.

Diante disso, não há como se manter a qualificação da multa. Não consigo entrever aqui o elemento subjetivo do tipo, o dolo específico. A coloração cinzenta do quadro, por si, já interdita a conclusão de que se põe o dolo específico, como elemento subjetivo do tipo.

Aliás, *nem o autuante considerou simulada* a recorrente, para pretender exigir as exações da cindida. Por outro lado, não atino com a questão do abuso de direito em matéria tributária (com exceção para direito em tratados para evitar dupla tributação, pois tais normas não criam tributos, mas são delimitadoras das competências dos entes contratantes). Muito menos, para fins de qualificação da multa.

Nesse passo, assiste razão à recorrente ao afirmar que se “flertar com a intenção de ludibriar” significa “quase ter a intenção”, então estamos diante de uma presunção *de dolo*, o que não se acomoda em matéria apenatória.

No limite extremo, diria que se poderia divisar no caso um erro de proibição, mas não um juízo de convicção quanto à presença do dolo específico, do elemento subjetivo do tipo.

Nessa linha de raciocínio e juízo, dou provimento ao recurso sobre a questão da qualificação da multa.

A irresignação da recorrente recai ainda sobre a não compensação de PIS e de Cofins pagos, por considerar as receitas em dissídio como operacionais.

O abatimento cabe sobre os valores de IRPJ e de CSL pagos pela recorrente, mas não sobre importâncias de PIS e Cofins que tenham sido por ela pagos. É a mesma inteligência que se deve dar com pagamentos feitos no Simples, em que o abatimento de valor pago nesse regime se dá proporcionalmente aos tributos exigidos fora desse regime.

Fora do abatimento, a solução da questão se dá com o uso dos meios próprios, no caso, por compensação conforme o art. 74 da Lei 9.430/96.

Sobre a questão, pois, nego provimento ao recurso.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial ao recurso para:

a) reduzir a base de cálculo das exigências de IRPJ e de CSL para o 4º trimestre de 2007 para R\$ 4.826.656,83; e

b) afastar a aplicação da multa qualificada, reduzindo a multa para 75% (multa proporcional).

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 3 de dezembro de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator