



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82
Recurso nº : 138.760 – *EX OFFICIO* e *VOLUNTÁRIO*
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1987
Recorrentes : EMPRESAS REUNIDAS BSM SOTREL LTDA. e 1ª TURMA/DRJ-
JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 24 de fevereiro de 2005
Acórdão nº : 103-21.862

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AGRAVAMENTO DO LANÇAMENTO. NULIDADE DA DECISÃO. É nula a decisão da DRJ que agrava o lançamento pela alteração nos pressupostos de fato e de direito conformadores do elemento motivo, sem observância do disposto no art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Preliminar de nulidade acolhida, restando prejudicado o recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM JUIZ DE FORA/MG e EMPRESAS REUNIDAS BSM – SOTREL LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, suscitada pela recorrente, e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para que nova decisão seja prolatada na boa e devida forma, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRÉSIDENTE


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 MAR 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MARCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, NILTON PÊSS E VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

Recurso nº : 138.760

Recorrente : EMPRESAS REUNIDAS BSM SOTREL LTDA.

RELATÓRIO

1 - Aos 24/04/1992, foi lavrado contra "EMPRESAS REUNIDAS BSM SOTREL LTDA", o auto de infração de fls. 314/327, constituindo, via lançamento de ofício, crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, exercício 1987, período-base 1986, no montante de 534.281,35 UFIRs, mais os acréscimos legais.

2 - Seis são as infrações apontadas como causas do lançamento:

2.1 - Postergação de resultado do período-base encerrado em 31/10/1985 para o exercício financeiro de 1987, com enquadramento legal nos arts. 171, I, §§ 1º e 2º, combinado com o art. 139, II, parágrafo único; 149; 592 e 595, do RIR/80 e 132, parágrafo único do CTN.

2.2 - Omissão de receita decorrente de passivo fictício, com enquadramento legal nos arts. 157, § 1º; 165; 172, parágrafo único; 180 e 387, II, do RIR/80.

2.3 - Glosa de custos relativos a arrendamento mercantil, valores sujeitos à capitalização, com enquadramento legal nos arts. 157, § 1º; 235 e seus parágrafos; 289 e 387, I, combinados com os arts. 183 e 184; 193, do RIR/80.

2.4 - Insuficiência do saldo credor da correção monetária de balanço relativa ao item anterior, com enquadramento legal nos arts. 347, I, "a" e 387, II, do RIR/80.

2.5 - Glosa de provisões indevidas relativas a arrendamento mercantil, item 2.3, com enquadramento legal nos arts. 157, § 1º; 235 e seus parágrafos; 289 e 387, I, combinados com os arts. 183 e 184, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

2.6 – Glosa de perdas em investimento, com enquadramento legal nos arts. 367, II, § 2º; 370 e 387, I, do RIR/80 e 2º, II e VIII, do Decreto-Lei nº 2.065/83.

3 - Dentro do prazo da prorrogação que, com base no então vigente art. 6º, I, do Decreto nº 70.235/72, lhe foi concedida, a contribuinte impugnou o lançamento (fls. 332/362), atacando cada uma das infrações dadas como dele causadoras, na conformidade das razões que podem assim ser resumidas.

3.1 - Postergação, para o exercício financeiro de 1987, de resultado do período-base encerrado em 31/10/1985.

3.1.1 - Alegou a contribuinte que a fiscalização considerou ter havido postergação no reconhecimento do lucro da sociedade em conta de participação, cujo patrimônio foi por ela incorporado, que deveria ter ocorrido em 31 de dezembro de 1985 e que só foi reconhecido pela incorporadora quando do levantamento do seu balanço, em 31/12/1986.

3.1.2 - Segundo a fiscalização, o fato gerador de imposto de renda teria ocorrido em 31/10/1985, data do distrato da sociedade em conta de participação, razão pela qual a recorrente, sua sucessora, deveria ter apresentado, relativamente àqueles resultados, a declaração do imposto de renda no exercício financeiro de 1986.

3.1.3 - Não tendo havido a apresentação da referida declaração de rendimentos relativa aos resultados da sociedade em conta de participação, aplica-se à hipótese o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o lançamento poderia ter sido efetivado pelo Fisco no exercício financeiro de 1986, já que os resultados que se pretende tributar foram auferidos no ano-base de 1985.

3.1.4 - Assim, é indubitoso que, na hipótese, o início da contagem do prazo referido no art. 173, I, do CTN é o dia 1º de janeiro de 1987, primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, prazo esse que se extinguiu em 1º de janeiro de 1992, juntamente com o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

3.1.5 - Não fosse o decurso do prazo prescricional, ainda assim não procederia a argumentação da fiscalização quanto ao procedimento adotado no reconhecimento dos resultados da sociedade em conta de participação por ela incorporados, porquanto integralmente aceito pela IN 07/81 e pelo PN 10/81.

3.2 - Omissão de receita decorrente de passivo fictício.

3.2.1 - O primeiro passivo apontado pela fiscalização, no valor de Cr\$ 8.050,00, foi pago em 15/09/1986 e, por um equívoco da contabilidade, tanto a baixa do passivo quanto a saída do respectivo numerário só foram contabilizados em 1987.

3.2.2 - O equívoco, contudo, não acarretou qualquer redução do imposto, nem, tampouco, indica omissão de receita, já que, se por um lado não foi dada baixa no passivo, por outro manteve-se inalterada a sua conta de ativo.

3.2.3 - O segundo passivo, no valor de Cr\$ 240,00, cujo pagamento deveria ocorrer em 30.10.1986, teve o pagamento prorrogado e foi pago, em fevereiro de 1987, juntamente com outra aquisição feita ao mesmo fornecedor.

3.2.4 - Com o terceiro passivo, cujo valor correto é de Cz\$ 24.774,00 e não de Cz\$ 24.743,40, ocorreu o mesmo equívoco de contabilização referido no item 3.2.1, sem que houvesse redução do imposto ou omissão de receita.

3.2.5 - O outro passivo, no valor de Cz\$ 168.000,00, foi pago juntamente com outras duplicatas em 30/01/1987.

3.2.6 - Finalmente, o passivo de Cr\$ 75.973,57 foi recebido na incorporação do patrimônio da Companhia de Cimento Sul Paulista, como demonstra o Protocolo de Cisão com Incorporação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

3.3 - Glosa de custos relativos a arrendamento mercantil, valores sujeitos à capitalização.

3.3.1 - O valor residual é um dos elementos do contrato de arrendamento mercantil e, na ausência de comandos específicos, seu valor está no campo da liberdade de contratar.

3.3.2 - Ainda que admitida a glosa, em se tratando de redução indevida do lucro real, a fiscalização deveria ter efetuado o lançamento pelo valor líquido, ou seja, considerando a depreciação ou amortização dos bens ou direitos, cabível dada a ativação desses.

3.4 - Insuficiência do saldo credor da correção monetária do balanço.

3.4.1 - Não prevalecendo a glosa dos custos do item anterior, não pode prosperar, igualmente, a pretensão da fiscalização quanto à alegada insuficiência de registros de créditos na conta de correção monetária.

3.5 - Glosa de perdas em investimento.

3.5.1 - Após historiar as operações envolvendo o conferimento de ações da Companhia de Cimento Sul Paulista, a impugnante asseverou que não houve qualquer negócio que caracterizasse hipótese de distribuição disfarçada de lucro, tendo ocorrido, na verdade, dois negócios distintos, embora um decorrente do outro: o primeiro consistiu na aquisição pela contribuinte de ações da Sul Paulista; o segundo, na aquisição, por seus controladores, das ações representativas de 12,759% de seu capital social, detidos por Engeval.

3.5.2 - Na primeira operação não se verifica nenhum dos pressupostos da distribuição disfarçada de lucros, pois a Engeval jamais chegou a ser pessoa ligada à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82
Acórdão nº : 103-21.862

impugnante. Não bastasse isso, o negócio não foi realizado em condições de favorecimento à Engeval, mas em condições estritamente comutativas.

3.5.3 - A segunda operação consistiu na aquisição, pelos seus acionistas controladores, das ações representativas do seu capital detidas pela Engeval. Essa transação foi realizada entre empresas de grupos econômicos distintos e em base previstas desde o início das negociações com Engeval.

3.5.4 - Mesmo que tratados em conjunto, considerados como uma única operação, os negócios de que se trata não configurariam hipótese de DDL, pois esta só se consubstanciaria se lucros da impugnante houvessem sido desviados para seus controladores, o que não ocorreu.

4 - A primeira instância julgadora deu pela procedência parcial do lançamento em acórdão assim ementado:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Exercício: 1987*

Ementa: DESPESAS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. PROVISÕES INDEVIDAS. Para a descaracterização da operação de arrendamento mercantil, não basta a observação da insignificância de valor residual, deve, na espécie, ser observada infração à legislação regente da matéria, o que não foi o foco da presente autuação.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. A falta de comprovação de valores mantidos no passivo, enseja a presunção de que houve omissão de receitas correspondente.

GLOSA DE PERDA EM INVESTIMENTOS. A perda em investimentos deve ser comprovada com elementos hábeis e factíveis, sendo que o aumento de capital social alicerçado na aquisição de ações de outra sociedade, cujo escopo consistia numa jazida abandonada, sem quaisquer instalações que pudessem fazer supor a existência de um patrimônio real, caracterizou-se como burla à legislação tributária, no claro propósito de redução do lucro líquido do período.

LEGISLAÇÃO. VIGÊNCIA. ENCARGOS RELATIVOS À TRD – Fica subtraída a aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 8.218/91, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82
Acórdão nº : 103-21.862

período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991, conforme disposição contida no artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 032, de 09/04/97.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 24/10/1983 a 31/10/1985

Ementa: DECADÊNCIA. Em que pese a contribuinte só haver declarado fatos relativos ao período de 24/10/1983 a 31/10/1985, na sua DIRPJ/1987, entregue em 30/04/1987, o que, em tese, caracterizaria a postergação de resultado daquele período, o direito do Fisco lançar os valores correspondentes a essa postergação, em razão do comando expresso no art. 173, I, do CTN, já estava decaído quando da lavratura do Auto de Infração (24/04/1992).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1986, 1987

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO. O presente processo, consistente no lançamento do IRPJ, não abrigou os autos de infração dele decorrentes (Finsocial, PIS/Dedução, PIS/Repique), todavia, em razão da relação de causa e efeito entre eles existentes, as parcelas eximidas devem ser consideradas em conjunto, e, por ultrapassado o limite de R\$ 500.000,00 (imposto e contribuições e respectivas multas), deve o Acórdão ser levado à apreciação do Primeiro Conselho de Contribuintes, em grau de recurso de ofício.

Lançamento Procedente em Parte”.

5 - Como a parcela eximida, acrescida da multa e adicionada dos valores a serem exonerados dos lançamentos reflexos relativos ao FINSOCIAL, PIS/Repique e PIS/Dedução, equivale a R\$ 518.769,43, na conformidade do que dispõe o art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, foi manifestado o correspondente Recurso de Ofício.

6 - Por seu turno, a contribuinte recorre da decisão na parte em que lhe foi adversa, manifestando o Recurso Voluntário de fls. 528/542, no qual aduz, em resumo as seguintes razões:

6.1 - Em relação à omissão de receita decorrente de passivo fictício, reproduz o que já alegara na impugnação, sem qualquer acréscimo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

6.2 - No que pertine à glosa da perda de investimento, argüi a nulidade da decisão recorrida, face a inequívoca mudança de fundamento do auto de infração, com inescandível agravamento do lançamento, sem observância do prazo decadencial e sem assegurar o pleno exercício do direito de defesa, uma vez que não lhe foi devolvido o prazo para impugnação da matéria agravada.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

VOTO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

- 1 - O recurso de ofício, como já relatado se deve à circunstância de haver a decisão de primeira instância afastado quatro das exigências que compõem o lançamento e reduzido uma outra.
- 2 - A primeira exigência afastada consiste na postergação de resultado do período-base encerrado em 31/10/1985 para o período-base de 1986, em cuja declaração de rendimentos, entregue em 30/04/1987, foram inseridos dados relativos ao período-base de 1985.
- 3 - O cancelamento dessa exigência foi motivado pelo reconhecimento da decadência do direito de lançar, direito este que se extinguiu em 01/01/1992 e o lançamento foi efetuado e comunicado à contribuinte em 24/04/1992.
- 4 - A segunda exigência excluída foi a glosa de custos relativos a arrendamento mercantil e o seu cancelamento se deveu porque a descaracterização do contrato de arrendamento mercantil só pode ocorrer quando o negócio jurídico realizado afrontar expressa disposição de lei, o que, no caso, incorre, tendo em vista que a única irregularidade apontada pela fiscalização se restringiu ao valor residual, que considerou ínfimo.
- 5 - As duas outras exigências afastadas são a insuficiência do saldo credor da correção monetária do balanço e a glosa de custos e provisões indevidas, ambas relacionadas com o contrato de arrendamento mercantil, devendo-se o seu afastamento à sua total dependência deste.
- 6 - A exigência que sofreu redução foi a omissão de receita decorrente de passivo fictício, da qual foi abatido o valor de Cr\$ 240,00, cujo pagamento somente ocorreu em 03/02/1987.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82
Acórdão nº : 103-21.862

- 7 - Estando as exclusões procedidas amparadas nos fatos e respaldadas na lei, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.
- 8 - No que pertine ao recurso voluntário, especificamente quanto à omissão de receitas decorrente do passivo fictício, houve-se bem a decisão recorrida, ao manter parcialmente a exigência, pois a documentação trazida pela contribuinte não lhe respalda a argumentação, restando como obrigação não paga no ano-base de 1986, apenas o valor de Cr\$ 240,00, que foi excluído do valor tributável.
- 9 - No que diz respeito à glosa de perda em investimentos, no entanto, assiste razão à contribuinte.
- 10 - Com efeito, a glosa se deveu porque, no Auto de Infração, a perda no investimento foi considerada indedutível por configurar distribuição disfarçada de lucros, enquadrada legalmente nos arts. 367, inciso II, § 2º; 370, II e 387, I, do RIR/80 e no art. 20, II e VIII, do Decreto-Lei nº 2.065/83.
- 11 - O art. 367, *caput*, do RIR/80 diz que presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio jurídico pelo qual a pessoa jurídica adquire bem de pessoa ligada, por valor notoriamente superior ao de mercado; enquanto o seu inciso II diz que a prova de que o negócio foi realizado no interesse de pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que se contrataria com terceiros, exclui a presunção da DDL.
- 12 - Por sua vez, o art. 370, II, diz que na determinação do lucro real, no caso do art. 367, II, a diferença entre o custo de aquisição e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa.
- 13 - Enquanto isso, o art. 387, I, disciplina que, na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido quaisquer valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82

Acórdão nº : 103-21.862

14 - De igual modo, o art. 20, II e VIII, tratam como DDL o negócio jurídico feito em condições de favorecimento a pessoa ligada e consideram indedutíveis as importâncias pagas ou creditadas a essas pessoas ligadas em razão de negócio assim celebrados.

15 - Cientificada da imputação da DDL, dela se defendeu a contribuinte, conforme consta do relatório.

16 - Em que pese o lançamento assim feito, a decisão recorrida entendeu que o foco da autuação foi a inexistência da perda de investimento e que a fiscalização apenas mencionou as operações como uma distribuição disfarçada de lucros, pelo que não caberia discutir os reclamos da impugnante acerca da DDL, uma vez que as operações foram criadas artificialmente, no intuito de provocar uma perda de capital falaciosa.

17 - Ora, a suposição da decisão recorrida no sentido de que as operações teriam sido engendradas artificialmente jamais foi suscitada no Auto de Infração. A sua introdução pela autoridade julgadora de primeira instância constitui elemento novo que agrava o lançamento e que, por isto, deveria ter sido objeto de auto de infração ou de notificação de lançamento complementar, possibilitando à contribuinte dele se defender, nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93.

18 - Coisa bem diversa de considerar que os negócios celebrados entre a Recorrente e seus acionistas controladores configurem DDL é considerar que os negócios foram celebrados artificialmente, com o objetivo de provocar uma perda de capital falaciosa.

19 - Dúvidas remanescessem acerca do agravamento do lançamento, restariam espancadas pela afirmação da DRJ de que não cabe "discutir os reclamos da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10783.003813/92-82
Acórdão nº : 103-21.862

impugnante acerca da procedência da DDL”, prova inequívoca de sua ocorrência pela modificação dos argumentos que suportam a exigência.

20 - Escorado nas lições de Mary Elbe Gomes Queiroz Maia e Luiz Henrique Barros de Arruda, MAURO SILVA, em trabalho intitulado “O Agravamento do Lançamento na Decisão de Primeira Instância”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 81, p. 64/65, afirma que:

“Se quaisquer dos elementos do lançamento for aumentado, intensificado ou tornado mais pesado, estaremos diante de um agravamento de lançamento. Significa dizer que não será somente quando aumentarmos a quantia exigida do sujeito passivo, referindo-se ao elemento objeto, que estaremos diante do agravamento. Agravamento existirá, também, quando forem feitas alterações nos pressupostos de fato e de direito, conformadores do elemento motivo, que corroborem para o robustecimento deste elemento”.

21 - Por essas razões, voto no sentido de acolher a preliminar de nulidade argüida, para declarar a nulidade da decisão de primeira instância administrativa, a qual devem ser devolvidos os autos, para que ali outra seja proferida na boa e devida forma, ficando prejudicado o recurso de ofício.

Sala das Sessões, DF, 24 de fevereiro de 2005.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO 