



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

Processo nº 18471.000993/2004-71
Recurso nº 160.070 De Ofício
Acórdão nº 1201-00.002 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex(s): 2000, 2003 e 2004
Recorrente BOA ESPERANÇA S.A
Interessado 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2002, 2003

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. EMPRESAS LIGADAS. Para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, a autoridade lançadora deve comprovar, de forma inequívoca, que houve favorecimento para acionista controlador ou empresas ligadas. Os requisitos básicos para caracterização da distribuição disfarçada de lucros, no caso concreto, são: (i) o valor de mercado e (ii) o preço de venda do bem à pessoa ligada. Necessariamente este tem que ser notoriamente inferior àquele. O valor de mercado do bem é o paradigma indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros. Mesmo constatado que a transação foi efetuada com valor de venda inferior ao valor de compra isso por si só, sem qualquer consideração a respeito do valor de mercado não é suficiente para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros.

ÁGIO - GLOSA CUSTO - ALIENAÇÃO DE AÇÕES. A partir da alteração legislativa produzida pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III, que deu nova redação ao art. 25 Decreto-lei de n.º 1.598/77, as contrapartidas da amortização do ágio não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, excetuando-se o caso de alienação ou liquidação do investimento, em que integrará o valor contábil do investimento na apuração do resultado da operação, mesmo que amortizado na escrituração comercial e desde que devidamente controlado no Lalur, conforme art. 391 e 426 do RIR/99. Como o caso que se cuida trata exatamente da hipótese de alienação das ações, equivocada é a glosa da dedução do ágio que passa a integrar o valor contábil do investimento na apuração do resultado.

LANÇAMENTO DECORRENTE (CSLL). Por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear o cancelamento da exigência lançada por via reflexa.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela COMERCIAL ALDEIA LTDA.

ACORDAM os Membros da 2ª câmara / 1ª turma ordinária da primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ADRIANA GOMES REGO

Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO

Relator

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, LEONARDO DE ANDRADE COUTO, CARLOS PELÁ, REGIS MAGALHÃES SOARES QUEIROZ, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES e ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO.

Relatório

Trata-se de recurso officio, em face de Acórdão nº 12-14.047, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I-RJ.

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

"Do Lançamento

I. Infrações

Trata o presente processo da exigência fiscal formulada à interessada acima identificada, por meio de autos de infração com as seguintes características:

Fls. Tributo Total

230/236IRPJ704.220,31

237/245CSLL1.316.506,84

** calculados até 31/08/2004.*

No curso do procedimento fiscal, foram apuradas as ocorrências relatadas a seguir.

a) Falta de adição ao lucro líquido de perda não operacional na venda de imóvel

Intimada a apresentar a composição do saldo de R\$ 4.650.843,64, em 31/12/1999, da rubrica "Outras Despesas Não Operacionais" da DIPJ, a contribuinte ofereceu em resposta: (i) cópia da página do Livro Razão em que contabilizava o valor de R\$ 471.237,17 na conta "Diferença Vend. Ativ. Permanente", escriturado em 31/10/1999 como "Compl. perda venda imóvel Av. das Américas em 27.11.98"; e (ii) carta onde explica que o valor escriturado refere-se a diferença entre os valores de compra e venda de fração igual a 20% de um imóvel adquirido por ela em 31/12/1997 e alienado em 01/10/1998.

Ocorre que o valor de compra foi de R\$ 694.000,00 e o de venda R\$ 170.400,00, gerando uma perda não operacional de R\$ 523.600,00. Contudo, teria havido um erro contábil que computou somente R\$ 52.362,83 como perda em outubro de 1998 e que só foi percebido um ano depois, ocasião em que se complementou o lançamento na conta no valor R\$ 471.237,17.

A autoridade fazendária mencionou que a alienação feita pela contribuinte fiscalizada se deu em favor de pessoa jurídica



acionista majoritária com 80% de participação social na empresa que havia vendido antes à autuada. Os 20% restantes do capital social da empresa que realizou a venda inicial são da própria fiscalizada.

Questionada quanto à diferença entre os valores praticados nas negociações do imóvel, ocorridas em datas tão próximas, justificou a interessada alegando que a motivação para sua compra foi a instalação de novo empreendimento comercial, motivação posteriormente abandonada e que fez com que o bem adquirido passasse a representar apenas um ônus de manutenção, razão pela qual aceitou realizar a venda com tamanho prejuízo.

No entendimento do auditor, tal procedimento caracterizou uma presunção legal de distribuição disfarçada de lucros, conforme o disposto no art. 464, I e 466 do RIR/99, além do que a perda não operacional computada pela fiscalizada deve ser adicionada ao lucro líquido do período de apuração, na forma do art. 467, I do mesmo diploma normativo. Como parte desta perda já foi contabilizada no próprio período-base (1998), o valor da adição seria o da diferença faltante, ou seja, R\$ 471.237,17.

b) Falta de Comprovação e Majoração Indevida de Custo referente a Ações Alienadas

Ainda em atendimento à intimação para informar a composição do saldo da rubrica "Outras Despesas Não Operacionais", a contribuinte alegou perdas de R\$ 3.390.683,54 na venda de ações do banco Sogeral S/A – considerando o valor da compra (ações e ágio) igual a R\$ 10.607.092,78 e o de venda igual a R\$ 7.216.409,14. A Fiscalização, então, indagou a razão da contabilização de tal perda apenas em 30/11/1999, posto que a venda foi pactuada em 28/06/1999. A resposta foi que a validade da transação estava subordinada à aprovação do Bacen, o que só aconteceu em 20/10/1999.

Ocorre que analisando a documentação da contribuinte, a autoridade fiscal constatou que, no passado, existiu uma "Companhia Boa Esperança" constituída pela fiscalizada, "Boa Esperança S/A", como sua subsidiária e com o objetivo de participar exclusivamente do capital social do "Banco Sogeral S/A". Posteriormente, a primeira foi incorporada pela segunda.

Percebeu o auditor, também, que as ações referidas acima haviam sido adquiridas pela incorporada, tendo sido parte vendida antes da incorporação e as demais absorvidas por sua incorporadora pelo valor integral, vale dizer, incluindo o ágio pago na compra. O valor considerado das ações transmitidas por ocasião da incorporação foi de R\$ 6.535.743,05, acrescido do ágio de R\$ 4.071.349,73, merecendo destaque o fato das ações terem, proporcionalmente à quantidade de títulos negociados, perdido valor, enquanto o ágio foi mantido



constante. Tais valores foram ratificados por laudo de avaliação patrimonial.

Do montante da transação, entendeu o fiscal ser necessário glosar R\$ 287.599,94, referentes à diferença de índices de correção IPC e BTNF das ações alienadas antes da incorporação, já que isso não foi feito na ocasião devida.

Também concluiu a autoridade administrativa que seria essencial que a contribuinte tivesse apresentado laudo de avaliação que justificasse o ágio pago na alienação efetuada em 1987, de modo a conferir credibilidade ao valor pago a título de ágio e, por conseguinte, dar respaldo ao montante utilizado como parte do custo das ações alienadas em 1999 e que culminou no significativo prejuízo da transação. A relevância de tal procedimento encontra fundamentação no art. 385, II e parágrafos do RIR/99, segundo o qual o lançamento do ágio deve indicar seu fundamento econômico, sob pena de impedir a utilização de seu montante como parte do custo computado na apuração do resultado referente à alienação das ações. Como decorrência lógica de tal constatação, entendeu o auditor que, do montante da aquisição (R\$ 10.607.092,78), deve-se glosar o valor do ágio, igual a R\$ 4.071.349,73, que não deve compor o custo das ações para fins de apuração do resultado, restando classificado como custo não comprovado.

c) *Compensações Indevidas do "prejuízo fiscal" e da "base de cálculo negativa da CSLL"*

Intimado a informar se o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, apontados na DIPJ relativa ao ano-calendário de 1999, haviam sido utilizados, a título de compensação, para diminuir o lucro real e/ou a base de cálculo da CSLL apurados em períodos posteriores, a interessada informou que houve utilização parcial, sendo que a perda de capital referente à alienação do imóvel ocorrida naquele ano-calendário, por ser de natureza não operacional, foi segregada da compensação.

Com base na documentação que acompanhou a explicação da interessada, o fiscal observou que, do prejuízo de R\$ 4.100.040,93, o contribuinte utilizou os montantes de R\$ 150.724,37 e de R\$ 650.148,28 para compensar com o lucro real dos anos 2002 e 2003. Da mesma forma, da base de cálculo negativa da CSLL de R\$ 1.243.108,53 apurada na DIPJ, foram empregados os valores de R\$ 344.243,61, R\$ 337.019,92 e R\$ 90.607,83 em compensações efetuadas respectivamente em 2000, 2001 e 2002.

Como as glosas até então determinadas somavam R\$ 4.830.186,84 (R\$ 4.358.949,67 + R\$ 471.237,17), o "prejuízo fiscal" e a "base de cálculo negativa da CSLL" que foram apuradas pela contribuinte em 1999 foram transformados,

respectivamente, em "lucro real" e em "base de cálculo positiva da CSLL", razão pela qual todas essas compensações mostraram-se indevidas.

II. Créditos Tributários

Face às infrações identificadas no curso do procedimento fiscal, restou apurado o crédito tributário de R\$ 2.020.727,15, referente à soma dos valores totais dos autos de infração já caracterizados no início deste relatório.

A autuação relativa ao IRPJ alcançou os anos-calendário de 1999, 2002 e 2003 e foi apurada no valor principal de R\$ 319.682,19, com o enquadramento legal contido nas fls. 231, 232 e 236 e conforme o racional de cálculo sintetizado no quadro abaixo.

Período	Infração	Glosa	Prej.Comp. Per.Ant.	Valor Tributável (E)=(C)-(D)	Imposto		
					Apurado (F)	Adicional (G)	Devido (H)=(F)+(G)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)=(C)-(D)	(F)	(G)	(H)=(F)+(G)
1999	Custos ou despesas não comprovadas.	4.358.949,67	4.100.040,93	730.145,91	109.521,88	49.014,59	158.536,47
	Distribuição disfarçada.	471.237,17					
2002	Prejuízos compensados indevidamente.	150.724,37	-	150.724,37	22.608,65	-	22.608,65
2003		650.148,28	-	650.148,28	97.522,24	41.014,83	138.537,07
TOTAL							319.682,19

Quanto à CSLL, o lançamento abrangeu fatos geradores ocorridos de 1999 a 2002, no montante de R\$ 524.328,60, além de multa e juros, conforme enquadramento legal de fls. 238, 239 e 244 e apurado da forma descrita no quadro a seguir.

Período	Infração	Glosa	Prej.Comp. Per.Ant.	Valor Tributável (E)=(C)-(D)	Contribuição		
					Apurado (F)	Adicional (G)	Devido (H)=(F)+(G)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)=(C)-(D)	(F)	(G)	(H)=(F)+(G)
1999	Falta de recolhimento da CSLL.	4.358.949,67	1.243.108,53	3.587.078,31	286.966,26	171.336,39	458.302,65
	Distribuição disfarçada.	471.237,17					
2000	Compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores.	344.243,61	-	344.243,61	27.539,48	-	27.539,48
2001		337.019,92	-	337.019,92	26.961,59	3.370,19	30.331,78
2002		90.607,83	-	90.607,83	7.248,62	906,07	8.154,69
TOTAL							524.328,60

Da Impugnação

Inconformada com a exigência, a Interessada interpôs a impugnação de fls. 266/290, na qual requer a inteira exoneração das exigências decorrentes dos procedimentos fiscais. Para tanto, apresenta os seguintes fundamentos:

I. Impossibilidade de caracterização de distribuição disfarçada de lucros

Alega a impugnante que a imputação de distribuição disfarçada de lucros à Brasif Comercial Exportação e Importação Ltda, em razão de venda de imóvel por valor notoriamente inferior ao seu valor de mercado, é improcedente por não haver entre ela e a empresa supostamente favorecida qualquer vínculo referente à participação societária nas pessoas jurídicas em questão ou entre estas e as pessoas físicas de seus sócios, cônjuges e parentes, fato que reputa de conhecimento da autoridade fiscal.

Acrescenta que, conforme narrado no próprio Termo de Constatação Fiscal (TCF), ela e a adquirente detinham, respectivamente, as frações de 20% e 80% das ações representativas do capital social de uma terceira empresa, a Brasif Fast Food S.A, companhia constituída com o propósito de implantação da rede Pizza Inn no Brasil.

Em razão de resultados desfavoráveis com a exploração do negócio, os acionistas controladores da Brasif Fast Food S.A deliberaram, em Assembléia Geral Extraordinária (AGE), cuja cópia da ata encontra-se às fls. 117, reduzir o capital investido, mediante procedimento de entrega de ativos aos acionistas – dentre os quais a fração ideal de 6,27333% do terreno situado à Av. das Américas, matriculado sob o n.º 119.663, repassado à Impugnante e à Brasif Comercial Exportação e Importação Ltda.

Como consequência, os ativos foram repartidos entre as beneficiárias na proporção de suas cotas de capital, sendo que em relação ao supracitado terreno na Barra da Tijuca, coube à Impugnante a fração de 1,2547% (20% de 6,27333%), sobre a qual versa a presente lide, ao valor contábil de R\$ 694.000,00. Ressaltou a requerente que os valores envolvidos não são os de mercado, mas os que assim foram contabilizados em seu ativo permanente, conforme previsão no art. 22 da Lei n.º 9.249/95 e RIR/99, art. 133, 238 e 419.

Nove meses após a redução de capital referida acima, por perceber que: (i) a Brasif Fast Food S.A se encontrava em flagrante declínio; (ii) seria necessário aporte de recursos financeiros para que tal empresa quitasse suas dívidas; (iii) não conseguiria dar destinação econômica à sua diminuta fração (1,2547%) do imóvel; e (iv) incorria em encargos de manutenção da referida fração, a Impugnante convenceu a Brasif Comercial Exportação e Importação Ltda, que já detinha a parcela restante da fração, a adquirir sua porção pelo preço de R\$ 170.400,00,



valor livremente pactuado entre as partes e que foi destinado ao aumento de capital da sociedade em dificuldades para honrar as suas obrigações, conforme contrato de fls. 128/130.

(...)

Em suas alegações, a reclamante destaca a necessidade de existência de ligação entre as empresas envolvidas em distribuição disfarçada de lucros, sendo tal vínculo caracterizado na forma do art. 465 do RIR/99. Frisa ser óbvio tal pressuposto, pois somente se pode cogitar distribuição de lucros para pessoa que participe do capital social da empresa distribuidora, ou detenha, direta ou indiretamente, interesse econômico no seu resultado.

Acrescenta, por fim, que o comando do art. 466 do regulamento já citado visa alcançar situações em que uma pessoa jurídica realize negócio favorecendo pessoa que não lhe é ligada, para que esta transfira a vantagem patrimonial obtida para outra, esta sim ligada à primeira.

II. Descabimento da alegação de falta de comprovação e de majoração indevida de custo das ações alienadas

Informa a Impugnante que, em 1985, tomou empréstimo perante a Sogener Administração de Serviços Ltda e utilizou os recursos assim obtidos para adquirir ações do Banco Sogeral S.A, efetuando lançamento contábil na forma do art. 385 do RIR/99, vale dizer, segregando contabilmente os valores do investimento e do ágio. Em 1987, vendeu as ações que ainda remanesciam em seu patrimônio (cerca de 1/3 do total adquirido) para a Cia. Boa Esperança, subsidiária sua constituída com o propósito específico de participar do capital social daquela instituição financeira e que quitou a operação mediante assunção da dívida que havia sido contraída pela Impugnante junto à Sogener Administração de Serviços Ltda, como faz prova o contrato as fls. 148/153.

Em adição, a requerente informa que, no ano de 1998, a Cia. Boa Esperança vendeu 25% das ações que detinha do Banco Sogeral S.A para a Sogener Administração de Serviços Ltda. O valor total do investimento antes da alienação era de R\$ 17.697.054,49, desdobrado no Livro Razão em duas contas de saldos R\$ 12.267.867,01, referente ao patrimônio líquido reflexo do investimento, e R\$ 5.429.187,48, relativo ao ágio do investimento, ambos contendo a parcela de correção monetária da diferença entre o IPC e o BTNF de 1990.

Confirma a Impugnante que não localizou laudo de avaliação das referidas ações que pudesse informar o valor de sua aquisição pela Cia. Boa Esperança, em 1987. Pondera, contudo, as alegações da autoridade fiscal, declarando que a referida Companhia pagou efetivamente o preço que constava na sua contabilidade, jamais tendo amortizado o ágio então apurado, o que, segundo ela, se assim tivesse feito, também não alteraria a

determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 391 do RIR/99.

Quanto à imputação fiscal de majoração indevida do custo do investimento, relacionada com a correção monetária correspondente à diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990, a Impugnante nega sua ocorrência e pondera que nem mesmo a autoridade lançadora teria demonstrado os cálculos efetuados para chegar aos valores do auto de infração, conduta que em seu entendimento macula o ato administrativo com o vício da nulidade, em face de violação aos direitos a ampla defesa e ao contraditório. Entretanto, a própria interessada solicita a não pronúncia da nulidade, com fundamento no art. 59, § 3º do Decreto n.º 70.235/72 (PAF).

III. Insustentabilidade da compensação indevida dos prejuízos fiscais e das bases negativas da CSLL

Argumenta a Impugnante que a improcedência do lançamento quanto às exigências fiscais que atacou acima conduz ao reconhecimento da procedência das compensações referentes ao ano-calendário de 1999 de que trata o item 3 do TCF (fls. 228/229). Em seu entender, a consideração de tais compensações como indevidas é mera decorrência de ajustes feitos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL por efeito das imputações anteriormente consideradas pela autoridade fiscal.

Em razão de todo o exposto, requer a interessada que se julgue procedente sua impugnação.

É o relatório."

A DRJ, por unanimidade de votos, cancelou integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 1999, 2002, 2003

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ).
DISTRIBUIÇÃO DISFRAÇADA DE LUCROS. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES.

A distribuição disfarçada de lucros só pode ser presumida quando feita à pessoa ligada, na forma definida na legislação vigente. O lançamento contábil do ágio pago na aquisição de ações deve ser acompanhado do seu fundamento econômico, podendo ser computado na determinação do lucro real nas hipóteses de alienação e baixa do investimento.

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).
DISTRIBUIÇÃO DISFRAÇADA DE LUCROS. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO PAGO NA
AQUISIÇÃO DE AÇÕES.**

A distribuição disfarçada de lucros só pode ser presumida quando feita à pessoa ligada, na forma definida na legislação vigente. O lançamento contábil do ágio pago na aquisição de ações deve ser acompanhado do seu fundamento econômico, podendo ser computado na determinação da base de cálculo da CSLL nas hipóteses de alienação e baixa do investimento”

O presente processo foi remetido a esta Câmara para análise do recurso de
ofício.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso limita-se ao de ofício. Preenche o requisito de alçada, merecendo ser conhecido.

A matéria submetida a análise de recurso de ofício restringe-se a 3 (três) matérias:

1) Falta de adição ao lucro líquido de perda não operacional na venda de imóvel (distribuição disfarçada de lucros).

2) Falta de Comprovação e Majoração Indevida de Custo referente a Ações Alienadas. Ainda em atendimento à intimação para informar a composição do saldo da rubrica "Outras Despesas Não Operacionais", a contribuinte alegou perdas de R\$ 3.390.683,54 na venda de ações do banco Sogeral S/A – considerando o valor da compra (ações e ágio) igual a R\$ 10.607.092,78 e o de venda igual a R\$ 7.216.409,14.

3) Compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL indevidas em função das infrações acima.

1) Falta de adição ao lucro líquido de perda não operacional na venda de imóvel(Distribuição disfarçada de lucros)

Conforme descrição dos fatos, a glosa se deu porque, no Auto de Infração, a perda na venda do ativo permanente foi considerada indedutível por configurar distribuição disfarçada de lucros, enquadrada legalmente nos arts. 247, 249, inciso II; 464, inciso I; 465; 466 e 467, inciso I do RIR/99.

Para melhor acompanhamento, segue abaixo a legislação pertinente:

"RIR-99

Seção II Lucros Distribuídos Disfarçadamente

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

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; V - paga a pessoa ligada

aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

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

Pessoas Ligadas e Valor de Mercado

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

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; II - o administrador ou o 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

Distribuição a Sócio ou Acionista Controlador por Intermédio de Terceiros

Art. 466. 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. 464 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).

Subseção ICômputo na Determinação do Lucro Real

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

I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração; II - no caso do inciso II do art. 464, a diferença entre o custo de aquisição do bem pela pessoa jurídica e o valor de mercado não constituirá custo ou prejuízo dedutível na posterior alienação ou baixa, inclusive por depreciação, amortização ou exaustão; III - no caso do inciso III do art. 464, a importância perdida não será dedutível; IV - no caso do inciso V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível; V - no caso do inciso VI do art. 464, as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis."

O art. 464, *caput*, do RIR/99, que indica os pressupostos legais para a ocorrência da distribuição disfarçada de lucros (DDL), diz que se presume a DDL o negócio jurídico pelo qual a pessoa jurídica aliena bem do seu ativo a pessoa ligada, por valor notoriamente superior ao de mercado.

A alienação de bem do seu ativo, de fato, ocorreu, envolvendo a recorrente, como alienante; a Brasif Comercial Exportação e Importação Ltda, na qualidade de adquirente; e a fração ideal de um imóvel localizado na Barra da Tijuca, Rio de Janeiro, como objeto.

De fato o valor de venda foi consideravelmente inferior ao valor pago pelo alienante na compra e contabilizado como tal, poucos meses antes.

Contudo, para que se configure a distribuição disfarçada de lucros na alienação de um bem da pessoa jurídica é condição *sine qua non* o aferimento do preço de mercado, o que não foi feito pelo fiscal.

Reprise-se, o valor de mercado do bem é o parâmetro indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros. Mesmo constatado que a transação foi efetuada com valor de venda inferior ao valor de compra isso por si só, sem qualquer consideração a respeito do valor de mercado não é suficiente para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros.

Apenas essa situação, por si só, já seria suficiente para afastar o lançamento, como muito bem fez a decisão de piso, porém apenas para argumentar, a outra condição também não foi satisfeita, qual seja, é também necessário prova concludente de que a adquirente é pessoa ligada, nos exatos termos da definição legal, que consta do já citado art. 465, já transcrito acima.

Também não socorre ao autuante o enquadramento no art. 466 do RIR-99, que trata da distribuição de lucros por intermédio de terceiros.

Faço minhas as palavras da decisão de piso, que muito bem rebateu esse ponto:

"Porém, se analisado todo o fluxo do negócio, vale dizer, desde a primeira transmissão – da Brasif Fast Food S.A à Impugnante – poder-se-ia até aventar hipótese de distribuição disfarçada de lucros daquela à Brasif Comercial Exportação e Importação Ltda, com atuação da Boa Esperança S.A na condição de terceira. Mas sendo esta a fiscalizada, descabida é a exigência tributária em razão dos fatos trazidos aos autos."

Portanto, quanto a esse item nego provimento ao recurso de ofício.

Alienadas.
2) Falta de Comprovação e Majoração Indevida de Custo referente a Ações

2.1) glosa do ágio pago na aquisição das ações do Banco Sogeral

Conforme relatado:

"Informa a Impugnante que, em 1985, tomou empréstimo perante a Sogener Administração de Serviços Ltda e utilizou os recursos assim obtidos para adquirir ações do Banco Sogeral S.A, efetuando lançamento contábil na forma do art. 385 do

RIR/99, vale dizer, segregando contabilmente os valores do investimento e do ágio. Em 1987, vendeu as ações que ainda remanesciam em seu patrimônio (cerca de 1/3 do total adquirido) para a Cia. Boa Esperança, subsidiária sua constituída com o propósito específico de participar do capital social daquela instituição financeira e que quitou a operação mediante assunção da dívida que havia sido contraída pela Impugnante junto à Sogener Administração de Serviços Ltda, como faz prova o contrato as fls. 148/153.

Em adição, a requerente informa que, no ano de 1998, a Cia. Boa Esperança vendeu 25% das ações que detinha do Banco Sogeral S.A para a Sogener Administração de Serviços Ltda. O valor total do investimento antes da alienação era de R\$ 17.697.054,49, desdobrado no Livro Razão em duas contas de saldos R\$ 12.267.867,01, referente ao patrimônio líquido reflexo do investimento, e R\$ 5.429.187,48, relativo ao ágio do investimento, ambos contendo a parcela de correção monetária da diferença entre o IPC e o BTNF de 1990.

Confirma a Impugnante que não localizou laudo de avaliação das referidas ações que pudesse informar o valor de sua aquisição pela Cia. Boa Esperança, em 1987. Pondera, contudo, as alegações da autoridade fiscal, declarando que a referida Companhia pagou efetivamente o preço que constava na sua contabilidade, jamais tendo amortizado o ágio então apurado, o que, segundo ela, se assim tivesse feito, também não alteraria a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por força do disposto no art. 391 do RIR/99.

Quanto à imputação fiscal de majoração indevida do custo do investimento, relacionada com a correção monetária correspondente à diferença entre o IPC e o BTNF no ano de 1990, a Impugnante nega sua ocorrência e pondera que nem mesmo a autoridade lançadora teria demonstrado os cálculos efetuados para chegar aos valores do auto de infração"

Em resumo, o ágio pago na aquisição das ações do Banco Sogeral foi glosado em decorrência da falta da apresentação do laudo ou da demonstração dos seus fundamentos, pois entendeu o autuante que, sem eles, o custo do ágio não estaria comprovado. Outrossim, entendeu o autuante ser descabida a dedução da parcela da diferença de índices de correção referente à alienação anterior de parte dos papéis.

Tratemos do primeiro ponto.

Eis abaixo a legislação correlata:

"RIR-99

Desdobramento do Custo de Aquisição

Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá,

por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20):

I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo seguinte; e II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior.

§ 1º O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 1º).

§ 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º):

I - valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; II - valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º O lançamento com os fundamentos de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 3º).

(...)

Amortização do Ágio ou Deságio

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 25, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III).

Parágrafo único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento (art. 426).

Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte; II - ágio ou deságio

na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real; III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior."

O Ágio corresponde à diferença positiva entre o valor pago na aquisição da participação societária e o seu valor patrimonial, em função da adoção do método de avaliação de investimento com base na equivalência patrimonial.

O custo da aquisição deve ser registrado na contabilidade observando-se o desdobramento do seu valor nos seus dois componentes (valor patrimonial e ágio), em subcontas distintas (art. 385 do RIR/99). O § 2º do referido artigo exige que conste do lançamento contábil a indicação do fundamento econômico da formação do sobrevalor, baseado em demonstrativos arquivados pelo contribuinte como comprovantes da escrituração.

Conforme muito bem apontado pela decisão de piso, "o fundamento econômico para registro do ágio era muito importante até o Decreto-lei 1.730/79, já que, conforme a fundamentação apresentada, a amortização do ágio era computada na determinação do lucro real."

É que hoje, a partir da alteração legislativa produzida pelo Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso III, que deu nova redação ao art. 25 Decreto-lei de nº 1.598/77, as contrapartidas da amortização do ágio não são dedutíveis para fins de determinação do lucro real, excetuando-se o caso de alienação ou liquidação do investimento, em que integrará o valor contábil do investimento na apuração do resultado da operação, mesmo que amortizado na escrituração comercial e desde que devidamente controlado no Lalur, conforme art. 391 e 426 do RIR/99.

Como o caso que se cuida trata exatamente da hipótese de alienação das ações, equivocada é a glosa da dedução do ágio que passa a integrar o valor contábil do investimento na apuração do resultado.

2.2) Quanto à majoração indevida em relação à diferença de índices de correção referente à alienação anterior de parte dos papéis que não foi computada no cálculo.

A esse respeito assim se pronunciou a decisão de piso no sentido de afastar o lançamento dessa diferença de correção:

"Quanto ao valor da diferença de correção dos índices, assiste razão à Interessada quando alega que a apuração do mesmo não foi fundamentada pela autoridade fiscal, fato constatável com a mera observação do TCF, motivo pela qual afasto também a glosa do mesmo."

A decisão de piso merece ser reparada em parte, pois o lançamento ao final deve mesmo ser cancelado, mas por outro motivo. O autuante no Termo de Constatação Fiscal de fls. 216/219 muito bem explicitou essa infração de forma até, pode-se ousar dizer, repetitiva e cansativa, senão vejamos.

"Com o objetivo de acompanhar a evolução do valor supracitado, por meio de atualizações monetárias e ganhos e/ou perdas por equivalência patrimonial, o contribuinte foi intimado em 15/04/2004 (fls. 154) a apresentar uma planilha na qual constasse todas as alterações efetuadas neste valor desde a compra de tais ações pela 'Cia Boa Esperança' (01/12/87) até a data do último balanço patrimonial levantado antes da mesma ser incorporada pela 'Boa Esperança S/A' (28/02/99). Por conseguinte, em anexo a uma carta datada de 29/09/2004 (fls. 155), foram apresentadas quatro planilhas intituladas IPC x BTNF, 'Ágio Invest. - Ações cia Coligada - Banco Sogeral S/A' e 'Ágio Invest. - Ações Cia Coligada - Banco Sogeral S/A - IPC x BTNF' (fls. 156/199). A análise dessas planilhas nos permite constatar que do valor de compra de Cz\$ 530.185.779,08, acima mencionado, Cz\$ 252.327.900,00 se refere ao valor nominal das ações e Cz\$ 277.857.879, 08 ao ágio pago pela compradora.

A análise das planilhas supracitadas nos permite constatar ainda que parte das ações em questão foi alienada em 31/01/1998 (fls. 167 e 189), porém, se obsevamos as planilhas nomeadas 'Ações Cia. Coligada - Banco Sogeral S/A IPC x BTNF e Ágio Invest. - Ações Cia Coligada - Banco Sogeral S/A - IPC x BTNF' (fls. 176 e 198), verificamos que os valores constantes nestas planilhas, correspondentes às parcelas de IPC x BTNF das ações alienadas, não foram diminuídas dos valores totais contabilizados, tendo permanecido, nestas planilhas, os valores correspondentes ao total das ações adquiridas pela 'Cia Boa Esperança' em 01/12/1987.

(...) 4 - Em 15/01/1998 a 'Cia Boa Esperança' vendeu parte das ações, porém deixou de dar baixa na planilha apresentada pelo contribuinte e que controlava os valores referentes ao custo de aquisição das ações adquiridas em 01/12/1987, das parcelas correspondentes aos valores de IPC x BTNF referentes as ações alienadas;

5 - em 31/03/1998, a fiscalizada incorporou a 'Cia Boa Esperança', sua subsidiária, tendo, em consequência, contabilizado em seu ativo permanente, além do valor de R\$ 6.535.743,05, relativo às ações remanescentes, o valor de R\$ 4.071.349,73, referente ao ágio que havia sido pago à própria fiscalizada por ocasião da venda destas mesmas ações à incorporada em 01/12/87; cabe destacar que nestes valores estão incluídos, respectivamente, os montantes de R\$ 287.599,94 e R\$ 1.363.694,59, referentes à diferença dos índices de correção IPC/BTNF, relativos, proporcionalmente, às ações alienadas em 15/01/1998;

(...)

E, finalmente, cabe ainda ressaltar que do montante de R\$ 6.535.743,05, contabilizado como a parcela do custo de aquisição das ações alienadas em 30/11/1998 relativa ao valor

do patrimônio líquido na época da aquisição das mesmas, o valor de R\$ 287.599,94 se refere à parcela das ações que havia sido alienada pela incorporada (Cia Boa Esperança) em 15/01/1998, que, indevidamente, por ocasião desta primeira alienação, não foi baixado na planilha apresentada pelo contribuinte, majorando indevidamente o custo da parcela de ações referente à segunda alienação, efetuada pela incorporadora (Boa Esperança S/A), e que, em consequência deve ser desconsiderada na apuração do lucro líquido do período-base, motivando uma glosa de custo de R\$ 287.599,94."

Ora, é de estranhar que a decisão de piso tenha assinalado que o autuante não fundamentou a referida glosa. É uma questão puramente fática, de erro contábil/matemático, onde foi apontado pelo fisco a ocorrência de uma suposta majoração indevida do custo das ações, por incorporar valores que já deveriam ter sido baixados quando pela incorporada em 15/01/1998.

Entretanto, analisando detidamente as provas constantes dos autos e as explicações dadas pela recorrente, vejo que a mesma está com a razão.

Apesar dessa primeira alienação não ter sido baixada nas planilhas apresentadas pelo contribuinte que registram a diferença de IPC/BTNF (fls. 176 e 198), baixou essa mesma parcela (Diferença IPC/BTNF) nas outras planilhas que controlam o ágio e o valor do investimento em moeda corrente (fls 167 e 189). De fato, não era a melhor metodologia a ser utilizada, pois mistura parcelas que estão sendo controladas em contas diferentes, mas ao fim e ao cabo, como se demonstrará no próximo tópico (cálculo), o efeito contábil é o mesmo, não tendo trazido nenhum prejuízo ao fisco.

CÁLCULO

A Cia Boa Esperança baixou de seu ativo permanente as quantias de R\$ 3.066.966,76, a crédito da conta 1.03.01.01.99 (25% de R\$ 12.267.867,01), e de R\$ 1.357.296,87 a crédito da conta 1.03.01.04.99 (25% de R\$ 5.429.187,48), perfazendo um total de R\$ 4.424.263,63, isto é, 25% (percentual da alienação) do valor total do investimento, inclusive já constando a diferença IPC/BTNF

Para melhor elucidação do fato, basta verificar a conta contábil constante no razão (fls 372/373) para verificar que a baixa referente a alienação foi efetuada corretamente nessa conta contábil, apesar de nos controles auxiliares ela se apresentar aparentemente distorcida.

Portanto, nego provimento ao recurso de ofício também nesse tópico.

3) Compensações indevidas de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

Cabe salientar que esse item é meramente reflexo dos outros itens.

Em face da improcedência total do lançamento, resta pacífico que as compensações do IRPJ e da CSLL foram efetuadas corretamente, sendo inválidas as glosas em relação as mesmas.

Lançamento decorrente (CSLL)

Por estar sustentado na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear o cancelamento da exigência lançada por via reflexa.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 11 de março de 2009.


ANTONIO BEZERRA NETO