



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10680.006145/2004-06
Recurso nº 144.234 Voluntário
Matéria IRPJ - EX: DE 1998
Acórdão nº 101-96.567
Sessão de 04 de março de 2008
Recorrente CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A.
Recorrida 3a TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE - MG.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Ano-calendário: 1997

IRPJ - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

Restando provada que a negociação se deu por valor inferior ao de mercado, bem como, qua a transação se deu por intermédio de pessoa ligada que detinha interesse na pessoa jurídica adquirente dos bens, há de ser confirmada a imputação de distribuição disfarçada de lucros.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro José Ricardo da Silva (Relator), que provia o recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 23 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO



Relatório

CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 286/303), contra o Acórdão nº 6.883, de 29/09/2004 (fls. 268/274), proferido pela colenda 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de IRPJ, fls. 12.

Consta da Descrição dos Fatos (fls. 16/23), a seguinte irregularidade fiscal:

Distribuição disfarçada – Alienação de bem por valor notoriamente inferior ao de mercado – Pessoa jurídica ligada - A atuada, embora por preço notoriamente inferior ao valor de mercado tenha alienado a pessoa jurídica ligada bem pertencente a seu ativo permanente, não adicionou ao lucro líquido a diferença entre o valor de mercado e o preço de alienação. Enquadramento legal: artigo 193; artigo 195, inciso II; artigo 432, inciso I; artigo 434; artigo 435; artigo 436, inciso I; todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94.

Tempestivamente, a contribuinte apresentou peça impugnatória de fls. 200/209, onde expõe, em síntese, os seguintes argumentos:

A matéria do presente lançamento já havia sido objeto do processo administrativo fiscal nº10680.016003/2002-87. Ao julgar o recurso voluntário interposto neste processo, o Conselho de Contribuintes anulou o lançamento, acolhendo preliminar suscitada pela recorrente, por falta de ordem escrita, expedida por autoridade competente, em que fosse autorizado reexame da escrituração em período já fiscalizado, consoante acórdão 101-94.262, proferido no processo fiscal nº 10680.004472/2003-34 (criado por apartação do primeiro processo citado).

O auto de infração ora impugnado repete “ipsis litteris” todos os termos do lançamento anterior. Por isso, no que tange ao mérito,



reiteram-se agora as alegações básicas manifestadas na primeira impugnação, as quais demonstram, de forma inquestionável, que a exigência fiscal não tem respaldo legal.

O lançamento não se mantém porque não ocorreu a pretensa distribuição disfarçada de lucro. No termo de verificação fiscal, o atuante analisa as normas legais invocadas como fundamento das exigências fiscais. As conclusões a que chegou, porém, são absurdas e ilegais.

O primeiro equívoco que o atuante cometeu tem que ver com o conceito de pessoa ligada. Ele considerou a subsidiária Andrade Gutierrez Contractors, pessoa jurídica domiciliada no exterior, ligada à atuada sob a justificativa de ser esta sua principal ou única acionista e de que alguns de seus diretores eram acionistas e sócios controladores da atuada. Por força do disposto no artigo 434 do RIR 1994, uma pessoa jurídica somente se considera ligada a outra se for sócia ou acionista desta (inciso I), já que não poderia ser o administrador ou titular da pessoa jurídica (inciso II), nem o cônjuge ou os parentes até o terceiro grau (inciso III). No caso em julgamento, a subsidiária não participa do capital da atuada; logo jamais poderia ser sua sócia ou acionista. Na realidade o contrário é que é verdadeiro, ou seja, a atuada (alienante do mútuo sobre ações) é que é pessoa ligada à subsidiária (adquirente do mesmo direito), já que é sua principal ou única acionista.

Por outro lado, não é hipótese prevista na lei o fato de a adquirente ter em seu quadro de diretores pessoas que, no dizer do atuante, seriam sócios e acionistas controladores da atuada. Como se verá adiante, nem esta afirmação do atuante corresponde à verdade.

Não se enquadrando a adquirente como pessoa ligada, não se há de cogitar da hipótese de distribuição disfarçada de lucros. Esse entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme comprovam os acórdãos cujas ementas são citadas.

O acórdão nº 103-21.061, de 2002, uns dos citados como exemplo, julgou recurso de ofício interposto pela DRJ/Recife, o que significa que foi adotado por decisão da própria Receita Federal o entendimento defendido pela impugnante, isto é, o de que não se pode enquadrar como distribuição disfarçada de lucros a alienação de bens do ativo a pessoa jurídica que não seja sócia da alienante, ainda que a preço inferior ao de mercado.

Em face da clareza do texto legal, é ainda improcedente a tentativa do atuante de enquadrar a operação em causa no disposto nos artigos 435 e 436 do RIR 1994, que cuidam da distribuição de lucros a sócio ou acionista por meio de terceiro. Primeiro, porque é impossível o enquadramento da adquirente na categoria de sócio ou acionista controlador, pois a empresa

Andrade Gutierrez Contractors não é detentora de nenhuma participação na atuada. Em segundo lugar, porque não corresponde à realidade a alegação feita pelo fisco de que os diretores da adquirente seriam sócios e acionistas controladores da atuada. Em verdade, os aludidos sócios não tinham participação direta no capital da atuada, mas sim indireta, por intermédio da empresa Cristina Participações e Comércio Ltda, que então sócia era sócia da atuada, com participação de 44,85% no seu capital social, tudo conforme a ficha 22 da declaração de IRPJ relativa ao ano-calendário de 1997 (cópia anexa). Além disso, nenhuma dessas pessoas físicas figura como parte no negócio em questão. Segue-se também que tais pessoas não eram tampouco sócias ou acionistas controladores da Andrade Gutierrez Contractors, já que esta era uma subsidiária integral da atuada.

O atuante não levou em consideração que no direito tributário prevalece o princípio da legalidade e o da tipicidade cerrada, por força do qual o tributo somente pode ser exigido ou lançado quando o fato ocorrido se subsume inteiramente à hipótese de incidência abstratamente descrita na lei. Em abono desse argumento, citam-se ementas atribuídas ao Conselho de Contribuintes.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – NEGÓCIO REALIZADO POR INTERMÉDIO DE TERCEIROS – Para a caracterização da infração, quando o negócio não se realiza diretamente com a pessoa ligada, basta que esta tenha interesse na sociedade adquirente dos bens alienados sob condições manifestas de favorecimento.

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão de primeira instância em 13/10/2004 (fls. 278), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 12/11/2004 (fls. 286), no qual reprisa as mesmas alegações apresentadas na peça impugnatória.

Em sessão de 10/08/2005, esta Câmara decidiu, nos termos da Resolução nº 101-02.478, retornar os autos à repartição de origem, para que a fiscalização intimasse a recorrente a apresentar os seguintes documentos:

1) a prova da integralização do aumento de capital na empresa A G Contractors, inclusive os registros contábeis decorrentes de tal operação;

2) a prova da cessão do direito de crédito, quitação do contrato de mútuo, e registro contábil do investimento decorrente, com destaque para os valores envolvidos.

Em atendimento a contribuinte apresentou (fls. 341/352), os documentos relativos à integralização do aumento de capital efetuado em 26/05/1997 em sua subsidiária A G Contractors, bem como a contabilização da cessão do direito de crédito decorrente de mútuo, com COGARD FINANCIAL LTD, para a subsidiária Andrade Gutierrez Contractors, datado de 26/05/1997.

Com relação à quitação do contrato de mútuo entre COGARD FINANCIAL LTD e Andrade Gutierrez Contractors e os registros contábeis da operação, a interessada informou que não possui tal documentação, tendo em vista que não figurou como parte da mesma, sendo que tal operação foi realizada por pessoa jurídica domiciliada no exterior, cuja documentação não se encontra à sua disposição.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro JOSÉ RICARDO DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, trata-se de retorno de diligência, decorrente da decisão proferida por este Colegiado em 10/08/2005, nos termos da Resolução nº 101-02.478, tendo em vista a inexistência da prova da operação consistente no aumento e integralização de capital promovido pela recorrente na A G Contractors, bem como o registro contábil do investimento. Também não restou produzida prova da liquidação do contrato de mútuo, i. é., quando e em que condições teria ocorrido tal operação.

De todo o exposto até aqui, constata-se que o núcleo da existência está fundamentado na comprovação da alienação, por parte da recorrente, de bens a pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado.

A acusação fiscal reside no fato de que a interessada utilizou, para fins de aumento de capital em sua subsidiária, de créditos provenientes de mútuo firmado com a empresa COGARD FINANCIAL, os quais foram repassados à Andrade Gutierrez Contractors (subsidiária), pelo valor de R\$ 8.214.431,78, cujo valor de mercado, à época da transação, correspondia a R\$ 17.498.880,00.

Porém, há um fato nos autos que merece análise mais detalhada, tendo em vista que a presente irregularidade fiscal já fora objeto de autuação em 11/11/2002, consubstanciada no processo nº 10680.016003/2002-87.

Esta Primeira Câmara, através do Acórdão nº 101-94.262, de 02/07/2003, acolhendo preliminar de nulidade suscitada, declarou a nulidade do lançamento por falta de ordem emitida por autoridade competente para novo exame da escrituração do ano-calendário de 1997, período já fiscalizado.

A contribuinte foi cientificada da decisão de nulidade do auto de infração em 19/05/2004, tendo sido lavrado o presente lançamento em 24/05/2004.

Ou seja, o auto de infração sob exame foi lavrado no mês de maio de 2004, exigindo tributo cujo fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1997.

Apesar de não suscitado pela recorrente, a constituição do presente crédito tributário ocorreu após o transcurso do prazo decadencial, tendo em vista o lapso temporal de mais de cinco anos. Aqui, entendo que não há que se falar em vício formal, mas sim de erro de procedimento por parte do Fisco, qual seja, o da lavratura de auto de infração de período-base já fiscalizado, sem a ordem emitida por autoridade competente para tanto, conforme o decidido à unanimidade por este Colegiado em 02 de julho de 2003, nos termos do Acórdão nº 101-94.262, Relator o ex-Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, cuja ementa tem a seguinte redação:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. REEXAME DE ESCRITA AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. NECESSIDADE.

Novo exame da escrituração, com vistas à revisão do ato administrativo de lançamento, é possível desde que precedido de ordem escrita, emitida por autoridade competente, nos precisos termos do artigo 7º, § 2º da Lei nº 2.354, de 1954, e artigo 34 da Lei nº 3.470, de 1958. O Mandado de Procedimento Fiscal, por traduzir ordem escrita cujo objeto é disciplinar a atuação ordinária da fiscalização, não dispensa nem afasta a necessidade de emissão da “ordem escrita” de que cuida a regra jurídica sob comento.

Preliminar de nulidade que se acolhe.

Nessas condições, ainda que esta Câmara tenha mudado posteriormente o entendimento sobre o assunto, a decisão acima transitou em julgado, ou seja, tornou-se definitiva.

A lavratura do presente auto de infração a destempo não é suficiente para a recomposição do crédito tributário que, à época, foi mal constituído, conforme decidido pelo Colegiado.



Citando o CTN, Lei Ordinária com eficácia de Lei Complementar, ao tratar da constituição - formalização da exigência - do crédito tributário, através do lançamento, assim dispõe em seu art. 142:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. “

Do texto acima transcrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo esta vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Na verdade o lançamento por ser um ato praticado pela autoridade legalmente competente, objetivando formalizar a exigência de um crédito tributário, pressupõe, em qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional (arts. 147, 149 e 150): a) que tenha sido constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) que a matéria tributável e o montante do tributo devido tenham sido determinados; c) a identificação do sujeito passivo; d) a identificação e assinatura da autoridade autuante.

Contudo, conforme a decisão exarada por esta Primeira Câmara, a autoridade autuante, por ocasião da lavratura do auto, não possuía competência para tanto, eis que prescindia da autorização por escrito emanada de autoridade superior, fato esse que caracteriza a ocorrência de um erro procedimental por parte da fiscalização, não devendo ser confundido com vício formal, eis que o auto de infração contemplava as formas exigidas pela norma legal.

Porém, se mais não bastasse, ainda que o Colegiado entenda tratar-se de vício formal, e, portanto, a lavratura do auto tenha ocorrido dentro do prazo decadencial, no mérito, deve ser reconhecida a razão do procedimento por parte da recorrente.

De acordo com as peças constantes dos presentes autos, duas solicitações de esclarecimentos formulados pela fiscalização durante a ação fiscal, não foram suficientemente detalhados, conforme se verifica a seguir:

a) o primeiro, por ocasião da resposta à intimação de fls. 49/50, quando a contribuinte informou (fls. 53): '2. com relação ao aumento de capital na A G Contractors – este aumento foi efetivado através da capitalização de créditos e não em espécie. À época, o contribuinte era credor da A G Contractors e procedeu ao aumento de seu investimento nesta empresa através da capitalização do crédito existente”;

b) o segundo, por ocasião da requerida prova de quitação do mútuo firmado com a COGARD FINANCIAL LTD, foram apresentadas estas justificativas: "3. Quitação do mútuo firmado junto a Cogard Financial Ltd. – o mútuo firmado junto a esta empresa não foi recebido

diretamente pela Construtora Andrade Gutierrez, uma vez que esta cedeu os direitos deste contrato para a empresa A G Contractors, passando então esta empresa a deter os direitos previstos naquele contrato de mútuo, cabendo também a esta o direito de receber o produto decorrente do contrato de mútuo”.

Ainda resultante do exame das peças processuais, constata-se que as operações ocorreram de forma seqüencial, até o momento em que ocorreu a transferência de parte substancial do produto da alienação dos títulos para a beneficiária COGARD FINANCIAL LTDA.

Assim, a autorização para emissão adicional de 7.876 ações da A G Contractors, conforme documento de fls. 45/48, envolveu o montante de US\$ 7.875.457,44. também consta de forma evidente que a baixa do investimento, promovida pela recorrente, foi realizada pelo valor contábil das ações, ou seja, R\$ 8.214.431,78 (fls. 54/55).

Por conseguinte, por ocasião da ação fiscal, não restou provada a operação consistente no aumento de integralização do capital promovido pela recorrente na A G Contractors, notadamente o registro contábil do investimento. Da mesma forma, também não restou produzida a prova da liquidação do contrato de mútuo, isto é, quando e em que condições teria ocorrido tal operação.

Nessas condições, ao apreciar a matéria, este Colegiado decidiu pela conversão do julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 101-02.478, de 10/08/2005, para que a fiscalização intimasse a recorrente a apresentar: a) a prova da integralização do aumento do capital social na empresa A G Contractors, inclusive os registros contábeis decorrentes de tal operação; e b) a prova da cessão do direito de crédito quitação do contrato de mútuo, e registro contábil do investimento decorrente, com destaque para os valores envolvidos.

Em atendimento à resolução determinada por este Colegiado, a autoridade diligenciante assim se manifestou (fls. 354/355), *verbis*:

A empresa apresentou documentação comprovando a prova da cessão do direito de crédito e conseqüentemente da integralização do aumento de capital efetuado pela fiscalizada em sua subsidiária Andrade Gutierrez Contractors, conforme documento de fls. 399 a 353.

Não restou comprovada a quitação do contrato de mútuo diretamente entre COGARD FINANCIAL LTD e Andrade Gutierrez Contractors, pelo que, as razões expostas às fls. 340 a nosso ver, trata-se de operação posterior e que não altera ou prejudica o enquadramento e a tributação do presente lançamento.

A essência do lançamento reside na comprovação da alienação pela fiscalizada de bens, a pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado.

Conforme consta do termo de verificação fls. 12/23, e toda documentação acostada aos autos, em especial aquelas às fls. 37/55 e 341, os bens utilizados para aumento de capital são créditos provenientes de mútuo entre a fiscalizada e a empresa



COUGARD FINANCIAL, repassados pela fiscalizada à sua subsidiária Andrade Gutierrez Contractors por R\$ 8.214.431,78 e cujo valor de mercado à época era de R\$ 17.498.880,00, também fartamente comprovado.

Como se vê, o nó da questão tributária reside no fato que cabe ao fisco provar que a transação relativa ao contrato de mútuo ocorreu por um valor irreal, notoriamente inferior ao de mercado, como diz a lei, seguindo os critérios estabelecidos pelos parágrafos 1º ao 3º do art. 434 do RIR/94. Somente a partir da fixação deste parâmetro comparativo se torna possível afirmar que a operação se deu ou não por preço subfaturado.

Sobre o assunto questionado o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, se manifesta da seguinte forma:

Art. 434. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

I – o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II – o administrador ou titular da pessoa jurídica;

III – o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.


§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

II – no caso do inciso II do art. 432, 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”.



Antes de tudo, é bom frisar que a distribuição disfarçada de lucros foi criada pelo legislador tributário com o intuito de impedir a evasão do imposto de renda através da transferência de rendimentos ou patrimônio à pessoa ligada. Trata-se de instituto que permite a presunção de distribuição de lucros sempre que comprovada a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 432 do RIR/94.

É igualmente relevante salientar que o ônus da prova de que a transação se deu por valor notoriamente inferior ao de mercado é do fisco. Feita a comprovação, a lei permite a presunção de que houve distribuição disfarçada de lucros, cabendo prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Sendo que o momento da tributação dos lucros disfarçadamente distribuídos é determinado pelos artigos 436 e 438, ambos do RIR/94. Especificamente para o caso em pauta (art. 432, I), as conseqüências tributárias da distribuição disfarçada são previstas pelo artigo 436 e só ocorrerão por ocasião da alienação ou baixa do bem cuja aquisição se deu por valor irreal.

Donde necessariamente se conclui que a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, conforme o artigo 432, I, do RIR/94, depende de que seja feita a prova, pelo fisco, de que o bem em questão foi adquirido de pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao valor de mercado. Feita a caracterização, a tributação dos lucros distribuídos só se dará na posterior alienação ou baixa, na qual será tributável a diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado-real, conforme disposto no art. 436, I, do RIR/94.

No caso em pauta, a fiscalização considerou tributável a diferença entre o valor do repasse do contrato de mútuo para sua subsidiária, pelo valor original firmado com a mutuária (COGARD LTD), por R\$ 8.214.431,78, para aumento do capital social, sendo que a empresa COGARD LTD, efetuou a alienação das ações por R\$ 17.498.880,00.

Pois bem, constata-se que a recorrente efetivamente repassou o contrato pelo valor original, qual seja, o valor contábil por ela registrado, tudo isso, conforme comprova a própria fiscalização.

Contudo, a própria autoridade diligenciante deixou de informar a efetiva comprovação da quitação do contrato de mútuo diretamente entre COGARD FINANCIAL LTD e Andrade Gutierrez Contractors, subsidiária da recorrente.

Tal entendimento é corroborado pelo parágrafo 3º do art. 434 do RIR/94, ao prever que o valor de mercado pode ser fixado com base em negociação do mesmo bem ou de bens semelhantes, desde que tais negociações sejam contemporâneas àquelas em relação às quais se pretende identificar a redução do preço de compra/venda.

Falhou, portanto, o fisco, na tarefa, que era sua, de comprovar que a entrega dos direitos sobre o contrato de mútuo para aumento de capital ocorreu por valor inferior ao de mercado, visto que até o momento, não se sabe efetivamente o valor do recebimento do mesmo, se é que o mesmo foi liquidado por parte da empresa COGARD LTD.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização (alienação do contrato de mútuo pelo valor original) possam induzir à conclusão de ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, o método de apuração do valor de mercado, baseado apenas no fato da alienação das



ações por parte da mutuária COGARD LTD, não oferece adequação técnica e consistência material, de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador, Os elementos apurados pelo fisco não são em si mesmos exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de “valor de mercado”, quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do sujeito passivo e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal no que tange à comprovação de que houve efetivamente o recebimento por parte da subsidiária, do valor pelo qual a fiscalização considerou a distribuição disfarçada de lucros. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte os indícios apontados anteriormente. Vê-se que realmente o lançamento do crédito tributário está lastreado somente em presunção. E ela é inaceitável neste caso.

A fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar com documentação hábil e idônea o efetivo “valor de mercado” na época da ocorrência do fato. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a operação efetuada. Embora tal fato possa ser um valioso indício de que houve a distribuição disfarçada de lucros, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei.

Não bastasse o procedimento anteriormente citado, que por si só fere mortalmente o lançamento, a fiscalização desrespeitou o contido no artigo 432, I, do RIR/94, que estabelece como hipótese de autorização da presunção de distribuição disfarçada de lucros a aquisição, por valor notoriamente inferior ao de mercado, de bem de pessoa ligada.

É óbvio que qualquer levantamento fiscal realizado a partir de certas informações carece de uma averiguação mais minudente por parte da fiscalização, para embasar a instauração do procedimento fiscal e o lançamento do tributo correspondente, o que não ocorreu no caso vertente.

CONCLUSÃO

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

Brasília (DF), em 04 de março de 2008


JOSÉ RICARDO DA SILVA,



Voto Vencedor

CAIO MARCOS CANDIDO, Redator Designado.

No julgamento do recurso voluntário n° 144234, restou vencido o Conselheiro Relator, que entendia estar presente no caso concreto:

1. a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo transcurso do prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador, tendo em vista que o cancelamento do lançamento decidido por meio do acórdão, não se deu por vício formal, mas sim material;
2. e, se assim não fosse,

Por maioria de votos a Primeira Câmara de Contribuintes entendeu de forma diferente, pelo quê restou a mim a elaboração do voto vencedor, neste ponto de discussão. Vamos a ele.

No tocante à alegação de decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, a Primeira Câmara entendeu não ter ocorrido a suscitada decadência tendo em vista que o cancelamento do primeiro auto de infração lavrado se deu por meio do Acórdão n° 101-94.262, de 02 de julho de 2003, acolhendo preliminar de nulidade do lançamento, consistente na falta de ordem emitida por autoridade competente para novo exame da escrituração do ano-calendário de 1997, período já fiscalizado.

Neste caso, nulidade do lançamento por vício formal, a regra decadencial a ser aplicada é a contida no inciso II do artigo 173 do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Não resta dúvida de que o primeiro lançamento foi anulado por conter vício formal e que, sendo assim, a regra decadencial se desloca para a estabelecida no inciso II do artigo 173, II do CTN.



No caso presente, a decisão que anulou o primeiro lançamento se deu em 19 de maio de 2004, tendo sido dada ciência ao sujeito passivo do segundo lançamento em 24 de maio de 2004, portanto dentro do prazo estabelecido no citado inciso II.

Pelo quê deve ser rejeitada a preliminar suscitada de ofício pelo Conselheiro Relator do voto vencido.

No mérito.

Reproduzo neste ponto excerto do voto vencido em que restam presentes as razões apontadas para o provimento do recurso voluntário e, conseqüentemente, o cancelamento do lançamento tributário:

Antes de tudo, é bom frisar que a distribuição disfarçada de lucros foi criada pelo legislador tributário com o intuito de impedir a evasão do imposto de renda através da transferência de rendimentos ou patrimônio à pessoa ligada. Trata-se de instituto que permite a presunção de distribuição de lucros sempre que comprovada a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 432 do RIR/94.

É igualmente relevante salientar que o ônus da prova de que a transação se deu por valor notoriamente inferior ao de mercado é do fisco. Feita a comprovação, a lei permite a presunção de que houve distribuição disfarçada de lucros, cabendo prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Sendo que o momento da tributação dos lucros disfarçadamente distribuídos é determinado pelos artigos 436 e 438, ambos do RIR/94. Especificamente para o caso em pauta (art. 432, I), as conseqüências tributárias da distribuição disfarçada são previstas pelo artigo 436 e só ocorrerão por ocasião da alienação ou baixa do bem cuja aquisição se deu por valor irreal.

Donde necessariamente se conclui que a caracterização da distribuição disfarçada de lucros, conforme o artigo 432, I, do RIR/94, depende de que seja feita a prova, pelo fisco, de que o bem em questão foi adquirido de pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao valor de mercado. Feita a caracterização, a tributação dos lucros distribuídos só se dará na posterior alienação ou baixa, na qual será tributável a diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado real, conforme disposto no art. 436, I, do RIR/94.

No caso em pauta, a fiscalização considerou tributável a diferença entre o valor do repasse do contrato de mútuo para sua subsidiária, pelo valor original firmado com a mutuária (COGARD LTD), por R\$ 8.214.431,78, para aumento do capital social, sendo que a empresa COGARD LTD, efetuou a alienação das ações por R\$ 17.498.880,00.

Pois bem, constata-se que a recorrente efetivamente repassou o contrato pelo valor original, qual seja, o valor contábil por ela registrado, tudo isso, conforme comprova a própria fiscalização.

Contudo, a própria autoridade diligenciante deixou de informar a efetiva comprovação da quitação do contrato de mútuo diretamente entre COGARD FINANCIAL LTD e Andrade Gutierrez Contractors, subsidiária da recorrente.

Tal entendimento é corroborado pelo parágrafo 3º do art. 434 do RIR/94, ao prever que o valor de mercado pode ser fixado com base em negociação do mesmo bem ou de bens semelhantes, desde que tais negociações sejam contemporâneas àquelas em relação às quais se pretende identificar a redução do preço de compra/venda.



Falhou, portanto, o fisco, na tarefa, que era sua, de comprovar que a entrega dos direitos sobre o contrato de mútuo para aumento de capital ocorreu por valor inferior ao de mercado, visto que até o momento, não se sabe efetivamente o valor do recebimento do mesmo, se é que o mesmo foi liquidado por parte da empresa COGARD LTD.

Embora os elementos colhidos pela fiscalização (alienação do contrato de mútuo pelo valor original) possam induzir à conclusão de ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, o método de apuração do valor de mercado, baseado apenas no fato da alienação das ações por parte da mutuária COGARD LTD, não oferece adequação técnica e consistência material, de ordem a afastar a conjectura de simples presunção, com vista à identificação e quantificação do fato gerador. Os elementos apurados pelo fisco não são em si mesmos exigíveis em hipótese de incidência, para efeito de imposto de renda, particularmente em se tratando de “valor de mercado”, quando o fato gerador deve oferecer consistência suficiente em ordem a afastar a conjectura ou a simples presunção, para segurança do sujeito passivo e observância dos princípios de legalidade e da tipicidade.

Nenhuma outra diligência foi realizada no sentido de corroborar o trabalho fiscal no que tange à comprovação de que houve efetivamente o recebimento por parte da subsidiária, do valor pelo qual a fiscalização considerou a distribuição disfarçada de lucros. Mesmo assim o fisco resolveu lavrar o lançamento, tendo como suporte os indícios apontados anteriormente. Vê-se que realmente o lançamento do crédito tributário está lastreado somente em presunção. E ela é inaceitável neste caso.

A fiscalização deve, em casos como o presente, aprofundar suas investigações, procurando demonstrar com documentação hábil e idônea o efetivo “valor de mercado” na época da ocorrência do fato. Não basta que o contribuinte não esclareça convenientemente a operação efetuada. Embora tal fato possa ser um valioso indício de que houve a distribuição disfarçada de lucros, não é suficiente por si mesmo para amparar o lançamento, tendo em vista o disposto na lei.

Note-se que a motivação do cancelamento do lançamento pelo voto vencido tem supedâneo na alegada ausência de prova por parte da autoridade tributária “da quitação do contrato de mútuo diretamente entre COGARD FINANCIAL LTD e Andrade Gutierrez Contractors, subsidiária da recorrente”.

Não é o que se depreende da análise dos elementos de prova acostados aos autos. Vejamos inicialmente os fatos que deram base à autuação, conforme relato do Termo de Verificação Fiscal (fls. 16/23):

1. em 05 de março de 1997 a empresa Construtora Andrade Gutierrez S A, detentora de 282.240.000 ações ordinárias da CESP, contabilizadas pelo valor de R\$ 8.214.431,78, firmou instrumento particular de contrato de mútuo de ações com COGARD FINANCIAL LTD, pelo prazo de 24 meses.
2. em 11 de março de 1997 a mutuária – COGARD – firma Contrato de Garantia de colocação daquelas ações com o Banco Garantia S A.
3. em 19 de março de 1997 a COGARD promove a venda das ações recebidas em mútuo, pelo valor de R\$ 17.498.880,00, conforme contrato de fls. 126/170, remetendo ao exterior parte do produto da venda das ações (R\$ 17.050.237,00), operação esta com as seguintes partes: Banco de Investimento Garantia SA (pagador) e COGARD (recebedor).

jr -

4. em 10 de março de 1997, a Andrade Gutierrez Contractors, subsidiária da recorrente, com sede nas Ilhas Cayman, realiza Assembléia, na qual delibera pela autorização de emissão de capital adicional de 7.876 ações ordinárias.
5. em 26 de maio de 1997 a pessoa jurídica autuada promove aumento do capital social de sua subsidiária (Andrade Gutierrez Contractors), transferindo o direito sobre o mútuo firmado com a COGARD, pelo valor de R\$ 8.214.431,78, dando baixa no registro contábil das ações da CESP.

Os documentos juntados comprovam:

1. o mútuo de ações entre a recorrente e a COGARD (fls. 43);
2. a venda efetiva das ações da CESP de titularidade da recorrente e que compunham o mútuo pactuado com a COGARD (fls. 126/170);
3. a cessão do crédito da recorrente para a ANDRADE GUTIERREZ CONTRACTORS o crédito do mútuo pactuado com COGARD, com recebimento, em contrapartida, de crédito em conta corrente no valor de R\$ 8.214.431,78 (fls. 341);
4. Ata da Assembléia da ANDRADE GUTIERREZ CONTRACTORS na qual delibera pela autorização de emissão de capital adicional de 7.876 ações ordinárias e a conseqüente subscrição do capital pela recorrente, com pagamento em espécie (fls. 342/346);
5. cópias do Livro Diário em que se encontra registrado o “aumento de capital (na AG CONTRACTORS) através de ações” pelo valor original do mútuo”, ou seja R\$ 8.214.431,78 (fls. 347/351).

Não resta dúvida que os fatos narrados pela fiscalização como causadores da imputação de Distribuição disfarçada de lucros encontra-se plenamente comprovada nos autos, não se fazendo necessária a prova da quitação do contrato de mútuo diretamente entre COGARD e AG CONTACTORS, conforme requer o voto vencido.

Pelo quê restou comprovada a operação em que a recorrente alienou à Andrade Gutierrez Contractors, por valor inferior ao do mercado, ações da CESP que possuía. Utilizando-se para isso de terceira pessoa: a COGARD.

Outro aspecto a ser abordado é a argumentação trazida pela recorrente acerca de não estar caracterizado nos autos que tal operação teria se dado entre ou por intermédio de pessoa ligada, na forma dos artigos 434 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994.

Argumenta ainda a recorrente que a decisão de primeira instância teria alterado a motivação do lançamento ao capitular a infração no artigo 435 do citado Regulamento, fato este que caracterizaria o cerceamento do direito de defesa.

A acusação encontra-se no auto de infração de fls. 13 e tem por base os artigos 432, I, 434, 435 e 436, I, do RIR/1994, *verbis*:

Art. 432. 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;

(...)

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. (este inciso, apesar de não ter sido citado no auto de infração, consta do TMF)

Art. 434. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica:

I – o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II – o administrador ou titular da pessoa jurídica;

III – o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado.

§ 2º O valor do bem negociado freqüentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes.

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço.

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros.

Art. 435 - Se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os incisos I a VI do art. 432 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 61, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso VI).

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).

Art. 436. Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

I - nos casos dos incisos I e IV do art. 432, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração;

(...)

No Termo de Verificação Fiscal restou consignadas as seguintes considerações:

1. que não havia autorização para a COGARD efetuar a alienação das ações objeto do mútuo firmado com a recorrente.
2. que o conjunto de ações mutuadas foi o mesmo vendido (282.240.000) e que nos documentos de alienação constam sempre o valor de alienação daquele lote R\$ 17.498.880,00.
3. No tocante à definição de pessoa ligada afirma que a definição ficou a cargo dos artigos 465 e 466 do RIR/1999 (correspondentes aos artigos 434 e 435 do RIR/1994). O primeiro definindo como pessoa ligada o sócio ou acionista, mesmo sendo outra pessoa jurídica, e o segundo, estendendo a definição para os casos em que o negócio tenha sido realizado por intermédio de outrem, ou com sociedade, na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse.
4. Trata da extensão do termo "alienação".
5. Concluiu que a operação tratou de efetiva distribuição disfarçada de lucros ocorrida quando da alienação a título de entrega para aumento de capital, de suas ações, ou seu direito equivalente a elas, à pessoa ligada, por valor notoriamente inferior ao de mercado e em condições de favorecimento.

Os fatos que levaram à conclusão de se tratar de pessoa ligada foram assim descritos pela autoridade tributária:

1. que da análise das cópias do Contrato Social e alterações da recorrente (fls. 171/178) verifica-se que Eduardo Borges de Andrade, Roberto Gutierrez e Sérgio Lins de Andrade, são sócios da Recorrente.
2. que pela cópia da DIPJ, do contrato social e das respostas do contribuinte (fls. 93/112) verifica-se que a AG Contractors é ligada, subsidiária da recorrente. Nos documentos de fls. 112 verifica-se a presença da pessoa física citadas como sócios da recorrente, como diretores da AG Contractors.
3. Concluiu: "Pessoa Ligada: A subsidiária Andrade Gutierrez Contractors, pessoa jurídica domiciliada no exterior, subsidiária da fiscalizada, sendo sua principal/única acionista e que em seu quadro de Diretores constam os Srs. Eduardo Borges de

HP

Andrade, Roberto Gutierrez e Sérgio Lins de Andrade, sócios e acionistas controladores da fiscalizada”.

Cabe afirmar inicialmente que não restou configurado no caso a alegada inovação por parte da decisão vergastada ao concluir que a realização de negócio pelo qual teria havido a distribuição disfarçada de lucros teria ocorrido por intermédio de terceira pessoa, no caso a AG Contractors. Ficou evidente na narrativa dos fatos no Termo de Verificação Fiscal a ligação existente entre a recorrente, seus acionistas e a Andrade Gutierrez Contractors, com quem se deu o negócio. A Andrade Gutierrez Contractors era no ano-calendário de 1997, ano em que se deram os fatos, subsidiária integral da recorrente (DIPJ de fls. 245).

Ainda restou evidente que os diretores da adquirente das ações detinham participação indireta do capital da recorrente por meio da pessoa jurídica Cristina Participações e Comércio Ltda. (DIPJ fls. 241/242).

Em resumo. A recorrente efetuou a alienação a preço inferior ao de mercado de conjunto de ações de sua titularidade a subsidiária sua, por intermédio de seus diretores que detinham participação indireta em seu capital e que possuíam interesse substancial na pessoa jurídica adquirente das ações negociadas (representada pela participação de 100% da recorrente em seu capital).

Por estar configurada a situações de fato e de direito que deram base à imputação tributária de distribuição disfarçada de lucros, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, 04 de março de 2008.


CAIO MARCOS CANDIDO.

Redator Designado.

