



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

Processo n° 10120.003639/2010-14
Recurso n° 887.270 Voluntário
Acórdão n° **1802-00.994 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 04 de outubro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente VIAÇÃO GOIÂNIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

ALIENAÇÃO DE ATIVOS AOS SÓCIOS - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS (DDL) - NÃO CARACTERIZAÇÃO

O que motiva a ocorrência da DDL é a busca, pelo Contribuinte, de uma carga tributária menor, mediante a transferência artificial de sua renda/lucro (ou parcela destes) para uma outra pessoa, que é ligada a ele. Nestes casos, o ganho (renda/lucro) suprimido à tributação está refletido na própria operação que configura a DDL, e a exigência fiscal se dá pela recomposição da base de cálculo. O objeto da tributação não é uma renda abstrata, sem titularidade definida, com montante presumido, como ocorre por exemplo com o “IR exclusivo na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa”, mas a renda/lucro do próprio Contribuinte que pratica a DDL.

Se a Contribuinte autuada não deduziu na apuração de seu resultado qualquer valor referente à operação de alienação de ativos aos sócios; se a Fiscalização não contestou o valor dos ativos alienados, admitindo como correto aquele que constava da contabilidade, e que coincidia com o laudo de avaliação; se não restou caracterizada qualquer dissimulação (redução artificiosa) da renda/lucro da autuada, por meio de sua transferência a pessoa ligada; e se os argumentos da própria Fiscalização levam à conclusão de que o patrimônio da sociedade sofreu, inclusive, um efetivo prejuízo com a operação em pauta, é incabível a exigência de IRPJ pelas vias da Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor do Redator Designado que integra o presente julgado. Vencida a Conselheira Relatora Ester Marques Lins de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marco Antonio Nunes Castilho, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Por economia processual e bem descrever os fatos adoto parte substancial do relatório da decisão recorrida (fls.240/243) que a seguir transcrevo:

Em 04/05/2010, 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 R\$ 48.997,87, assim discriminados por exação fiscal:

(...)

*Foi constatada a seguinte irregularidade (**distribuição disfarçada / negócios em condições de favorecimento de pessoa física ligada**) assim descritas nos Autos de Infração de fls. 177/185 e 186/195:*

A empresa no ano de 2006 transferiu aos sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto direitos relativos a participação no capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA, nos valores de R\$ 91.205,00 e R\$ 7.219,00 respectivamente, conforme valor nominal registrado em sua contabilidade.

Na empresa fiscalizada, em troca dessas transferências, foi constituída dívida contra os sócios, com os mesmos montantes, sem prazo para pagamento, 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. Nada foi citado sobre prazo para pagamento, amortizações periódicas, garantias da dívida ou cobrança de juros sobre o débito.

O sócio Odilon Walter, intimado a comprovar as possíveis amortizações da dívida, informou que nada havia sido amortizado até o ano de 2009.

Os registros contábeis da empresa fiscalizada demonstraram que os valores devidos pelos sócios permaneceram intactos, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização.

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 auferiu 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 conseqüentemente um prejuízo ao patrimônio da 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 encaixa-se perfeitamente 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 caracterize condições de favorecimento, não serão dedutíveis", sendo conseqüentemente 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 07/05/2010, a interessada tomou ciência dos autos de infração (fls. 178 e 187) e, em 21/05/2010, apresentou defesa (fls. 202/220 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 R\$ 133.604,00, com saldo acumulado de R\$ 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 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 conseqüências 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 conseqüências 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 o princípio da legalidade, reserva legal, motivação, razoabilidade, segurança jurídica e verdade real ou material;*

- Foi aplicada multa de 75% nos termos do art. 44, inciso I, da Lei n.9.430/96, a qual foi revogada, por meio do art. 14 da Lei n 11.488/07 e do art. 79 da Lei 11.941/09, fazendo com que os lançamentos tributários da multa de ofício deixassem de ser penalidade. A questão encontra-se em consonância com o disposto no Ato Declaratório Normativo n. 01/97;
- 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;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente o lançamento conforme decisão proferida mediante o Acórdão nº 03-37.920, de 09 de julho de 2010 (2ª. Turma da DRJ/Brasília/DF), fls.239/249, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa: ARGÜIÇÃO 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. DOCTRINA

Jurisprudência e doutrina 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 ao lançamento da CSLL, permanece inalterado o lançamento desta, face à íntima relação de causa e efeito entre o lançamento de IRPJ (principal) e o dito decorrente.

A recorrente foi cientificada do referido acórdão, em 18/08/2010, conforme Aviso de Recebimento (AR), (fl.257), e interpôs recurso ao Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em 10/09/2010, (fl.261/276) alegando, no essencial, o seguinte:

- que, embora a onerosidade não seja elemento condicionante para incidência da norma do inciso "I", dos artigos 464 e 467 do RIR/99, porquanto nenhuma referência consta a esse respeito, os registros contábeis, assim como os contratos de cessão de direitos, não deixam dúvidas do caráter oneroso da operação, pois estabelecem valor e os demais requisitos constitutivos do título executivo extrajudicial;
- que, o Decreto nº 6.306/2007, art. 7º, § 14º, admite a imprevisão de vencimento nas operações de crédito contratadas por prazo indeterminado; e, no tocante aos contratos de longo prazo, o art. 421, do Regulamento do Imposto de Renda, subscreve a forma de tributação relativamente às alienações de bens do ativo permanente, independentemente de ser o ou não o adquirente pessoa ligada;
- que, 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;
- 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;
- que, a intervenção do fisco nos negócios particulares limita-se a corrigir distorções que possam causar dano ao erário (redução de tributos), sem, contudo, se imiscuir em regras de direito privado, sob pena de ofensa ao art. 110 do Código Tributário Nacional;
- que, não há no capítulo "Dos Contratos em Geral", tratado pelo Código Civil brasileiro, nenhuma referência que invalide o ato em decorrência da fixação de prazos;
- que, a operação de venda de bens e direitos aos sócios não autoriza o fisco a assumir a condição de terceiro interessado ou prejudicado, salvo para anular o efeito tributário negativo da operação, pois em sendo o negócio prejudicial à empresa do ponto de vista econômico, apenas outros sócios, que se sentirem lesados, podem questionar as regras de favorecimento;
- que, 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; 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 RIR199, porquanto diz respeito à alienação de direitos;

- 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; considerando que a 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;

- que, inexistente prejuízo para o erário, pois, a operação não alterou o resultado do exercício, conquanto que o valor da operação se deu pela referência de custo contábil, amparado por laudo de avaliação.

- que, inexistente previsão legal para remuneração de dívidas entre pessoas ligada;

- que, não incide juros sobre a multa de ofício porque a legislação tributária vigente não autoriza essa prática, pois segundo dispõe a Lei nº 8.981, de 1985, art. 84, apenas o crédito tributário não pago no vencimento se sujeita à mencionada incidência;

Ao final requer seja provido o presente recurso. Caso seja negado provimento ao recurso, embora não admita, que na apuração do valor devido não se inclua como base de cálculo para incidência dos juros SELIC a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ester Marques Lins de Sousa

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Conforme relatado consta dos autos de infração (fls.179/182) que a empresa autuada 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, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, a saber:

*DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS
CARACTERIZADA PELA TRANSFERÊNCIA DE DIREITO À
PESSOA LIGADA SEM RESPECTIVO PAGAMENTO*

A empresa no ano de 2006 transferiu aos sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto direitos relativos a participação no capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA, nos valores de R\$ 91.205,00 e R\$ 7.219,00 respectivamente, conforme valor nominal registrado em sua contabilidade.

Na empresa fiscalizada, em troca dessas transferências foi constituída dívida contra os sócios com os mesmos montantes sem prazo para pagamento, conforme consta na alteração do contrato social e lançamentos contábeis no Diário.

Os registros contábeis da empresa fiscalizada demonstraram que os valores devidos pelos sócios permaneceram intactos, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização.

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 auferiu benefício ou vantagem, do que a uma operação de alienação onerosa propriamente dita, na qual ambos os contraentes obtém 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 conseqüentemente um prejuízo ao patrimônio da sociedade e nítidas vantagens aos sócios.

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) e Odilon Santos Neto (12103010500060), nos valores de R\$ 91.205,00 e R\$ 7.219,00, respectivamente (fls.74 a 78).

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.**

Nessa autuação apenas adicionamos ao lucro real o montante da DDL identificada, conforme determina o dispositivo legal citado.

A recorrente dentre outros fundamentos alega, no essencial, que 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. Diz que, 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 RIR199, porquanto diz respeito à alienação de direitos.

Observa-se que apesar do autuante não haver caracterizado a DDL com fundamento no inciso V, art. 464 do RIR/99, há um lapso do autuante ao mencionar, na parte transcrita acima, o inciso V, art. 464 em vez do artigo 467, inciso V do RIR/99; mesmo assim estaria se referindo a adição ao lucro real do montante configurado como distribuição disfarçada de lucro (DDL) e não à capitulação relativa ao tipo da presunção legal da DDL.

Consta do auto de infração (fl.182), que o autuante caracterizou a distribuição disfarçada de lucro (DDL) com fundamento na presunção legal situada no artigo 464, incisos I e VI, e cômputo na determinação do lucro real, artigo 467, inciso V, ambos do RIR/99 que assim prescreve:

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, inciso II):

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 à pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência a 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.

§ 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 nº1.598, de 1977, art. 60, § 2º)

(...)

Art. 467. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 62, e Decreto-Lei nº2.065, de 1983, art. 20, incisos VI e VIII):

(...)

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

Grifei

O Parecer Normativo CST nº 241/71, ao tratar da DDL, esclarece que *"...Assim, haverá distribuição disfarçada sempre que ocorram as condições estabelecidas em lei para caracterizar as operações como tal definidas."*

É incontroverso o fato de que a pessoa jurídica, ora recorrente, no ano de 2006 transferiu aos sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto direitos relativos a participação no capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA, nos valores de R\$ 91.205,00 e R\$ 7.219,00, respectivamente, conforme valor nominal registrado em sua contabilidade, e, em troca dessas transferências foi constituída dívida contra os sócios nos mesmos montantes, **sem prazo para pagamento**, conforme consta na alteração do contrato social e lançamentos contábeis no Diário.

A questão cinge-se em saber se tal alienação de bem do seu ativo à pessoa ligada, foi realizada em condições de favorecimento, pois, de acordo com a legislação acima transcrita, caracterizam-se como distribuição disfarçada de lucros os negócios realizados entre a pessoa jurídica e as pessoas a esta ligadas, 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.

Ora, é inegável que a transferência de bens da pessoa jurídica a terceiros jamais seria efetivada apenas com a finalidade de obtenção de crédito junto aos seus sócios, **momento, sem prazo de pagamento, e, transcorridos 04 (quatro) anos não tenha havido**

qualquer amortização da dívida. Sobretudo quando não há previsão de acréscimo financeiro (juros etc) apesar da falta de previsão para a quitação da dívida.

A teor do § 3º do artigo 464, do RIR/99, *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.*

Cabe, portanto, à pessoa jurídica provar que a transação foi realizada em condições semelhantes àquelas em que contrataria com terceiros.

A prova descrita nos autos de infração é inequívoca de que o negócio foi realizado no estrito interesse dos sócios Odilon Walter dos Santos e Odilon Santos Neto, em adquirir participação no capital da empresa MF Assessoria de Tráfego e Empreendimentos LTDA, sem perspectiva de desembolsar qualquer valor e sem condições comutativas a demonstrar o interesse da recorrente na realização do negócio de que tratam os presentes autos.

A recorrente não traz aos autos prova de que a transação foi realizada em condições semelhantes àquelas em que contrataria com terceiros.

Nesse patamar de idéia, conclui-se que no presente caso se considera como condição vantajosa a transferência aos sócios (pessoa ligada), pelo valor contábil, de direitos relativos a participação no capital de outra pessoa jurídica, sem a previsão de prazo para pagamento, e, decorridos mais de 04 (quatro) anos não tenha havido qualquer amortização ou acréscimos da dívida.

Afirma a recorrente 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; considerando que a 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 óbvio, o autuante não questionou ser o bem alienado pelo valor de mercado ou não, pois, o que se levou em consideração para a caracterização da distribuição disfarçada de lucros (DDL) foram as **condições** de favorecimento para os sócios (pessoa ligada) do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Repete-se, a recorrente não trouxe aos autos prova de que a transação foi realizada em condições semelhantes àquelas em que contrataria com terceiros.

Sobre o fato esclarece o autuante que, *verbis*:

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.

Desse modo, não há falar em contas de resultado (receitas/custos).

De outra banda, detectada a distribuição disfarçada de lucros legalmente presumida nos termos do artigo 464, incisos I e VI do RIR/99, por haver a recorrente alienado bem do seu ativo em condições de favorecimento aos sócios mencionados, sem comutação na operação, devem os valores creditados aos mesmos sócios (pessoa ligada) ser adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da pessoa jurídica e apuração do IRPJ e CSLL, em consonância com o prescrito no artigo 467, inciso V, do mesmo RIR/99.

Registre-se que o artigo 60 da Lei nº 9.532/97, estabelece expressamente que "o valor dos lucros distribuídos disfarçadamente, de que tratam os arts. 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, serão, também, adicionados ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido".

Vale lembrar que os artigos 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, com as alterações do art. 20 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, estão reproduzidos nos artigos 464 a 469 do atual Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/99).

A recorrente também se insurge contra os juros selic sobre a multa de ofício.

Quanto à formalização do crédito com os juros moratórios, o artigo 161 do CTN, não deixa margem a serem afastados, seja qual for o motivo determinante da falta de pagamento do crédito tributário, *verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito

A exigência decorre de expressa disposição legal, não cabendo aos órgãos do Poder Executivo deixar de aplicá-la, encontrando óbice, inclusive nas Súmulas nº 2 e 4 deste E. Conselho Administrativo, *verbis*:

Súmula 1º CC nº 2: *O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).*

Súmula 1º CC nº 4: *A partir de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados*

pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais. (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006)

Quanto aos juros sobre a multa, a recorrente alega que a legislação tributária vigente não autoriza essa prática, pois segundo dispõe a Lei nº8.981, de 1985, art. 84, apenas o crédito tributário não pago no vencimento se sujeita à mencionada incidência.

Em primeiro lugar há de se compreender que havendo o contribuinte se insurgido contra a multa de ofício na fase impugnatória e sendo o crédito tributário constituído pelo lançamento (tributo + penalidade) coerentemente deve ser entendido que os juros sobre a multa fora matéria impugnada.

Passemos, pois, ao exame da questão.

Cabe lembrar, inicialmente, que os **débitos** de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, do suposto não pagamento dos tributos e contribuições nos prazos legais. De pronto, discordo do entendimento da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O artigo 142 do CTN, descreve, na verdade, o fato de que, no mesmo auto de infração, pode ocorrer o lançamento tributário, em que se exige o tributo devido pelo contribuinte, e a aplicação da penalidade pelo fato de este contribuinte ter deixado de recolher o tributo. Portanto reunidos em um único lançamento, e, devidamente discriminados, a cobrança do tributo e a aplicação da multa pela infração, resta constituído o **crédito tributário** que deve ser exigido com os acréscimos legais (juros de mora).

Portanto, efetuado o lançamento tributário, de ofício, ou seja, constituído o **crédito tributário** a sua substância é o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária aplicada pelo descumprimento da norma legal, no presente caso, a denominada multa de ofício de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Sobre os juros de mora, conforme visto acima, o próprio art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, não podendo ser outro crédito senão àquele constituído nos termos do art.142 do CTN, ou seja, crédito tributário (*objeto prestacional, representado em dinheiro*) = tributo (não pago) + penalidade aplicada (não paga).

Dizer que a penalidade aplicada não integra o montante do crédito tributário não passa de um imperioso despautério.

A exigência dos juros sequer depende de formalização, uma vez que serão devidos sempre que o principal (tributo ou penalidade) estiver sendo recolhido após o prazo de vencimento, mesmo que não quantificados (os juros) quando da formalização do crédito tributário por meio do lançamento.

Apesar disso, há quem argumente que, se do crédito a que se refere o *caput* do transcrito art. 161 do CTN constasse a multa de ofício, não haveria razão para mencionar nesse mesmo dispositivo “*sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis*”.

Não é nenhuma novidade dizer que o CTN é recheado de repetições.

A verdade é que, não haveria necessidade de novamente constar no mencionado art.161 tal comando, porque a partir do lançamento surge o crédito, no entanto com o intuito de afastar os juros de mora outros argumentos poderiam advir no sentido de que tendo sido aplicada a penalidade não seria cabível a aplicação dos juros de mora porque a “penalidade” seria em substituição de outros encargos etc.,

Ora, a caracterização da mora dá-se de direito, e, *não depende sequer que o sujeito passivo seja interpelado com o auto de infração*. Não sendo o valor devido integralmente pago até o vencimento, o crédito deve ser acrescido de juros de mora.

Partilho do entendimento expresso no Parecer MF/SRF/Cosit/Coope/Senog nº 28, de 02 de abril de 1998, segundo o qual, considerando o disposto no art.161 do CTN, é possível concluir que mencionada norma legal autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa em caráter geral, nada impedindo que a lei específica disponha de forma diferente, determinando que os juros de mora devam incidir apenas sobre os tributos e as contribuições.

É certo que tivemos no passado dispositivos legais (art. 59 da Lei nº 8.383/91 e art.84 da Lei nº 8.981/95) que deixaram dúvidas quanto a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

A interpretação literal decorrente da mencionada legislação era no sentido de que pela redação das leis mencionadas os juros deveriam incidir apenas sobre os tributos e contribuições, não autorizando, pois, a exigência dos juros de mora sobre outros débitos sem a natureza jurídica de tributo.

No entanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, é possível mudar de paradigma para concluir que, com apoio no artigo 61 e seu § 3º, restou explícito ser cabível a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do vencimento da penalidade, cujos fatos geradores (descumprimento da norma legal) ocorrerem a partir de 01/01/1997, vejamos:

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

...

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

(Grifei)

Sobre o vencimento da multa de ofício lançada, depreende-se do auto de infração (fl.177) que a multa de ofício tem prazo para pagamento, qual seja, trinta dias após a ciência do lançamento pelo sujeito passivo. Ora, se os juros moratórios a que se refere o § 3º do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente se aplicam sobre débitos com prazo de vencimento, infere-

se que incidem sobre a multa de ofício não paga no prazo de trinta dias após a ciência do lançamento pelo autuado.

O artigo 43 da lei nº 9.430/96 ao tratar do auto de infração sem tributo (*crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente*) prevê a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre o crédito tributário formalizado, *a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento*, o que demonstra claramente a imbricação com o art.161 do CTN e com o artigo 61, § 3º da mesma Lei nº 9.430/96, desnecessário seria repetir que nos casos da multa de ofício de que trata o artigo 44 da mesma lei também deverão incidir os juros de mora.

Feitas as considerações acima e no contexto de uma interpretação sistemática, é forçoso concluir que ao teor do art.161 do CTN, bem como dos artigos 43, parágrafo único, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, por se tratar de **débitos** para com a União, incidem tanto sobre a CSLL quanto sobre a multa de ofício, os juros de mora com base na taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do seu pagamento.

Sabendo-se que os juros de mora incidem a partir de vencimentos distintos em relação ao vencimento do tributo e ao vencimento da multa lançada de ofício (30 dias após a ciência do lançamento). Antes do lançamento não há falar em juros de mora sobre a multa de ofício.

Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou de notificação de lançamento, conforme fixado na Portaria MF nº 370 de 23-12-88, *verbis*:

I - Os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício, terão como termo inicial de contagem o mês seguinte ao do vencimento do prazo fixado na intimação do auto de infração ou da notificação de lançamento e serão calculados, à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor corrigido monetariamente.

II. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação

Nesse sentido traz-se à lume excerto do voto do Desembargador Dirceu de Almeida Soares quando do julgamento, pela 2ª. Turma do TRF4, da AC 2005.72.01.000031-1/SC, em 2006 (Leandro Paulsen, Direito Tributário, 9ª ed., Livraria do Advogado, pág. 1028), *ipsis litteris*:

“...tanto a multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. Tampouco há falar em violação da estrita legalidade ...O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.”

Com efeito, é legítima a exigência de juros de mora tanto sobre o débito lançado (CSLL) como da respectiva multa de ofício, não pagos no vencimento, calculados pela taxa Selic a partir do primeiro dia do mês subsequente ao dos respectivos vencimentos dos prazos até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, conforme determinação legal expressa.

Para sedimentar as considerações feitas no presente voto, traz-se à colação o entendimento expresso no seguinte Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscal desse Egrégio Conselho Administrativo:

ACÓRDÃO n.º CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007:

JUROS DE MORA – MULTA DE OFÍCIO – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL – A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa.

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente Relatora, peço vênias para dela divergir.

Inicialmente, com o intuito de fixar bem os contornos da operação que motivou o lançamento, reproduzo em parte os fundamentos da autuação:

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) e Odilon Santos Neto (12103010500060), nos valores de R\$ 91.205,00 e R\$ 7.219,00, respectivamente (fls. 74 a 78).

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.

Nessa autuação apenas adicionamos ao lucro real o montante da DDL identificada, conforme determina o dispositivo legal citado.

Vê-se que a referida alienação de ativos aos sócios não passou pelas contas de resultado. Ou seja, a operação foi contabilizada como um fato meramente permutativo, com os valores transferidos diretamente de “investimentos” para “direitos a receber”.

A Fiscalização não contestou o valor dos ativos, admitindo como correto aquele que constava da contabilidade, e que coincidia com o laudo de avaliação:

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 raciocínio contido no auto de infração é o seguinte: a Contribuinte deveria ter computado a receita de venda e apropriado o custo pela baixa do investimento, o que não

daria reflexo na apuração do resultado, já que os ativos foram transferidos pelos seus valores contábeis.

Porém, ainda segundo a Fiscalização, a autuada deveria adicionar ao lucro real a importância do custo baixado, conforme determina o inciso V do art. 467 do RIR/99, o que não foi feito.

Deste modo, de conformidade com o referido dispositivo do RIR/99, a Fiscalização adicionou ao lucro real o valor dos ativos transferidos, vislumbrando na operação autuada a caracterização de uma das hipóteses de distribuição disfarçada de lucros – DDL.

Esta é a matéria a ser examinada.

Verifico dois problemas em relação ao auto de infração.

O primeiro deles está situado na recomposição do lucro real, que, a meu ver, apresenta contradição com a seguinte situação retratada na exigência fiscal:

Os registros contábeis da empresa fiscalizada demonstraram que os valores devidos pelos sócios permaneceram intactos, sem nenhuma alteração, seja pela cobrança de juros ou amortização.

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 auferiu 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 conseqüentemente um prejuízo ao patrimônio da sociedade e nítidas vantagens aos sócios.

O fato é que se por um lado a Contribuinte não poderia deduzir o custo dos ativos transferidos (o que motivou a adição ao lucro real), por outro, não haveria receita a ser considerada, já que aos olhos da própria Fiscalização nós estaríamos diante de uma *transferência a título gratuito, assemelhando-se mais a uma alienação gratuita (doação pura)*.

Mas a Fiscalização, embora tenha utilizado os argumentos acima para “glosar” a dedução do custo (adicionando-o ao lucro real), desconsiderou estes mesmos argumentos no momento em que “manteve” o auferimento de receita a ser tributada.

O segundo problema a ser destacado é referente à configuração do próprio fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Isto porque o Autuante afirma taxativamente que apenas os sócios tiveram benefício com a operação; que só ocorreu sacrifício para a sociedade; e que a operação causou prejuízo ao patrimônio da sociedade e nítidas vantagens aos sócios.

Mas se a operação, do modo como foi retratada, só resultou em prejuízo para a sociedade, como tributá-la pelas vias de renda ou lucro atribuídos a essa mesma sociedade na condição de contribuinte?

É importante ter em mente que não estamos tratando aqui de tributação nos moldes do “IR exclusivo na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa”, em que se busca atingir uma renda abstrata (pois não se sabe nem mesmo a quem ela pertence), figurando aquele que teve o dispêndio/gasto como “responsável” pelo tributo correspondente à renda de outrem.

A lógica da DDL não é essa.

Nos casos de DDL, o ganho (renda/lucro) a ser tributado está refletido na própria operação que a caracteriza. Não se trata de se tributar uma renda abstrata, sem titularidade definida, com montante presumido, etc.

O que motiva a ocorrência da DDL é a busca, pelo Contribuinte, de uma carga tributária menor, mediante a transferência artificial de sua renda/lucro (ou parcela destes) para uma outra pessoa, que é ligada a ele.

Nesse caso, com a técnica da recomposição de base de cálculo, mediante adições, faz-se a incidência tributária recair sobre a renda/lucro pertencente àquele que praticou a DDL, tanto o é que a exigência é de IRPJ normal, após a referida recomposição.

Para uma melhor visualização do que está sendo dito, é oportuno transcrever os artigos 464 e 467 do RIR/99, que tratam das situações que caracterizam Distribuição Disfarçada de Lucros – DDL e de seu respectivo tratamento tributário:

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, inciso II):

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.

(...)

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.

O inciso I do art. 464 trata especificamente da situação em que a pessoa jurídica aliena bem do seu ativo a pessoa ligada, que seria a hipótese dos autos.

Entretanto, conforme já mencionado, a Fiscalização não contestou o valor da operação, admitindo como correto aquele que constava da contabilidade, e que coincidia com o laudo de avaliação.

Caso houvesse identificado que a alienação ocorreu por valor inferior ao de mercado, essa diferença deveria ser adicionada ao lucro líquido do período, conforme previsto no art. 467, I.

Mas não foi esse o tratamento dado pela Fiscalização, até porque não foi apurada qualquer diferença a ser adicionada.

Embora estivesse em pauta uma alienação de ativos, o auto de infração buscou fundamento no inciso VI do mesmo art. 464, precisamente para que pudesse ser aplicada a regra do inciso V do art. 467, que também está acima transcrito.

De acordo com este dispositivo, “*as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada (...) não serão dedutíveis*”.

Não entendo que o ativo alienado possa ser considerado como “importâncias pagas ou creditadas”, eis que o ativo configura justamente o objeto da alienação, cuja contrapartida, sim, é um pagamento ou crédito. Quem paga ou credita algo é o adquirente, mas a atuação, nesse caso, recai sobre o alienante.

Contudo, mesmo abstraindo dessa questão, o maior problema, a meu ver, é que a Contribuinte atuada não deduziu na apuração de seu resultado qualquer valor referente à operação em questão. Portanto, não caberia adicionar o que não foi anteriormente deduzido.

Registro novamente que não estamos tratando de uma forma de tributação desconectada do resultado. A tributação realizada nesse processo depende de uma modificação artificial no resultado, o que não ocorreu aqui porque a operação sequer foi contabilizada em contas de resultado.

Com efeito, não restou caracterizada qualquer dissimulação (redução artificiosa) da renda/lucro da atuada, por meio de sua transferência a pessoa ligada.

Pelos argumentos da própria Fiscalização, a conclusão é de que a operação em pauta causou, inclusive, um verdadeiro prejuízo ao patrimônio da sociedade. Deste modo, não vejo como fazer incidir o IRPJ ou a CSLL, pelas vias da Distribuição Disfarçada de Lucros - DDL.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa