



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.728390/2012-24
ACÓRDÃO	1004-000.420 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NC PARTICIPACOES E CONSULTORIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO. RATEIO NÃO COMPROVADO.

A dedução de despesas incorridas em favor de diversas empresas do grupo econômico somente é admitida quando a contribuinte apresente o necessário suporte documental do rateio, no qual sejam especificados os critérios e efetivas contrapartidas. Não cumprido este ônus de prova, cabível a glosa dos respectivos dispêndios.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO ALEGADAMENTE AVALIADOS A VALOR JUSTO PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL.

A integralização de bens no capital de outra empresa representa alienação, sendo a diferença positiva entre o valor da transferência e o respectivo custo de aquisição passível de tributação como ganho de capital quando descumprido o requisito legal que permitiria seu diferimento, qual seja, o controle em subcontas próprias.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se, no caso, ao lançamento da CSLL enquanto tributação reflexa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 561/570) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 02-91.387, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE (fls. 538/553), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESAS DEDUTÍVEIS.

Somente são dedutíveis do lucro líquido as despesas pagas ou incorridas que forem necessárias para realização das transações ou operações exigidas pelas atividades da pessoa jurídica, atendidos também os critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa.

GLOSA DE DESPESAS. GRUPO ECONÔMICO. RATEIO.

A dedução de despesas relacionadas a diversas empresas do grupo econômico em uma única empresa que centraliza a administração desses gastos não tem base legal, o que justifica a glosa dos valores correspondentes.

O rateio de despesas segundo critérios razoáveis e objetivos constitui uma possibilidade de adequação do caso às normas tributárias que regulam as deduções de despesas na apuração do lucro real.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PARA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL.

A transferência de bens patrimoniais para formação de capital de outra empresa representa alienação e o lucro obtido na operação, calculado pela diferença entre o valor justo e o valor contábil, constitui ganho de capital sujeito à tributação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

De acordo com o relato da decisão de piso:

Contra a contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos quais foi determinado o ajuste na base de cálculo por meio dos controles de prejuízos e da base de cálculo negativa da CSLL.

[...]

3- GLOSA DE DESPESAS.

3.1- Custos e Despesas Não Necessárias.

[...]

Em resumo, foram feitas as seguintes constatações:

- 1) Os dispêndios pagos pela NC Participações e Consultoria S/A a terceiros referem-se a custos e despesas pertencentes às empresas do grupo econômico do qual a NC Participações e Consultoria S/A possui participação societária;
- 2) Não houve o repasse (rateio) desses custos e despesas para as empresas integrantes do grupo econômico;
- 3) Não houve a comprovação da efetiva prestação dos serviços;
- 4) Não houve a comprovação dos pagamentos pelas tomadoras dos serviços à NC Participações e Consultoria S/A;
- 5) Não houve emissão de nota fiscal de serviços prestados pela NC Participações e Consultoria S/A;
- 6) Enfim, afirmou-se que, os desembolsos dos recursos utilizados pela NC Participações e Consultoria S/A para pagamentos a terceiros são oriundos de empréstimos, mútuos realizados com as empresas integrantes do grupo econômico, do qual esta faz parte. Tais empréstimos foram analisados e efetuado o lançamento de ofício do IOF por meio do processo nº 15504.725502/2012-95.

Face ao exposto, depois de esgotados todos os esforços para obter do contribuinte os elementos comprobatórios das operações realizadas, revestidos da forma prescritas na legislação, não restou outra alternativa para esta fiscalização senão a glosa dos custos e despesas incorridas e/ou pagas pela NC Participações e Consultoria S/A, por não se enquadrarem no conceito de custos/despesas usuais, normais, tampouco necessárias às atividades da empresa como definido no artigo 299 do RIR/99, constituindo-se mera liberalidade da empresa.

Os valores de custos/despesas glosadas foram extraídos dos Balancetes de Verificação, resumidos na planilha "Demonstração de Resultados", apresentada pelo contribuinte. Foram extraídos os custos/despesas das seguintes rubricas:

Código	Nome	Valor (R\$)
3160	DESPESAS COM PESSOAL	3.765.716,90
3194	DESPESAS ADMINISTRATIVAS	942.859,00*
3259	DESPESAS COM VENDAS	96.341,15
TOTAL		4.804.917,05

*DESPESA ADMINISTRATIVA: R\$1.032.486,61-R\$89.627,61 = R\$942.859,00 (R\$89.627,61 refere-se a depósito judicial, tratado no tópico seguinte).

3.2- Depósito Judicial.

Foi ressaltado que o valor de depósito judicial não poderá ser considerado despesa incorrida, porque mantêm-se no patrimônio da empresa como reserva de valor, que poderá resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final do processo judicial. Logo, deve ser adicionado na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Considerando que os valores integrantes do grupo DESPESAS ADMINISTRATIVAS foram tratados no tópico anterior (3.1- Custos e Despesas Não Necessárias), o valor correspondente ao depósito judicial foi excluído daquele tópico e considerado neste tópico (3.2- Depósito Judicial).

Nesse sentido, foi excluído o valor de R\$89.627,61, referente ao depósito judicial, do grupo DESPESAS ADMINISTRATIVAS tratados no tópico 3.1 e procedemos a sua glosa neste tópico, por considerá-lo despesa não incorrida, portanto, indedutível na apuração do IRPJ e da CSLL.

4- GANHO DE CAPITAL.

Após a análise e exame dos documentos apresentados pela empresa, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal N° 05, verificou-se que a NC Participações e Consultoria S/A juntamente com a empresa Bratil Empreendimentos e Participações S/A, constituíram a sociedade denominada "Residencial Parque das Palmeiras Ltda", CNPJ 10.867.747/0001-03.

O capital da sociedade RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA, ficou assim distribuído entre os sócios:

NOMES	QUOTAS	VR. UNIT.	TOTAL
BRATIL EMPRTº E PARTICIPAÇÕES S/A	100	R\$ 1.000,00	R\$ 100.000,00
NC PARTICIPAÇÕES E CONSULTORIA LTDA	1.400	R\$ 1.000,00	R\$ 1.400.000,00
TOTAL	1.500	R\$ 1.000,00	R\$ 1.500.000,00

Em 12 de março de 2009, a NC realizou operação de integralização de capital na sociedade RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA efetuada com bens do Ativo Permanente (Imóveis de Renda), representada pelos lotes de número 1 a 12 da quadra H, localizados em Brumado-BA.

Pelos documentos apresentados, pode-se observar que em 10 de março de 1987 o acionista Dr. Newton Cardoso efetuou a integralização do capital subscrito na sociedade NC Participações e Consultoria S/A por meio dos referidos lotes,

conforme consta na Ata da Assembléia Geral de Constituição da NC — Participações e Consultoria S/A: "...2Área no Loteamento Jardim Brasil, na cidade de Brumado — Bahia, compreendendo 12 lotes de 360m2 cada, conforme escritura matriculada sob R-1.923, no livro 21, fls. 69 do Cartório de Registro de Brumado, no valor de Cz\$18.000,00 (dezoito mil cruzados)..."

Posteriormente, em 12 de março de 2009, tais lotes foram alienados na forma de integralização de capital na sociedade empresária RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA, no valor de R\$1.400.000,00, conforme consta do Contrato de Constituição do Residencial Parque das Palmeiras Ltda.

Outra observação a ser feita diz respeito à cópia do livro Razão de 1987, apresentada pelo contribuinte em resposta ao item 10 do Termo de Intimação Fiscal N° 06. Verifica-se por meio da Ata da Assembléia Geral de Constituição da NC Participações e Consultoria S/A, de 10 de março de 1987, que os imóveis utilizados na integralização do capital social desta sociedade, corresponde ao montante de Cz\$1.387.000,00.

Pelos documentos apresentados, verifica-se que guardam correspondência com a escrituração contábil, ou seja, o saldo da conta 1250 — Imóveis de Renda, em 31/12/2009, totaliza em R\$ 3.503.566,61. Neste montante, encontram-se incluídos os referidos lotes, pelo valor de R\$0,006545, utilizados para a integralização no capital da sociedade RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA, conforme planilha de detalhamento dos Imóveis de Renda.

Diante do exposto, verifica-se que a diferença positiva entre o valor contábil e de transferência, esta na forma de integralização no capital social da empresa RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA, resultou em GANHO DE CAPITAL, que deveria ter sido contabilizado e computados na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, na forma do art. 418 do RIR/99.

Dessa forma, o ato de transferência de imóveis como integralização do capital de outra pessoa jurídica, configura uma alienação, que acarretará em ganho ou perda de capital a serem computados na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL.

Assim sendo, o resultado da integralização de capital realizado pela NC Participações e Consultoria S/A na sociedade RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA gerou GANHO DE CAPITAL na ordem de R\$ 1.399.999,99 (1.400.000,00 - 0,006545), que será acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurada na forma do lucro real anual no momento do lançamento de ofício.

[...]

IMPUGNAÇÃO - FLS. 445/534.

A impugnação foi postada em 09/10/2012 (doc. fls. 531/534), tendo sido feito inicialmente o registro da tempestividade e um resumo da autuação nos itens I e II.

Quanto aos argumentos de defesa, seu conteúdo, em síntese, passa a ser explicitado em seguida.

III - DOS FUNDAMENTOS PARA O CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO FISCAL.

3.1. DO DESCABIMENTO DA GLOSA DE DESPESAS/CUSTOS TIDOS POR DESNECESSÁRIOS.

Ressalta a impugnante que, aos olhos da fiscalização, NÃO se está diante de despesas que, por sua natureza, não admitiriam dedução, mas sim de despesas que deveriam ser rateadas entre as diversas empresas do grupo e por elas apropriadas.

Logo, não se trata aqui de examinar, um a um, os gastos realizados, já que é incontroverso serem estes necessários à atividade do grupo de empresas, ou seja, nas palavras constantes do TVF, "tratam-se de despesas realizadas em proveito das empresas do grupo econômico."

Cita jurisprudência sobre o assunto para concluir que, inexistindo imposição legal a determinar o rateio, descabida a glosa por mero critério de conveniência da fiscalização que, sem base legal alguma e em manifesta afronta ao princípio da legalidade, afirma que os custos e despesas glosados "devem ser rateados para efeito de apropriação aos resultados de cada uma" das empresas do grupo.

3.2. DA ADEQUAÇÃO DAS DESPESAS/CUSTOS GLOSADOS AOS TERMOS DO ART. 299, DO RIR/99.

Dando continuidade a tese fiscal, afirmou-se que, não tendo sido realizado o rateio, as despesas e custos glosados não seriam necessários à luz do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda.

A Impugnante é titular de participação no capital social de diversas outras pessoas jurídicas. Em função disso, por critério economicidade e praticidade, a administração deste grupo de empresas é centralizada na Impugnante, que disponibiliza para tanto pessoal administrativo e diretivo.

Nem por isso, porém, se afasta o caráter necessário das despesas, imprescindíveis à manutenção do grupo e, por conseguinte, da empresa detentora das participações societárias. É dizer, auferindo receita dos resultados da participação societária, nada mais razoável que autuada contribua para tanto, assimilando gastos que, na palavra da fiscalização, são comuns do grupo. E, se são comuns do grupo dito econômico, como tal estes gastos devem ser concentrados precisamente no elo de ligação empresarial, qual seja: a Impugnante.

As despesas e custos incorridos e devidamente glosados são, sim, essenciais à manutenção da fonte produtora, essencialidade esta não afastada pela ocorrência de prejuízo no exercício.

Ainda, descabido falar na pretendida correlação entre despesas e receitas a que fez menção a fiscalização no curso da ação fiscal. Tal pretensão desafia o próprio

conceito contábil de despesas, já que essas não possuem relação direta com o produto ou serviço eventualmente produzidos pela entidade.

Neste passo, as despesas incorridas pelo contribuinte referem-se ao negócio como um todo, englobando, por óbvio, pessoas jurídicas da qual participa, cuja administração e gerenciamento são centralizados.

3.3. DO CONCEITO DE GASTO NECESSÁRIO.

Fazendo referência ao Parecer Normativo - CST nº 32/81, afirma a impugnante que a concentração de gastos, inerente à centralização da "inteligência" é opção que, mais do que normal, representa critério absolutamente racional. O caráter ordinário deste procedimento, inclusive, é afirmado pelo próprio Termo de Verificação Fiscal.

Também por isso, evidenciado que se está diante de gastos necessários e absolutamente normais, pelo que devido o cancelamento do auto de ação lavrado.

3.4. DA CONTRADIÇÃO INTRÍNSECA.

A fiscalização afirma que o procedimento "correto" seria transferir parte das despesas glosadas para as demais empresas, contabilizando-se o ressarcimento devido por estas à Impugnante como receita ou recuperação de custos.

Ora, se da transferência de custos emerge uma receita, mais uma vez o que se conclui é que os gastos glosados são, sim, passíveis de dedução, não havendo falar em adequação da base de cálculo do Imposto de Renda.

Ainda que se concebessem as despesas como "gastos comuns" do grupo de empresas, a ser rateado entre todas elas, por óbvio que quando menos uma porção daquelas "caberia" à Impugnante.

Logo, evidenciada contradição intrínseca no trabalho fiscal que, se não afasta por completo o lançamento fiscal, justifica sua adequação, o que desde já se requer.

3.5. DO ALEGADO GANHO DE CAPITAL.

A este respeito, sustentou-se, no trabalho fiscal, que a Impugnante integralizou capital social na sociedade "Residencial Parque das Palmeiras Ltda." por meio de bens imóveis. Uma vez tendo sido apurada diferença entre o valor contábil dos bens por meio dos quais se procedeu à integralização de capital e o respectivo valor contábil, entendeu, a fiscalização, que se estaria diante de ganho de capital.

Assim se afirma uma vez que a integralização de capital em testilha foi precedida por laudo de avaliação dos imóveis integralizados, por meio do qual se apurou o valor justo dos bens.

Posteriormente, os imóveis foram incorporados ao capital social da sociedade "Residencial Parque das Palmeiras Ltda.", com contrapartida, na Impugnante, na conta "Ajuste de Avaliação Patrimonial", consoante previsto no art. 182, § 3º, da Lei nº 6.404/76.

Em se tratando de bens imóveis que sejam avaliados pelo seu "valor justo" (preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos o impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro), tal ajuste é cabível na hipótese de ativos destinados à venda ou negociação, nos termos do art. 183, também da Lei 6.404/76.

Não é outra a hipótese vertente, haja vista estar-se diante de ativos destinados à integralização de capital em pessoa jurídica outra.

Por consequência da avaliação a valor justo, a diferença entre esta e o valor contábil dos bens, foi lançada em seu Patrimônio Líquido, em conta designada precisamente Ajuste de Avaliação Patrimonial. Esta operação, por si só não gera tributação, na forma do transcrito art. 182, § 3º, da Lei 6.404/76, e do próprio art. 16, da Lei 11.941/2009.

Da mesma forma, em se tratando de avaliação para fins de subscrição de capital em sociedade investida, não se fala em tributação no momento da subscrição, diferentemente do que quer fazer crer o trabalho fiscal. A tributação decorrente deste ajuste de avaliação é diferida, com base no art. 439 do RIR.

Por ser medida oportuna, ressalte-se que o imposto diferido foi devidamente contabilizado pela Impugnante, consoante faz prova a documentação anexa.

Logo, não há falar em tributação e subsequente ajuste de base de cálculo quando da subscrição do capital integralizado, pelo que devido o cancelamento da autuação.

[...]

Tramitado o feito, sobreveio a referida decisão de primeira instância que julgou a impugnação integralmente improcedente.

Foi, então, interposto o recurso voluntário, onde basicamente as alegações de defesa são reiteradas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luis Henrique Marotti Toselli**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos regimentais para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Da glosa de despesas

De acordo com a decisão ora recorrida:

[...] a pretensão da contribuinte de deduzir em seu nome toda a despesa incorrida com as empresas do grupo econômico não encontra guarida na legislação fiscal e mesmo nos princípios contábeis, uma vez que deve ser respeitada a identidade fiscal e autonomia patrimonial de cada uma das pessoas jurídicas que atuam neste grupo, além do cumprimento dos requisitos para a dedução de despesas e custos incorridos, notadamente, quanto à necessidade, utilidade e usualidade do gasto.

Afastada a possibilidade de se deduzir, de forma centralizada, as despesas e custos incorridos pelas diversas empresas do grupo econômico, buscando uma alternativa para solucionar esta questão, foi sendo sedimentado o entendimento de procedimentos que pudessem ser aplicados pelo contribuinte com vistas a conciliar o planejamento tributário no manejo das despesas/custos compartilhados e a legislação fiscal. E o rateio de custos e despesas foi a forma encontrada para este fim.

O rateio de despesas/custos não é uma novidade. Há muito já é adotado na contabilidade, como alternativa à identificação direta, notadamente para apropriação de despesas comuns entre os diversos departamentos de uma mesma empresa.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é bastante instrutiva a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de setembro de 2013, que analisando a questão do rateio de despesas administrativas, consolidou o entendimento sobre o assunto, especialmente em relação ao IRPJ:

a) quanto ao IRPJ, para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que

a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas;

Portanto, o que não tem base legal é a dedução de despesas relacionadas a diversas empresas do grupo econômico em uma única empresa que centraliza a administração desses gastos, e a solução proposta pela autoridade fiscal (rateio) indica uma possibilidade de adequação dos procedimentos adotados pela atuada às normas tributárias.

Assevera ainda a impugnante que, admitidas as despesas como "gastos comuns" do grupo de empresas a serem rateados entre todas elas, por óbvio que uma porção daquelas despesas "caberia" à impugnante, o que se requer.

Conquanto o rateio tenha sido admitido pela fiscalização como forma válida de apropriação das despesas das diversas empresas do grupo econômico que foram deduzidas integralmente na pessoa jurídica que centraliza a administração desses gastos, uma vez que a NC Participações e Consultoria S.A. não adotou o rateio, nem apresentou elementos que pudessem aferi-lo no caso concreto, não cabe à autoridade fiscal estipular critérios de rateio para fins de determinação da parte que cabe à empresa atuada.

Ainda com relação às despesas objeto de análise na ação fiscal, foi operada a glosa de valor relacionado a depósito judicial que, além de ter sido incluído como Despesas Administrativas, matéria analisada anteriormente, mereceu abordagem específica, tendo sido considerado despesa não incorrida. Não houve nenhuma contestação expressa da impugnante em relação a esse ponto específico.

Desta forma, devem ser mantidas as glosas das despesas levadas a efeito no lançamento.

Verifica-se, assim, que a decisão *a quo* bem demonstrou que a dedução de despesas incorridas em favor de diversas empresas do grupo econômico, sem qualquer contrapartida e desacompanhadas do necessário suporte documental do rateio, resta indevida, o que justifica a glosa dos valores correspondentes.

Nesse sentido, aliás, já me manifestei quando da relatoria do Acórdão nº **1201-003.691**, julgado este que recebeu a seguinte ementa:

RATEIO DE DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA MANTIDA.

A possibilidade de deduzir despesas objeto de rateio de gastos compartilhados tem como pressuposto a celebração de contrato prévio que identifique as empresas que fazem parte, bem como a estipulação de critério razoável e objetivo para a divisão dos gastos, critério este que deve ser comprovado

mediante documentação hábil que seja capaz de demonstrar o custo total e sua alocação individual para cada uma das empresas participantes. Ausentes esses requisitos, cabível a glosa das despesas correspondentes.

Nenhum reparo, portanto, cabe à decisão de piso nesse particular.

Do ganho de capital

Esse item da autuação foi assim motivado no TVF:

Diante do exposto, verifica-se que a diferença positiva entre o valor contábil e de transferência, esta na forma de integralização no capital social da empresa RESIDENCIAL PARQUE DAS PALMEIRAS LTDA, resultou em GANHO DE CAPITAL, que deveria ter sido contabilizado e computados na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, na forma do art. 418 do RIR/99, a seguir transcrito:

“Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.” (Grifou-se)

Dessa forma, o ato de transferência de imóveis como integralização do capital de outra pessoa jurídica, configura uma alienação, que acarretará em ganho ou perda de capital a serem computados na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL.

Na impugnação, a contribuinte sustenta, à luz dos artigos 182, § 3º, da Lei nº 6.404/76, 16, 16 da Lei nº 11.941/2009 e 439 do RIR/99, que a tributação decorrente do ajuste a valor justo deve ser diferida até o momento da efetiva realização do bem integralizado, tendo em vista que *“os imóveis foram incorporados ao capital social da sociedade “Residencial Parque das Palmeiras Ltda.”, com contrapartida, na Impugnante, na conta “Ajuste de Avaliação Patrimonial.””, bem como que “o imposto diferido foi devidamente contabilizado, consoante faz prova a documentação anexa.”*

Apesar da Impugnante não fazer uma referência precisa da documentação acostada, consta como Doc. 03 (fls. 497/502), telas alegadamente extraídas do Livro Razão que indicariam pretensos lançamentos contábeis em contas de ajustes de avaliação patrimonial e provisão de imposto de renda sobre lucro diferido, mas com data de 2011, como se fossem ajustes de exercícios anteriores, mas desacompanhados de notas explicativas, manifestação de auditoria ou maiores esclarecimentos.

Por outro lado, não há discordância de que, no período de competência da integralização dos bens (ano calendário de 2009), a Recorrente não demonstrou, em sua escrituração, nenhuma reavaliação ou registro a valor justo do bem, muito menos o controle do referido ganho, por ela própria reconhecida, em subconta de patrimônio líquido.

Além disso, a DRJ evidenciou que:

... o procedimento contábil descrito pela impugnante, por ela esquematizado à fl. 497 (conf. abaixo reproduzido), não se coaduna com as normas referenciadas, uma vez que ao registrar a baixa dos bens imóveis usados na integralização a crédito da Conta 1250 - Imóveis de Renda pelo valor justo de R\$1.400.000,00 (quando o valor contábil era de R\$0,006545) e a débito do investimento (Conta 7532 - Residencial Parque das Palmeiras) também por R\$1.400.000,00, ficou configurada a alienação do imóvel para fins de apuração do ganho de capital.

MG BELO HORIZONTE DRF		NC PARTICIPAÇÕES E CONSULTORIA S/A			Fl. 49	
Ajuste de Avaliação Patrimonial						
Imobilizado		Saldo em 2009			Valor Justo	Ajuste
		Valor	Depreciação	Liquido		
IMÓVEIS	Imóveis de Renda	0.006545		0.006545	1.400.000,00	1.399.999,99
		0.006545	-	0.006545	1.400.000,00	1.399.999,99
					Imposto Diferido 34%	476.000,00

Lançamentos

1 - Ajuste do Exercício

D- 1250 - Imóveis de Renda 1.399.999,99
C- 6224 - Ajuste Credor Exercício anterior 1.399.999,99

Histórico: Vlr. Referente ao reconhecimento do valor atribuído os imóveis conforme ICPC-10 de 04/12/2009

2 - Apropriação custo atribuído a Terrenos

D- 6224 - Ajuste Credor Exercício anterior 1.399.999,99
C- 7522 - Ajuste de avaliação patrimonial - Imóveis 1.399.999,99

Histórico: Vlr. Referente ao reconhecimento do Ajuste de Avaliação Patrimonial conforme ICPC 10 de 04/12/2009

3 - Constituição de tributos diferidos sobre efeito custo atribuído

D- 7382 - Impostos diferidos (Patrimônio Líquido) 476.000,00
C- 7412 - Impostos diferidos (Passivo não circulante) 476.000,00

Histórico: Constituição de Impostos diferidos sobre atualização ICPC 10 de 04/12/2009

4 - Reconhecimento do Capital

D- 7532 - Residencial Parque das Palmeiras 1.400.000,00
C- 1250 - Imóveis 1.400.000,00

Histórico: Vlr. Referente ao reconhecimento na participação do capital social desta empresa em 12/03/2009, conforme contrato de constituição sob o número 312.084.7741-7

Note-se que as inconsistências e contradições da argumentação da defesa são evidenciadas também pelo exame da DIPJ 2010 - Ficha 37A - Passivo - Balanço Patrimonial (fl. 429): (i) em relação ao "imposto diferido" de R\$476.000,00 acima indicado, no Passivo Não Circulante, a linha "17.Provisão p/ o Imposto de Renda s/ Lucros Diferidos" está zerada; (ii) quanto ao saldo de R\$1.399.999,99 na conta 7522 - Ajuste de Avaliação Patrimonial - Imóveis, passível de diferimento de

tributação, verifica-se que, no Patrimônio Líquido, estão zerados os registros das Reservas de Reavaliação (para controle de saldos existentes) e os Ajustes de Avaliação Patrimonial.

CNPJ 22.652.903/0001-90		INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL		DIPJ 2010 Pag. 24	
Ficha 37A - Passivo - Balanço Patrimonial					
25951840623052012155059MF100		Ano-calendário 2009 ND 1507044 CNPJ 22.652.903/0001-90			
Discriminação	Último Balanço do Ano				
	Imediatamente Anterior		da Declaração		
[...]					
NÃO CIRCULANTE					
13.Fornecedores	0,00	0,00			
14.Financiamentos a Longo Prazo	0,00	0,00			
15.Empréstimos de Sócios/Acionistas Não Administradores	0,00	0,00			
16.Créditos de Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas)	150.662,39	150.662,39			
17.Provisão p/ o Imposto de Renda s/ Lucros Diferidos	0,00	0,00			
18.Débitos Fiscais CSLL - Diferenças Temporárias	0,00	0,00			
19.Débitos Fiscais IRPJ - Diferenças Temporárias	0,00	0,00			
20.Receitas Diferidas	0,00	0,00			
[...]					
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - RESERVAS					
30.Reservas de Capital	3.789.567,47	3.789.567,47			
31.Reservas de Reavaliação	0,00	0,00			
32.Reservas de Lucros	0,00	0,00			
33.Reservas de Lucros - Doações e Subvenções p/ Investimentos	0,00	0,00			
34.Reservas de Lucros - Prêmio na Emissão de Debêntures	0,00	0,00			
35.Reserva p/ Aumento de Cap. (Lei nº 9.249/1995, art. 9º)	0,00	0,00			
36.Outras Reservas	425.443,01	425.443,01			
37.TOTAL DAS RESERVAS	4.215.010,48	4.215.010,48			
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL					
38.Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade	0,00	0,00			
39.(-)Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade	0,00	0,00			
40.TOTAL DOS AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	0,00	0,00			

Nestas condições, deve também ser mantido o lançamento no que respeita ao ganho de capital apurado.

A decisão ora recorrida, contudo, ainda demonstrou que: **(i)** a baixa contábil dos bens usados na integralização e a consequente escrituração do investimento se deram pelo valor de R\$ 1.400.000,00; e **(ii)** a própria DIPJ declarou valores zerados nas linhas relativas às informações de ajustes de avaliação patrimonial e provisão de imposto de renda sobre lucro diferido.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente não mais sustenta que teria aplicado o controle contábil apropriado para reconhecer valor justo, contra-argumentando a DRJ com base em argumentos mais genéricos acerca da não realização da renda. Em suas palavras:

Nem se diga, ainda, que a exigência de IRPJ/CSLL sobre o ganho de capital encontraria justificativa na ausência de lançamento na DIPJ de 2010 na linha "17. Provisão p/ o Imposto de Renda s/ Lucros Diferidos".

Com efeito, **eventual erro na escrituração fiscal da Recorrente** não permite concluir pela ocorrência do fato gerador do tributo, sobretudo no caso em tela, em que a natureza da operação foi sobejamente comprovada nos autos, sendo indubitoso que:

1. A reavaliação dos imóveis foi precedida de laudo de avaliação, por meio do qual foi apurado o valor justo;
2. A integralização de capital se deu pelo valor justo.
3. Não houve realização dos bens integralizados.

Nesse contexto, o que precisa ficar claro é que, na ausência dos necessários controle contábeis que condicionam o direito ao diferimento da tributação do lucro auferido na integralização do referido bem avaliado a valor justo, como é o caso, nenhum reparo cabe à apuração de ganho tributável por ocasião dessa operação, em conformidade, aliás, com os próprios registros feitos à época do fato gerador.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Henrique Marotti Toselli