



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

Processo n° 10120.002425/2010-2
Recurso n° 999999 Voluntário
Acórdão n° 1401-000.618 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de agosto de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente RAPIDO ARAGUAIA S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa: DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS. GLOSA DE DESPESAS.

A glosa de despesas prevista no o art. 467, inciso VI do RIR/99 em função da presunção disfarçada de lucro (DDL) não se sustenta apenas com a demonstração da existência de favorecimento, pois é preciso atender um outro pressuposto de fato para a qual a sanção fiscal seja desencadeada: que o “creditamento” em causa tenha sido deduzido contabilmente como despesa ou prejuízo, onerando assim o lucro real. É que a teleologia da Lei, nesse caso, é apenas o de desfazer a dedutibilidade dessa despesa, voltando a situação patrimonial da empresa para o estado anterior à operação favorecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Roberto Armond Ferreira da Silva, Karem Jureidini Dias e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº **03-38.050**, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Brasília-DF.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Em 29/03/2010, foram lavrados contra o interessado os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, atinente ao ano-calendário de 2006, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de RS 7.955.980,72, assim discriminados por exação fiscal:

	principal	juros de mora	multa de ofício (75%)	total
IRPJ (anual)	2.813.196,86	921.040,65	2.109.897,64	5.844.135,15
CSLL (anual)	1.016.581,10	332.828,65	762.435,82	2.111.845,57

Foi constatada a seguinte irregularidade (distribuição disfarçada/ negócios em condições de favorecimento de pessoa física ligada) assim descritas nos Autos de Infração de fls. 186/193 e 194/205:

A empresa no ano de 2006 transferiu ao sócio Odilon Walter dos Santos direitos relativos a participação no capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA, no valor de RS 5.136.208,00, conforme valor nominal registrado em sua contabilidade.

Na empresa fiscalizada, em troca dessa transferência, foi constituída dívida contra o sócio Odilon Walter, no mesmo montante, a ser pago no prazo de cinco anos, conforme consta na alteração do contrato social e lançamentos contábeis no Diário.

Foi intimado inicialmente o sócio Odilon Walter, e, posteriormente, a empresa fiscalizada, a apresentarem o contrato de alienação das cotas de capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA e comprovante de amortização da dívida.

Nas duas oportunidades somente foi apresentada cópia da alteração contratual da empresa citada, na qual consta a operação realizada, limitando-se tal documento a fazer referência ao valor da transferência das cotas e ao prazo de cinco anos para pagamento da dívida.

Nada foi citado sobre amortizações periódicas, garantias da dívida ou cobrança de juros sobre o débito, fato esse também comprovado pelos registros contábeis da empresa fiscalizada, uma vez que o valor devido pelo sócio permaneceu intacto, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização, conforme demonstrado pelo Livro Razão.

A empresa fiscalizada transferiu também, no ano-calendário 2006, direito de crédito para futuro aumento de capital da empresa D Vida Águas Minerais Ltda aos sócios Odilon Walter e Odilon Santo Neto, nos valores de RS 10.372.800,00 e RS 627.200,00, respectivamente, comprovado por meio dos Contratos de Cessão e

Transferência de Créditos apresentados pelo contribuinte. Posteriormente, os sócios Odilon Walter e Odilon Santos Neto exerceram o seu direito de aumento de capital, sendo que ambos passaram a serem sócios da empresa citada, conforme alteração do contrato social da mesma.

Nos Contratos de Cessão e Transferência de Créditos não há previsão de amortizações periódicas ou data de pagamento do débito, bem como a previsão de juros compensatórios. A fiscalizada intimada a comprovar as amortizações das dívidas, informou que não houve qualquer amortização/pagamento até o ano de 2009. Fato também comprovado pelos registros contábeis da empresa, uma vez que os valores devidos pelos sócios permaneceram intactos, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização, conforme demonstrado pelo Livro Razão.

Contudo, o contribuinte informou que houve uma pequena amortização referente a dívida de R\$ 10.372.800,00, em moeda corrente, no valor de R\$ 63.373,40, mas não comprovou por documentação hábil e idônea a efetividade do recebimento.

As operações citadas caracterizam uma transferência de propriedade da empresa aos sócios a título gratuito, assemelhando-se mais a uma alienação gratuita (doação pura), aquela na qual apenas uma das partes auferir benefício ou vantagem, do que a uma operação de alienação onerosa propriamente dita, na qual ambos os contraentes obtêm proveito.

Os sócios foram favorecidos por essas operações, uma vez que desde a realização do negócio até o momento da fiscalização não foi amortizado um único centavo da dívida, ou lhes foram cobrados quaisquer juros sobre as operações. Portanto, no negócio realizado só ocorreu sacrifício para a sociedade, sem de fato ocorrer um sacrifício em contrapartida para os sócios, causando consequentemente um prejuízo à sociedade e nítidas vantagens aos sócios.

Foi identificado, então, a subsunção do fato à norma que estabelece caso de presunção legal de distribuição disfarçada de lucros (DDL), conforme prevê o art. 464, inciso VI, do RIR/99. O caso em questão identifica-se como modalidade de DDL, uma vez que houve na prática uma cessão/alienação gratuita de participações societárias e direitos creditórios em condições totalmente favorecidas a pessoas ligadas, ocasionando uma redução relevante do patrimônio da empresa.

Como não foi possível determinar o valor de mercado das cotas de capital, uma vez que elas não são negociadas em mercado ou em bolsa, foi utilizado como valor de avaliação das cotas aquele constante na contabilidade da empresa alienante, que coincide com o laudo de avaliação feita por perito ou empresa especializada, conforme indicado no art. 465, parágrafo quarto, do RIR/99.

O art. 467, inciso V, do RIR/99, indica que a "importância paga ou creditada à pessoa ligada que caracterizem condições de favorecimento, não serão dedutíveis", sendo consequentemente adicionado ao lucro real o valor da DDL apurada, o custo do direito assim baixado não pode ser dedutível na apuração do lucro real, logo foi adicionado ao lucro real o montante da DDL identificada.

As disposições legais que embasaram o lançamento encontram-se descritas no corpo dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL.

Em 30/03/2010, a interessada tomou ciência dos autos de infração (fls. 186 e 195) e, em 26/04/2010, apresentou defesa (fls. 211/228 e anexos), resumidamente, nos seguintes termos:

- preliminarmente, requer a nulidade do auto de infração pelos seguintes motivos:

- a autoridade lançadora lavrou em desfavor da impugnante auto de infração com simples acusação, sem prova de sua materialidade, com base em meras presunções, demonstrando insegurança na apuração da matéria, fundamental para a determinação do crédito tributário. Esclarece, ainda, que o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que a legislação interpreta-se de maneira mais favorável ao contribuinte (art. 112 do CTN).

- para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, a autoridade lançadora deve comprovar, de forma inequívoca, que ocorreu favorecimento a pessoa ligada, por se tratar de presunção legal;

- Colaciona decisões do então Conselho de Contribuintes para embasar suas alegações;

- **no mérito**, requer a improcedência do auto de infração pelos seguintes motivos:

- não ocorrência de distribuição disfarçada de lucros na concessão dos empréstimos ou cessão de créditos pelas pessoas jurídicas aos seus sócios, pois, na época, a empresa Rápido Araguaia Ltda. fechou o ano de 2006 com prejuízo fiscal de RS 133.604,00, com saldo acumulado de RS 11.457.653,44 (cópia do LALUR em anexo);

- ao dispor sobre distribuição disfarçada de lucros a norma delimita claramente seu campo de incidência, pressupondo, por óbvio, a existência de lucros a serem transferidos, lucros estes a serem apurados mediante escrituração regular nos termos da lei n. 6.404/76, o que não ocorreu, que ao contrário, as empresas possuíam prejuízos fiscais, nos termos do LALUR em anexo, não se falando em distribuição disfarçada de lucros;

- O RIR/99 deixou de constar a figura da distribuição disfarçada de lucros por empréstimo de dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, a pessoa jurídica possui lucros acumulados ou reserva de lucros. A partir de 01/01/96 o referido dispositivo deixou de ter consequências tributárias porque a Lei n. 9.249/95 extinguiu a correção monetária das demonstrações financeiras e concedeu isenção de imposto de renda sobre lucros ou dividendos - com a extinção da correção monetária, a infração deixou de ter consequências fiscais;

- Não ocorrência da distribuição de lucros em razão de não ter havido registro de perda ou de lucro na cessão de créditos ou dos respectivos empréstimos e da regularidade da escrita contábil e da transação, conforme demonstra documentos em anexos;

- Transferências realizadas pelo valor contábil e de mercado, com negócios realizados no interesse da pessoa jurídica e em condições comutativas, tudo devidamente registrado nas empresas envolvidas com a cessão, nos termos dos documentos juntados aos autos;

- Não ficou demonstrada a distribuição disfarçada em condições de favorecimento de pessoa física ligada, sendo inválido o procedimento fiscal em epígrafe, violando os princípios da legalidade, reserva legal, motivação, razoabilidade, segurança jurídica e verdade real ou material;

- A aplicação da multa no percentual de 75% viola o princípio da vedação do confisco, por tratar-se de uma exigência exorbitante, excessiva e desproporcional;

• O art. 59 da Lei 8.383/91 prescreve que a sanção pecuniária deve ser cominada em 20%, por sua vez o art. 61 da Lei n. 9.430/96 limita a multa no patamar de 20%.

Colaciona decisões administrativas e judiciais, bem como doutrina para embasar suas alegações;

É o relatório.

A DRJ, manteve integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa: ARGUIÇÃO DE NULIDADE

Rejeitam-se as preliminares de nulidade do auto de infração, quando esse estiver revestido de todas as formalidades exigidas em lei para sua lavratura.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio jurídico, em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

MULTA DE OFÍCIO

Nos casos de lançamento de ofício por falta de pagamento ou de recolhimento, aplica-se a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devidos.

MULTA CONFISCO.

A vedação contida na Constituição Federal sobre a utilização de tributo com efeito de confisco é dirigida ao legislador, não se aplicando aos lançamentos de ofício efetuados em cumprimento das leis tributárias regularmente aprovadas.

JURISPRUDÊNCIA. DOUTRINA

Doutrina e jurisprudência não gozam de status de legislação tributária e não vinculam a Administração Tributária federal, de mesma forma, não vincula este órgão julgante.

CSLL. LANÇAMENTOS DECORRENTES DA FISCALIZAÇÃO DO IRPJ. EFEITOS.

Mantida a matéria tributável apurada no lançamento do IRPJ, sendo a mesma que deu causa aos lançamentos da CSLL, permanece inalterado o lançamento desta, face à íntima relação de causa e efeito entre o lançamento de IRPJ (principal) e os dito decorrente.

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, nos seguintes termos:

Inova o seu recurso em relação à sua impugnação em duas frentes de argumentações: Primeiro tenta descaracterizar a existência de qualquer tipo de favorecimento, base para a tipificação do DDL, utilizando-se dos seguintes argumentos:

- a simples fixação de prazo longo para recebimento do preço contratado com pessoa ligada, ou a sua indefinição, não é elemento suficiente para submissão à norma do art. 467, inciso "V", do RIR/99. Alega que não consta em todo o ordenamento legal pátrio a fixação de prazo máximo ou mínimo para os sócios, administradores ou pessoas ligadas contratarem entre si, daí porque o legislador optou por municiar o fisco com os instrumentos previstos nos supracitados incisos do artigo 464 do Decreto nº 3.000/99, de modo a anular eventuais efeitos negativos, causadores de redução do lucro tributável, decorrentes dessas transações;

- alega ausência de previsão legal para remuneração de dívidas entre pessoas ligadas e que isso por si só não vicia o negócio jurídico. Aduz ainda que caso houvesse ilegalidade nas operações noticiadas pelo fisco, pela não inserção de cláusula prevendo a incidência de juros ou correção monetária, a providência também não seria a adição ao lucro real dos custos relativos aos direitos, mas apenas e tão-somente os encargos aferidos a partir da precificação de mercado.

Depois, procura descaracterizar o auto de infração em função de suposto erro no enquadramento legal.

Segundo, a Recorrente em se admitindo a existência do favorecimento e fosse superado os argumentos anteriores, poder-se-ia aplicar em tese ao invés do inciso V do art. 464 do RIR/99, ora capitulado, o inciso I ou o no máximo o inciso III do mesmo diploma legal e este último inciso com um pouco mais de restrição.

Eis suas próprias palavras:

2.35. No caso sob exame, conforme dito algures, está patente a atipicidade da matéria autuada (art. 467, inciso V), pois a hipótese de incidência prevista nesse dispositivo não se aplica ao caso, eis que foi dirigida a situações inversas, em que a empresa autuada paga ou credita à pessoa ligada determinada importância caracterizadora de favorecimento.

2.36. Por outro lado, se acaso a alienação houvesse ocorrido por valor inferior ao de mercado, a situação narrada na descrição fática do auto de infração se amoldaria ao tipo legal dos incisos "I", artigos 464 e 467, do RIR/99, porquanto diz respeito à alienação de direitos.

2.37. De todo o sumariado, e a guisa das situações descritas nos artigos 464 e 467 do Regulamento do Imposto de Renda, deduz-se que mesmo nas alienações não onerosas (doação), a dedução dos custos não pode ser oposta pelo fisco, posto que a providência que lhe cabe cinge-se ao arbitramento do valor da operação a preço de mercado.

2.38. Desse modo, considerando que operação em comento insere-se na definição de alienação, cujo preço assinalado tomou por base laudo da lavra de profissionais habilitados, conforme consta dos autos, adição alguma haverá ao lucro real, mormente porque o fisco não logrou comprovar que este era inferior ao de mercado.

Por fim, insurge-se contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Processo nº 10120.002425/2010-2
Acórdão n.º **1401-000.618**

S1-C4T1
Fl. 320

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme descrição dos fatos, a glosa se deu função da demonstração feita pelo autuante de que a empresa Rápido Araguaia LTDA realizou com os sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto negócio, em condições mais vantajosas para eles do que as que prevalecem no mercado. O enquadramento legal foi arts. 247, 249, inciso I; 464, inciso VI; 465; 466 e 467, inciso V do RIR/99.

Para melhor acompanhamento, segue abaixo a legislação pertinente:

RIR-99

Seção

II

Lucros Distribuídos Disfarçadamente

Art. 464. *Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20,*

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (grifei)

(...)

§ 3º *A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).*

O art. 465, inciso I, do RIR/99, esclarece que o sócio ou acionista da pessoa jurídica considera-se pessoa ligada, *in verhis*:

Pessoas Ligadas e Valor de Mercado

Art. 465. *Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):*

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;
(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

Subseção

I

Cômputo na Determinação do Lucro Real

Art. 467. *Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):*

I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração;

II - no caso do inciso II do art. 464, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;

III - no caso do inciso III do art. 464, a importância perdida não será dedutível;

IV - no caso do inciso V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível;

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis. (destaquei)

O Autuante fez um trabalho minucioso e diligente demonstrando cabalmente, conforme descrição dos fatos transcrita abaixo, que a empresa Recorrente realizou com os sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto negócio, em condições muito mais vantajosas para eles do que as que prevalecem no mercado. Na verdade o favorecimento se consubstanciou em uma doação pura (alienação gratuita), ou seja, aquela em que apenas uma

das partes, no caso os sócios, auferir benefício, se afastando em muito de uma operação convencional de alienação onerosa, na qual ambos os contraentes obtêm alguma utilidade:

A empresa no ano de 2006 transferiu ao sócio Odilon Walter dos Santos direitos relativos a participação no capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA, no valor de R\$ 5.136.208,00, conforme valor nominal registrado em sua contabilidade.

Na empresa fiscalizada, em troca dessa transferência, foi constituída dívida contra o sócio Odilon Walter, no mesmo montante, a ser pago no prazo de cinco anos, conforme consta na alteração do contrato social e lançamentos contábeis no Diário.

Foi intimado inicialmente o sócio Odilon Walter, e posteriormente a empresa fiscalizada, a apresentarem o contrato de alienação das cotas de capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA e comprovante de amortização da dívida.

Nas duas oportunidades somente foi apresentada cópia da alteração contratual da empresa citada, na qual consta a operação realizada, limitando-se tal documento a fazer referência ao valor da transferência das cotas e ao prazo de cinco anos para pagamento da dívida.

Nada foi citado sobre amortizações periódicas, garantias da dívida ou cobrança de juros sobre o débito, fato esse também comprovado pelos registros contábeis da empresa fiscalizada, uma vez que o valor devido pelo sócio permaneceu intacto, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização, conforme demonstrado pelo Livro Razão.

A empresa fiscalizada transferiu também, no ano-calendário 2006, direito de crédito para futuro aumento de capital da empresa D Vida Aguas Minerais Ltda aos sócios Odilon Walter e Odilon Santo Neto, nos valores de R\$ 10.372.800,00 e R\$ 627.200,00, respectivamente, comprovado por meio dos Contratos de Cessão e Transferência de Créditos apresentados pelo contribuinte. Posteriormente, os sócios Odilon Walter e Odilon Santos Neto exerceram o seu direito de aumento de capital, sendo que ambos passaram a serem sócios da empresa citada, conforme alteração do contrato social da mesma.

Nos Contratos de Cessão e Transferência de Créditos não há previsão de amortizações periódicas ou data de pagamento do débito, bem como a previsão de juros compensatórios. A fiscalizada intimada a comprovar as amortizações das dívidas, informou que não houve qualquer amortização/pagamento até o ano de 2009. Fato também comprovado pelos registros contábeis da empresa, uma vez que os valores devidos pelos sócios permaneceram intactos, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização, conforme demonstrado pelo Livro Razão.

Contudo, o contribuinte informou que houve uma pequena amortização referente a dívida de R\$ 10.372.800,00, em moeda corrente, no valor de R\$ 63.373,40, mas não comprovou por documentação hábil e idônea a efetividade do recebimento.

As operações citadas caracterizam uma transferência de propriedade da empresa aos sócios a título gratuito, assemelhando-se mais a uma alienação gratuita (doação pura), aquela na qual apenas uma das partes auferir benefício ou vantagem, do que a uma operação de alienação onerosa propriamente dita, na qual ambos os contraentes obtêm proveito.

Os sócios foram favorecidos por essas operações, uma vez que desde a realização do negócio até o momento da fiscalização não foi amortizado um único

centavo da dívida, ou lhes foram cobrados quaisquer juros sobre as operações. Portanto, no negócio realizado só ocorreu sacrifício para a sociedade, sem de fato ocorrer um sacrifício em contrapartida para os sócios, causando consequentemente um prejuízo ao patrimônio da sociedade e nítidas vantagens aos sócios.

Como não se contesta a situação envolvendo pessoa ligada, correto em tese, pois, a caracterização da situação de favorecimento entre pessoas ligadas e consequentemente também presente estaria a presunção de DDL (Distribuição Disfarçada de Lucros). Nesse sentido, correto, pois, o enquadramento legal no art. 464, inciso VI do RIR/99, faltando apenas verificar a consequência fiscal do DDL disposto em outro dispositivo legal também capitulado, qual seja, art. 467, inciso V.

Porém ainda em relação a essa primeira parte da investigação da existência ou não do favorecimento (DDL) e de seu enquadramento legal a Recorrente opõe uma saraivada de argumentos que precisam ser enfrentados e estão dispostos em dois grandes grupos abaixo destacados:

A) Tenta descaracterizar a existência de qualquer tipo de favorecimento, base para a tipificação do DDL:

- a simples fixação de prazo longo para recebimento do preço contratado com pessoa ligada, ou a sua indefinição, não é elemento suficiente para submissão à norma do art. 467, inciso "V", do RIR/99. Alega que não consta em todo o ordenamento legal pátrio a fixação de prazo máximo ou mínimo para os sócios, administradores ou pessoas ligadas contratarem entre si, daí porque o legislador optou por municiar o fisco com os instrumentos previstos nos supracitados incisos do artigo 464 do Decreto nº 3.000/99, de modo a anular eventuais efeitos negativos, causadores de redução do lucro tributável, decorrentes dessas transações;

- alega ausência de previsão legal para remuneração de dívidas entre pessoas ligadas e que isso por si só não vicia o negócio jurídico. Aduz ainda que caso houvesse ilegalidade nas operações noticiadas pelo fisco, pela não inserção de cláusula prevendo a incidência de juros ou correção monetária, a providência também não seria a adição ao lucro real dos custos relativos aos direitos, mas apenas e tão-somente os encargos aferidos a partir da precificação de mercado.

A) Enfrentamento dos argumentos ligados à existência de favorecimento

Como se sabe, os indícios assim como as presunções são também considerados como provas no Direito tanto se vistos de forma objetiva, constituindo-se no conjunto de meios ou elementos destinados a demonstrar a existência ou inexistência dos fatos alegados, quanto subjetivamente falando, meio pelo qual o julgado normalmente se utiliza para formar convicção a respeito da existência ou não de um determinado fato ou situação.

Os indícios para ter força probante precisam possuir 2(duas) características importantes: Precisão ou economia (conduzem a poucas hipóteses ou apontam para poucas causas) e convergência (quando se encaixa com outro indício, conduzindo a uma mesma conclusão).

Desses últimos aspectos, principalmente a partir da existência de convergência dos indícios se deduz que não se pode defender-se de forma isolada de cada um dos indícios como se não houvesse um todo indissociável.

E foi exatamente esse equívoco que a Recorrente cometeu. Ou seja, procurou atacar cada um dos indícios de forma isolada, como se a força de cada um deles não se fortalecesse e ganhasse vida com a presença dos outros (indícios). Para chegar ilação final de distribuição disfarçada de lucro a fiscalização partiu de vários indícios precisos, “econômicos” e convergentes propiciando a perfeita formação de convicção deste julgador:

- negócios praticados entre empresas ligadas;
- nos Contratos de Cessão e Transferência de Créditos não consta previsão de amortizações periódicas ou data de pagamento do débito, ou garantias;
- Nesses mesmos contratos não há previsão de juros compensatórios;
- Como se não bastasse a ausência de tais previsões, não se comprovou uma única amortização da dívida após longo tempo da feitura do mesmo se passaram até 2009 (4 anos até a lavratura do auto), fato também comprovado pela Contabilidade;

A recorrente acusa a falta de provas. Porém, o que se vê são um conjunto de indícios convergentes e que por isso tornam a prova robusta e concludente. Se analisados de forma isolada, como fez a Recorrente, de fato nada atestam, agrupados porém têm o condão de estabelecer a inequivocidade daquela matéria de fato.

B) Enfrentamento dos argumentos ligados a suposto erro de enquadramento legal

Segundo a Recorrente, em se admitindo a existência do favorecimento e fosse superado os argumentos anteriores, poder-se-ia aplicar em tese ao invés do inciso V do art. 464 do RIR/99, ora capitulado, o inciso I ou o no máximo o inciso III do mesmo diploma legal e este último inciso com um pouco mais de restrição.

Eis suas próprias palavras:

2.35. No caso sob exame, conforme dito algures, está patente a atipicidade da matéria autuada (art. 467, inciso V), pois a hipótese de incidência prevista nesse dispositivo não se aplica ao caso, eis que foi dirigida a situações inversas, em que a empresa autuada paga ou credita à pessoa ligada determinada importância caracterizadora de favorecimento.

2.36. Por outro lado, se acaso a alienação houvesse ocorrido por valor inferior ao de mercado, a situação narrada na descrição fática do auto de infração se amoldaria ao tipo legal dos incisos "I", artigos 464 e 467, do RIR/99, porquanto diz respeito à alienação de direitos.

2.37. De todo o sumariado, e a guisa das situações descritas nos artigos 464 e 467 do Regulamento do Imposto de Renda, dessume-se que mesmo nas alienações não onerosas (doação), a dedução dos custos não pode ser oposta pelo fisco, posto que a providência que lhe cabe cinge-se ao arbitramento do valor da operação a preço de mercado.

2.38. Desse modo, considerando que operação em comento insere-se na definição de alienação, cujo preço assinalado tomou por base laudo da lavra de profissionais habilitados, conforme consta dos autos, adição alguma haverá ao lucro

real, mormente porque o fisco não logrou comprovar que este era inferior ao de mercado.

Porém nem mesmo esses argumentos aproveitariam à Recorrente. Conforme já demonstrado no tópico anterior, o autuante através de um conjunto de indícios fortes e convergentes chegou à conclusão que a situação da Recorrente se enquadraria em uma situação de favorecimento caracterizada pela realização de negócios com os sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto negócio, em condições muito mais vantajosas para eles do que as que prevalecem no mercado. Na verdade o favorecimento se consubstanciou em uma doação pura (alienação gratuita) enquadrando-se perfeitamente na hipótese do inciso V do art. 467. É verdade que estritamente falando não houve pagamento como contesta a Recorrente, mas houve, sim, a cessão de créditos, o que é hipótese de disponibilização perfeitamente albergada pelo dispositivo legal referido quando o mesmo faz referência também a “creditar” e não só a “pagar”.

Nesse ponto, a Recorrente tenta fazer crer que os conceitos são os mesmos. Ora, se fossem seria despidiendo e redundante a utilização de um outro termo para dizer a mesma coisa. Como o radical da palavra indica, crédito é confiança. Confiança em uma pessoa que hoje se compromete a cumprir uma obrigação futura. Segundo Schrickel:

(...) crédito é todo ato de vontade ou disposição de alguém de destacar ou ceder, temporariamente, parte de seu patrimônio a um terceiro, com a expectativa de que esta parcela volte a sua posse integralmente, após decorrido o tempo estipulado. Esta parte do patrimônio pode ser materializada por dinheiro (empréstimo monetário) ou bens (empréstimo para uso, ou venda com pagamento parcelado, ou a prazo). (destaquei)

Outrossim, é verdade que o autuante escolheu hipótese bastante larga introduzida pelo legislador com o fito de proporcionar ao Fisco a autuação naqueles casos em que o preço de mercado não está em questão: “*V- realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros*”.

Porém, apesar de as hipóteses serem taxativas e não exemplificativas, o inciso V acima mormente na figura da expressão “*qualquer outro negócio em condições de favorecimento*” abriga uma cláusula aberta de disposição genérica que ao fim e ao cabo termina por alcançar, situações outras não contempladas nos incisos anteriores, como foi o caso.

Verificação de outro pressuposto de fato para a perfeita tipificação legal

Passo a agora a verificar um outro pressuposto de fato para a perfeita tipificação legal, que envolve agora o art. 467, inciso VI do RIR/99, *verbis*:

Art. 467. *Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, incisos VII e VIII):*

I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença

entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração;

II - no caso do inciso II do art. 464, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão;

III - no caso do inciso III do art. 464, a importância perdida não será dedutível;

IV - no caso do inciso V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível;

V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis. (destaquei)

Uma vez assentado a existência de favorecimento e consequentemente instalada a presunção disfarçada de lucros (DDL), trata-se agora de averiguar a consequência fiscal dessa ocorrência e se os seus pressupostos também foram atendidos.

Como também já foi demonstrado e não mais se discute, três de seus pressupostos foram muito bem atendidos. Ou seja, não se discute que estamos diante de a) “importâncias creditadas”, b) “que caracterizam favorecimento”, c) “à pessoa ligada”.

Falta, pois ficar evidenciado se o último pressuposto estaria presente, qual seja, que esse creditamento tenha sido deduzido como despesa ou prejuízo, onerando assim o lucro real. É que a teleologia da Lei, nesse caso, é de desfazer o prejuízo ou melhor desfazer a dedutibilidade dessa despesa, voltando a situação patrimonial da empresa para o estado anterior à operação favorecida.

Nesse ponto, segue a contestação muito bem desenvolvida pela Recorrente:

Quando o legislador optou por restringir a dedução de custos, em se tratando em situações elencadas no art.464, o fez em duas situações. Uma quando a empresa registra perda decorrente da baixa de direito, sem que haja uma contrapartida de receita, em decorrência do não exercício à aquisição de bens ou direitos em benefício de pessoa ligada (inciso III); a outra, aplicável às demais situações de favorecimento aos sócios, cuja adição ao lucro real somente se impõe quando restar configurado que a empresa pagou ou creditou determinada importância aos sócios em montante superior à precificação de mercado (inciso VI, c/c art. 467, V).

A primeira hipótese constitui ideal de justiça, na medida em que o valor do direito baixado, por não configurar alienação, representa prejuízo não-operacional, o que causa redução ao lucro real da empresa titular do direito "perdido".

No caso dos autos não houve a dedução como perda, pois a baixa do bem à conta de "custos" foi anulada pelo lançamento em conta de "receita de vendas" a valor contábil. A ausência de prejuízo se infere a partir da informação fiscal, dando conta de que o crédito a receber dos sócios repousava, à data da fiscalização, em contas a receber, sem que houvesse amortizações.

A par dessas informações, denota-se que operação em si não teve efeito modificativo, isto é, não repercutiu nos resultados da Recorrente, caracterizando apenas o que em contabilidade denomina-se "fato permutativo", na medida em que a empresa deixou de ter investimento em participação societária e passou a ter em seu ativo crédito contra os sócios.

Cumpre suscitar, por oportuno, que a situação reclamada pelo fisco somente se configuraria DDL caso a empresa viesse a baixar os créditos a receber dos sócios contra conta de resultados, a título de perdas, aí sim incidiria a hipótese de adição de custos inserta no inciso "III" do art. 464.

Ao dispor sobre distribuição disfarçada de lucros a norma delimita claramente seu campo de incidência, implicando assim conforme já colocado *retro* a necessidade de satisfazer um pressuposto básico: a existência de alguma despesa que foi considerada dedutível na contabilidade do contribuinte e que por conta da consequência fiscal da presunção da existência disfarçada de lucros (DDL) disposta no art. 467, inciso V, tal despesa será considerada por lei “não dedutível”.

Na fase impugnatória, a Recorrente defendeu-se inadequadamente e talvez por isso a DRJ não tenha atentado para esse ponto. A DRJ corretamente afirmou que “a presença de lucro ou prejuízo é despiciendo para aplicação da norma, ao contrário do que firmou de que terminou o ano-calendário de 2006 com prejuízo fiscal de R\$ 133.604,00, o LALUR demonstra que a empresa Rápido Araguaia Ltda obteve Lucro Real no período de R\$ 133.604,71 (fls. 176).”

Porém, esse não é ponto. O prejuízo alegado ali e agora mais esclarecido na fase recursal, não é o prejuízo fiscal propriamente dito da empresa em no período autuado, mas o prejuízo na operação ou melhor, se na operação em si, houve alguma oneração no lucro real.

Ora, tal oneração, ou melhor, nas próprias palavras do fiscal autuante abaixo reproduzidas, tal “reflexo no resultado final da empresa” de fato não houve:

(...) No caso em questão, o contribuinte apenas efetuou a transferência de saldo do ativo de investimentos na empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos Ltda (13103010100010) para a conta do Ativo de Direitos contra Odilon Walter dos Santos (12103010500010), no valor de R\$ 5.136.208,00. (...)

Quanto às receitas derivadas das operações, **não houve o seu registro na contabilidade da empresa e nem o seu respectivo custo. Deveria ter sido realizado o lançamento da venda do direito ou participação em contrapartida a "Direitos a Receber Contra Sócios" e, posteriormente, a apropriação do custo em contrapartida a baixa da participação ou do direito.** Já que as participações e direitos creditórios foram transferidos pelos seus valores contábeis **não haveria reflexo no resultado final da empresa.** Porém, a autuada, deveria adicionar ao lucro real a importância do custo baixado, conforme determina o inciso V, art.464 do mesmo RIR/99, o que não foi feito."

Ou seja, o fiscal fez o lançamento baseando-se nos lançamentos contábeis corretos que deveriam existir. Ou seja, fez um lançamento contrafactual, contra os fatos contábeis efetivamente existentes. Há aí uma contradição que precisaria ser dissolvida para que o lançamento seja sustentável.

Percebe-se que o raciocínio do fiscal foi o seguinte. Se por um lado não há custo a ser deduzido, por outro lado o custo em condições normais existiria e seria adicionado. Por outras palavras, analisando-se a contabilidade da contribuinte em seu estado atual, constatou que não havia custo a ser deduzido. Por outro lado, em condições normais, com a devida contabilização da alienação dos direitos (fato que o fiscal provou) e não de simples mútuo (fato simulado), o aludido custo existiria e seria indedutível (ou seja, seria adicionado na apuração do lucro real).

Nesse caso imaginemos um outro contribuinte em idêntica situação fática e se portasse também com a mesma intenção de favorecimento, porém dessa feita sem fazer simular a operação de mútuo, mas sim fazendo de forma transparente a operação que foi dissimulada pela Recorrente, qual seja, alienação gratuita ou doação do referido crédito. Dessa forma, é justo que os efeitos tributários sobre esse contribuinte fictício que agiu até com mais zelo e transparência, dentro da boa-fé, fosse no máximo o mesmo que o atribuído à Recorrente.

Passemos então à contabilização desse caso específico:

a) Baixaria o seu ativo doado, creditando a conta de ativo e debitando despesas (prejuízo). Não havia, obviamente, qualquer contabilização de receitas. Nesse caso, a regra do inciso VI do art. 467 comandaria obviamente a anulação desse lançamento com a adição do mesmo ao lucro real. Não haveria qualquer outro tipo de oneração, afora é claro a multa de ofício. Restabeleceria a situação patrimonial ao estado anterior no que toca ao resultado tributável do exercício. Porém, despicendo seria utilizar tal regramento muito mais complexo, quando existe norma taxativa indicando que tal tipo de doação seria indedutível. A hipótese aqui aventada é apenas para efeito fazer um comparativo de situações equivalentes para se demonstrar a justeza da atuação ou não em situações como essa de limites da interpretação.

No caso concreto, além de os efeitos tributários não serem equivalente, pois são bem mais graves, o que já denota o desacerto da atuação, recai-se ainda em uma contradição, pois adiciona-se ao lucro real uma parcela correspondente ao custo que deveria ter sido contabilizado pela baixa do bem por alienação, mas que de fato não ocorreu. Ora se algo não existiu, não pode vir outro algo sob o pretexto de anular esse inexistente.

O problema que o referido preceptivo legal (art. 467, inciso VI) alça o fato contábil à categoria de verdadeiro evento real no mundo fenomênico. O pressuposto de fato extraído da expressão “*não serão dedutíveis*” e tipificado na lei não é o evento (real) que está por traz de um fato contábil como normalmente acontece e que por isso gera confusões como essas, mas sim o próprio fato contábil em si. Daí porque mesmo desconsiderando a operação simulada (mútuo) se pode chegar a outros eventos reais e seus correspondentes atos jurídicos (*lato sensu*) ou negócios jurídicos (alienação gratuita ou doação), mas não se pode modificar o fato contábil em si (existência de despesas apropriadas na contabilidade passíveis de indedutibilidade) alçada a categoria de pressuposto de fato, condição *sine qua non* para haver a subsunção à referida norma.

Ora, a inadequação da via utilizada pelo fiscal para fazer tal tributação salta aos olhos dada a utilização de via mais complexa para atingir o mesmo fim. Se ele desconsiderasse a operação de mútuo para uma doação pura e simples como conseguiu efetivamente provar, bastaria adicionar ao lucro pela via da despesa considerada expressamente indedutível. Ora, mas não havia nenhuma despesa para ele considerar indedutível, daí ter utilizado essa via mais complexa da DDL, porém como se demonstrou também inadequada.

O lançamento poderia sim ser efetuado no outro pólo, ou seja na pessoa física do sócio uma vez demonstrado que houve um acréscimo patrimonial não amparado por uma operação legal, uma vez demonstrado a simulação do mútuo.

Portanto, cancelo o lançamento.

Lançamento Decorrente (CSLL)

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear o cancelamento da exigência lançada de forma decorrente.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso, ficando prejudicado assim a questão relacionada à cobrança dos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto