



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

Processo n° 19515.002902/2004-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.544 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de variação cambial passiva. Distribuição disfarçada de lucros.
Recorrente CBPO ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/11/1999

PROVA. LANÇAMENTO CONTÁBIL.

Na conformidade da determinação legal contida no artigo 923 do RIR/99, há que se manter a documentação hábil capaz de comprovar a efetiva natureza e ocorrência factual de qualquer lançamento contábil.

DDL. PRESSUPOSTO DE APLICAÇÃO.

Todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucro têm como consequência a tributação do correspondente item de receita ou a não dedutibilidade do correspondente item de custo ou despesa. Destarte, não faz sentido aplicar essas regras quando o correspondente item foi, respectivamente, tributado ou não deduzido. Trata-se de regras específicas antielisivas voltadas a impedir que partes relacionadas manipulem o valor transacionado em suas operações de modo a obter uma redução na tributação sobre a renda. É a aplicação do princípio *arm's length*, consagrado na doutrina do direito tributário internacional, às operações internas.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, apenas para cancelar a infração relacionada à DDL, nos termos do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração do processo em papel que foi digitalizado para o sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por CBPO ENGENHARIA LTDA contra acórdão proferido pela DRJ/Santa Maria-RS que concluiu pela procedência total da autuação efetuada.

A autuação, no âmbito da Defic/SP, reduziu os valores de IRPJ e CSLL a compensar ou a serem restituídos, relativamente ao fato gerador ocorrido em 30/11/99, motivado por evento de cisão parcial, nos valores de R\$ 6.894.490,24 e R\$ 2.213.276,88, respectivamente. Dentre as infrações apuradas, a empresa questiona apenas a glosa de variação cambial passiva e a distribuição disfarçada de lucros.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Versa o presente processo sobre Autos de Infração de Redução do Imposto de Renda a Compensar ou a ser Restituído (fls. 237-239) e de Redução da Contribuição Social a Compensar ou a ser Restituída (fls. 242-244), referente ao ano-calendário de 1999. Os Autos de Infração constituídos reduziram o prejuízo fiscal em R\$ 55.508.376,61 e a base negativa da CSLL em R\$ 53.532.955,72 (fls. 235, 236, 240, 241 e 256). Em obediência a uma decisão judicial, a compensação de prejuízos fiscais e a compensação das bases negativas da CSLL foram efetuadas sem as limitações impostas pelos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981, de 1995 (trava dos 30%).

A autuação decorre das seguintes irregularidades apuradas na ação fiscal:

a) Dedução indevida de variações cambiais passivas

Dedução indevida de variação cambial passiva, no valor de R\$ 2.113.551,59, em 30/11/1999, não prevista no Contrato de Empréstimo nº 68466 firmado com o Banco Bozano Simonsen S/A (fls. 151-163). Conforme entendimento da Fiscalização, no Contrato de Empréstimo nº 68466 e nos aditamentos, em que o Banco Bozano Simonsen S/A concedeu ao Contribuinte um empréstimo de R\$

10.000.000,00, não existe cláusula estabelecendo a variação em moeda estrangeira do valor financiado. Diante do fato, o valor lançado a débito da conta 4.4.2.02.8003.174399 Variações Monetárias Passivas/Var. Camb. S/ Cap Giro/Banco Bozano Simonsen (fl. 149) e a crédito da conta 2.1.1.01.0991.037537 Instituições Financeiras/Cap Giro Moeda Nac/Banco Bozano Simonsen S/A (fl. 148) foi glosado pela Fiscalização.

Enquadramento legal: art. 8º da Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º da Lei nº 9.718, de 1998 e arts. 251, parágrafo único, 299, e §§ 1º e 2º, 377 e 378 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999).

b) Distribuição disfarçada de lucros - negócios em condições de favorecimento de pessoa jurídica ligada

A infração é assim descrita pela Fiscalização:

19. Conforme constado no item "c", do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02, a contribuinte transferiu, por meio de cisão parcial, valores passivos referentes à provisão para o imposto de renda, no importe de R\$ 51.405.095,57, e provisão para a contribuição social sobre o lucro, de R\$ 16.449.630,58;

20. Ocorre que, conforme descrito no item "d", a contribuinte possuía contabilizada em seu passivo, subgrupo 2.2.4 Provisão Imposto de Renda/Contr. Social, saldo de R\$ 16.749.472,11.

21. Intimada a pronunciar-se sobre os saldos de IR e CSLL constantes do Passivo a serem vertidas, de vez que os saldos eram insuficientes para a realização da cisão no montante pretendido, a contribuinte esclarece que "a constituição contábil da provisão para imposto de renda e contribuição social s/lucro (Passivo), sobre os lucros diferidos, é efetuada pelo líquido, com abatimento/aproveitamento dos créditos fiscais provenientes de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social".

22. Esta fiscalização não concorda nos moldes em que foi efetuada a cisão parcial, mormente no que se refere à transferência de passivo fiscal, e a consequência reflete-se em distribuição disfarçada de lucros conforme passo a descrever:

22.1. No Protocolo e Justificativa para Cisão Parcial da CBPO Engenharia Ltda., consta Laudo de Avaliação mencionado contas a receber de seu ativo a ser cindida para as seguintes empresas:

Empresas incorporadoras da Cisão Parcial: Odebrecht Serviços de Óleo e Gás Ltda., Odebrecht S/A., OSI Participações Ltda., Odebrecht Química Ltda., OQPA Administração e Participações Ltda., Belgrávia Empreendimentos Imobiliários Ltda.

22.2. Referidas empresas são pessoas jurídicas ligadas à cindida por pertencerem ao mesmo conglomerado empresarial ...

[...]

22.3. Os valores do ativo cindido são representados por créditos decorrentes de receitas não recebidas de contratos firmados com entidades governamentais e que, devido a não terem sido recebidos tiveram a tributação do lucro correspondente às receitas não recebidas, diferidas até sua realização;

22.4. Ora, os valores de Provisão para IRPJ no importe de R\$ 51.405.095,58, e de Provisão para CSLL no importe de R\$ 16.449.630,58, conforme citado no item do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 02, está vinculado ao crédito a receber transferido, porém não guarda a devida proporcionalidade determinada pela legislação, pois, veja-se,

conforme discriminação a seguir, a desproporcionalidade de IRPJ e CSLL em relação a cada parcela do ativo cindido de que foi beneficiária cada uma das empresas:

Empresas Incorporadas da cisão Parcial	Provisão p/imposto de renda (Passivo)	% Relativa ao Ativo Transf.
Odebrecht Serviços de Óleo e Gás Ltda	R\$ 2.640.134,04	46,22%
Odebrecht S/A	R\$ 7.514.227,63	46,22%
OSI Participações Ltda	R\$ 3.070.927,48	23,98%
Odebrecht Química Ltda	R\$ 22.528.215,84	50,50%
OQPA Administração e Participações Ltda	R\$ 10.560.536,13	46,22%
Belgrávia Empreendimentos Imobiliários Ltda	<u>R\$ 5.091.054,15</u>	28,02%
	R\$ 51.405.095,57	

Empresas Incorporadas da cisão Parcial	Provisão p/imposto de renda (Passivo)	% Relativa ao Ativo Transf.
Odebrecht Serviços de Óleo e Gás Ltda	R\$ 844.842,89	14,79%
Odebrecht S/A	R\$ 2.404.552,84	14,79%
OSI Participações Ltda	R\$ 982.696,79	7,67%
Odebrecht Química Ltda	R\$ 7.209.029,07	16,16%
OQPA Administração e Participações Ltda	R\$ 3.379.371,57	14,79%
Belgrávia Empreendimentos Imobiliários Ltda	<u>R\$ 1.629.137,42</u>	8,97%
	R\$ 16.449.630,58	

22.5. Percebe-se, portanto, que os valores de IRPJ e CSLL, ambos de Longo Prazo, que foram transferidos representam valores passivos substancialmente maiores do que na realidade deveriam ser;

22.6. Mesmo que a fiscalizada venha a justificar que há um descompasso entre os valores a realizar e os créditos a receber ocasionando a desproporcionalidade entre o ativo transferido e os tributos incidentes, isto não torna inválida a argumentação de que o passivo fiscal foi majorado;

22.7. E digo o por quê:

22.7.1. Ao transferir a obrigatoriedade de realização dos valores referentes aos créditos não recebidos, a cindida deixa de realizar os resultados diferidas. E assim procedendo, conserva o estoque de prejuízo fiscal e concomitantemente, conserva o Ativo fiscal diferido, e transfere, por cisão parcial, um passivo tributário revestido de incertezas;

22.7.2. Veja-se, por outro ângulo, que se a cindida realizasse os resultados diferidos com a concomitante compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL sem observância da trava de 30% (pois ela possui decisão transitada em julgado que permite a compensação integral) não subsistiriam valores de CSLL (pois o estoque de base de cálculo negativa é superior ao valor a ser realizado), e os valores de IRPJ apurados remontaria valor

insuficiente para concretização da operação, admitindo-se, neste caso, a possibilidade de transferência desse valor;

22.7.3. E mesmo que obedecesse a trava de 30% os valores obtidos de IRPJ e CSLL não seriam aqueles nas quais foram adstritas nos Laudos de Avaliação constantes dos instrumentos de cisão parcial;

22.7.4. A empresa, em carta resposta datada de 26/04/04, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal n.º 02, alega que se está contabilizando pelo líquido, e demonstra nos cálculos lá apresentados que os débitos oriundos de lucro diferido estão sendo deduzidos dos créditos de prejuízos fiscais e de créditos oriundos de diferenças temporárias;

22.7.5. Este procedimento está em desacordo com os itens 035 e 036 do Pronunciamento do IBRACON, aprovado pela Deliberação CVM n.º 273, de 20/08/98, que estabelece a forma de Apresentação do Ativo e Passivo Fiscal, exceto se de fato pretender-se a compensação:

035 - No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, e o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distingui-se dos correntes.

036 - O passivo fiscal corrente deve ser classificado no passivo circulante. O ativo ou passivo fiscal diferido deve ser classificado destacadamente no realizável ou exigível de longo prazo e transferido para o circulante no momento apropriado, mas sempre evidenciando tratar-se de item fiscal diferido.

22.7.6. Isto leva a crer que a empresa objetivou a compensação estabelecida no item 03 7 do referido Pronunciamento:

037 - A entidade só deve compensar ativo passivo fiscais se, tendo direito legal para tanto, pretender quitá-los em bases líquidas, ou simultaneamente realizar o ativo e liquidar a obrigação. .

22.7.7. Ao compensar ativo e passivo fiscais, como consta em seus balancetes de 30/11/99, antes da cisão, e sendo a sua base líquida de R\$16.749.472,11, a cindida transferiu passivo fiscal inexistente de R\$ 51.105.254,04 deixando de lastrear parcela do ativo cindido representativa de créditos a receber;

22.8. Assim, a cindida distribuiu lucro por meio de transferência real de parcela de ativo, representado por créditos a receber, de igual valor à parcela não lastreada de passivo, quantificada pela diferença entre os valores de passivo fiscal constantes dos instrumentos de cisão parcial e a base líquida contabilizada pela contribuinte, ou seja, 67.854.726,15 - 16.749.472,11 = R\$ 51.105.254,04, e que, nos termos do inciso VI, do art. 464, do RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 29/03/99 é distribuição disfarçada de lucros.

Período de apuração: 30/11/1999.

Enquadramento legal: arts. 247, 249, inciso I, 464, inciso VI, 465, 466 e 467, inciso V, do RIR/ 1999.

c) Adições não computadas na apuração do lucro real - Tributos e Contribuições com exigibilidade suspensa

Falta de adição ao lucro líquido do período (31/11/1999), na determinação do lucro real, do valor de R\$ 1.975.420,89, referente a contabilização de despesas em contrapartidas de provisões para o PIS e COFINS, cuja exigibilidade encontra-se suspensa nos termos dos incisos IV e V, do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 1966.

Enquadramento legal: art. 41, § 1º, da Lei n.º 8.981, de 1995 e art. 344, § 1º, do RIR/1999.

d) Excesso de diferimento de resultados contratados com entidades governamentais

Dedução indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em 30/11/1999, do valor de R\$ 314.150,09, referente ao excesso de diferimento do lucro em contrato de empreitada com entidade governamental (contrato 133 Ribeirão Anhumas - fl. 84).

Enquadramento legal: art. 250 e 409 do RIR/1999.

Em relação à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, foi desconsiderada a trava de 30% imposta pela Lei nº 8.981, de 1995, em decorrência de decisão judicial.

Inconformado com os lançamentos, o Contribuinte apresenta, por intermédio de seu procurador, a impugnação de fls. 257-271, com os documentos de fls. 272-399, onde faz sua defesa.

Inicialmente, reconhece a procedência da ação fiscal em relação aos itens “c” (Adições não computadas na apuração do lucro real ~ Tributos e Contribuições 3 com exigibilidade suspensa) e “d” (excesso de diferimento de resultados contratados com entidades governamentais e provisão não dedutível), razão pela qual fará os correspondentes ajustes;

Em relação às demais infrações, faz as seguintes alegações:

1 - Dedução indevida de variações cambiais passivas

- A Fiscalização está equivocada, pois o valor de R\$ 2.113.551,59 não se refere a variação cambial passiva do contrato de empréstimo nº 68466, mas sim ao contrato de “swap”, firmado com o Banco Bozano Simonsen S.A. Conforme documento de fl. 285 fornecido pelo Banco Santander Banespa, sucessor do Banco Bozano Simonsen, a referida importância, acrescida dos juros no valor de R\$ 40.923,75, decorre de contrato de “swap” firmado com aquela instituição financeira.

- O art. 322 do RIR/1999 autoriza expressamente a dedução das contrapartidas de variações monetárias das obrigações do sujeito passivo. O assunto também é pacífico no Conselho de Contribuintes.

- O trabalho fiscal não pode prevalecer diante da inexistência de prejuízo ao erário, pois o referido valor foi oferecido à tributação pelo Banco Bozano Simonsen.

2 - Distribuição disfarçada de lucros - negócios em condições de favorecimento de pessoa jurídica ligada

2.1 - A comprovação da improcedência das premissas do trabalho fiscal

- Na cisão efetuada não ocorreu transferência de passivos maiores do que os devidos, sendo o procedimento fiscal infundado e destituído de base legal, pois cabe aos sócios ou acionistas da sociedade cindida e daquela que lhe absorverá o patrimônio, decidir que ativos e que passivos comporão o valor do patrimônio líquido a ser vertido. Não há qualquer vinculação entre uns e outros; o que importa é o resultado líquido através do qual se obterá o montante do capital a ser aumentado na incorporadora, ou quando esta for participante no capital da cindida, o montante a ser integrado ao seu próprio patrimônio em substituição ao custo das quotas ou ações do capital da cindida extinta por força da cisão.

- Ainda que os valores transferidos do passivo fossem maiores, no momento da cisão não ocorreria qualquer apuração de ganho disfarçado, mas sim, um valor de patrimônio líquido vertido menor do que o correto, não havendo qualquer vantagem para a pessoa jurídica incorporadora ou para os sócios ou acionistas da cindida. Em outras palavras, estes estariam tendo um prejuízo e não um lucro disfarçado.

- Se houvesse lucro, a materialização somente ocorreria no futuro; por intermédio da constatação de uma sobra de passivo na incorporadora após a realização dos ativos e o conseqüente pagamento dos tributos devidos.

- Portanto, pelos motivos expostos, é descabida a acusação de distribuição disfarçada de lucros.

2.2 - A existência do passivo-fiscal transferido mediante cisão

- Efetuou a escrituração da provisão do IRPJ incidentes sobre os lucros diferidos pelo saldo líquido, registrando em sua contabilidade apenas a diferença entre o valor correspondente a esse imposto e valores recuperáveis em virtude da existência de prejuízos fiscais.

- Não havia na contabilidade qualquer valor registrado a título de provisão para a CSLL, eis que o valor dos débitos oriundos de lucro diferido eram superiores aos créditos decorrentes da base de cálculo negativa dessa contribuição. Em 30/11/1999, data da cisão, a provisão do imposto de renda estava registrado pelo valor líquido de R\$ 16.749.472,11, correspondente à diferença entre os débitos oriundos do lucro diferido e os créditos relativos aos prejuízos fiscais e as diferenças temporárias (fl. 286). Entretanto, os laudos de avaliação do patrimônio consideraram os valores integrais das provisões do IRPJ e da CSLL existentes nos controles fiscais (fls. 287-324).

- Observa-se que no razão e nas fichas de contabilidade financeira, nos dias 23 e 29 de dezembro, os registros contábeis da conta “provisão imposto de renda/contr. social”, que registravam o saldo líquido desse passivo, foram adequados aos controles fiscais das respectivas provisões.

- Portanto, resta comprovado que, na data da cisão, os valores das provisões do IRPJ e da CSLL eram superiores aos que foram transferidos na cisão, não havendo qualquer fundamento que ampare a alegação fiscal que transferiu as demais pessoas Jurídicas do grupo passivo fiscal inexistente.

2.3 - A proporcionalidade entre os ativos e os passivos transferidos mediante cisão

- Ao contrário do que entende a Fiscalização, os valores transferidos no ato da cisão correspondem exatamente ao imposto de renda e à contribuição social, incidente sobre o valor do lucro diferido, que foi gerado pelas receitas não realizadas, decorrentes dos contratos firmados com entidades governamentais (demonstrativos de fls. 345-347).

- Os valores das provisões do IRPJ e da CSLL, transferidos às pessoas jurídicas do Grupo Odebrecht, correspondem exatamente à aplicação das alíquotas desses tributos, conforme é demonstrado a seguir:

Incorporadora	Créditos recebidos na cisão (ativo transferido)	Lucro Diferido Cindido (doc. 25)	Provisão do IRPJ (25%)	Provisão da CSL (8%)

<i>Odebrecht SA</i>	<i>16.256.877,26</i>	<i>30.056.910,54</i>	<i>7.514.227,63</i>	<i>2.404.552,84</i>
<i>Odebrecht Química</i>	<i>44.609.256,15</i>	<i>90.112.863,35</i>	<i>22.528.215,84</i>	<i>7.209.029,07</i>
<i>OQPA</i>	<i>22.847.503,18</i>	<i>42.242.144,55</i>	<i>10.560.536,13</i>	<i>3.379.371,57</i>
<i>Odebrecht Serviços de Óleo e Gás</i>	<i>5.711.875,79</i>	<i>10.560.536,13</i>	<i>2.640.134,04</i>	<i>844.842,89</i>
<i>OSI</i>	<i>12.806.244,00</i>	<i>12.283.709,92</i>	<i>3.070.927,48</i>	<i>982.696,79</i>
<i>Belgravia</i>	<i>18.166.872,00</i>	<i>20.364.217,80</i>	<i>5.091.054,45</i>	<i>1.629.137,42</i>
Total	120.398.628,38	205.620.382,28	51.405.095,57	16.449.630,58

- Transferiu o valor exato das provisões do IRPJ e da CSSL incidente sobre o lucro apurado nos contratos firmados, cuja tributação foi diferida para a data do efetivo recebimento dos valores correspondentes, estando em conformidade com a legislação tributária. Ao contrário do que entende a Fiscalização o IRPJ e a CSLL não incidem sobre as receitas decorrentes dos contratos. mas sim sobre o respectivo lucro.

2.4 - A não-caracterização de hipótese de distribuição disfarçada de lucros

- Os argumentos utilizados pela Fiscalização para justificar o procedimento baseiam-se em premissas incorretas. Da leitura do art. 464, inciso VI, do RIR/1999, pode-se presumir que a distribuição disfarçada de lucros, nos casos em que se verificar a realização entre a pessoa jurídica e a pessoa ligada, de qualquer negócio, não arrolado nos demais incisos do art. 464, em condições de favorecimento.

- Da análise mais atenta desse dispositivo legal pode conduzir à conclusão de que o legislador previu uma hipótese genérica de distribuição disfarçada de lucros. Porém, essa não é a melhor interpretação. Atualmente, é pacífico na jurisprudência administrativa e judicial o entendimento de que a relação de hipótese de distribuição disfarçada de lucros é taxativa, e não comporta extensão por analogia. Por isso, a fiscalização não pode realizar lançamento nos casos em que os fatos não se subsumem às hipóteses expressamente arroladas no art. 464 do RIR/1999.

- O art. 464, inciso IV, do RIR/1999 deve ser interpretado em conjunto com o art. 62, inciso VI, do Decreto-lei nº 1598, de 1977, alterado pelo art. 20, inciso VIII, do Decreto-lei nº 2065, de 1983, reproduzido no art. 467, inciso V, do RIR/1999. Observa-se que o art. 62, inciso VI, do Decreto-lei nº 1598, de 1977, determina que as importâncias consideradas como distribuição disfarçada de lucros serão acrescidas ao lucro líquido para determinar o lucro real. Assim, não faz sentido sustentar o contrário, uma vez que aquela norma estaria determinado adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, um valor já integralmente adicionado.

- No caso, no ato da cisão, não efetuou qualquer pagamento ou crédito a qualquer pessoa ligada, não tomou qualquer despesa ou custo e não efetuou qualquer dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Além disso, os passivos transferidos (provisões do IRPJ e CSLL) não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real (art. 344, § 6º, do RIR/1999). Também, por isso, não há qualquer fundamento legal que ampare a acusação de distribuição disfarçada de lucros.

- A tentativa de enquadramento de hipóteses de distribuição disfarçada de lucros parte do pressuposto de vantagem atribuída indiretamente ao controlador final do grupo, dado que as pessoas jurídicas que absorveram parte do seu patrimônio não participavam do seu capital. Nessas circunstâncias é materialmente impossível haver distribuição de lucros, pois se houvesse benefício para uma das pessoas jurídicas automaticamente haveria prejuízo para a outra, situação em que o controlador sairia ganhando por um lado mas perdendo por outro. Nesse sentido, ementas de acórdãos do Conselho de Contribuinte.

3 - Conclusões e pedido

Requer que seja a impugnação julgada totalmente procedente, com o conseqüente cancelamento dos ajustes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL determinados nos autos.

Protesta pela juntada de documentos e pela realização de diligências fiscais, que porventura sejam necessárias.

Requer a realização de perícia. Indica o perito e formula os seguintes quesitos:

1. *O valor de R\$2.113.551,59, correspondente à despesa financeira glosada pela fiscalização, refere-se ao contrato de empréstimo n. 68466 firmado entre a impugnante e o Banco Bozano Simonsen S/A?*
2. *Caso a resposta ao item anterior seja negativa, qual a origem do pagamento correspondente? Apresentar os documentos que comprovem a sua origem.*
3. *Quais os valores registrados, na contabilidade, a título de provisão do IRPJ e da CSL? Esses valores correspondiam aos saldos totais dos referidos passivos?*
4. *Quais são os valores integrais das provisões do IRPJ e da CSL, existentes nos controles fiscais da impugnante?*
5. *A impugnante realizou lançamentos, em sua contabilidade, ajustando os saldos existentes, em 30.11.1999, nas contas "provisão imposto de renda/contr. social" aos valores constantes em seus controles fiscais? Quais são esses lançamentos?*
6. *Os valores das provisões do IRPJ e da CSL transferidos às pessoas jurídicas do Grupo Odebrecht correspondem ao lucro diferido, que foi gerado pelas receitas não realizadas, decorrentes dos contratos firmados pela impugnante com entidades governamentais?*
7. *Favor prestar outros esclarecimentos julgados necessários sobre quaisquer dos itens desta impugnação.*

Finalizando, requer que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados.

4 - Das parcelas não impugnadas

Como visto, o Contribuinte reconhece a procedência da ação fiscal referente ao excesso de diferimento de resultados contratados com entidades governamentais, no valor de R\$ 314.150,09 (item 004 do Auto de Infração) e da provisão não dedutível no valor de R\$ 1.975.420,89, referente a contabilização de despesas em contrapartidas de provisões para o PIS e COFINS (item 003 do Auto de Infração).

Portanto, permanece em litígio as importâncias de R\$ 2.113.551,59 e R\$ 51.105.254,04, referentes à glosa de variação cambial passiva (item 001 do auto de Infração) e distribuição disfarçada de lucros (item 002 do Auto de Infração), respectivamente.

Em decorrência da transferência da competência definida na Portaria RFB nº 10.795, de 3 de agosto de 2007, o processo foi encaminhado para julgamento nesta DRJ.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 1ª Turma da já mencionada DRJ/Santa Maria-RS proferiu o Acórdão nº 18-9.017, de 20 de maio de 2008, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

PERÍCIA. DESNECESSIDADE

O pedido de perícia somente é deferido quando necessário à formação de convicção por parte do julgador. A realização de perícia é totalmente desnecessária quando é possível a apresentação de prova documental sobre as questões controversas e, ainda, quando constatado que os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA. DEDUTIBILIDADE

A dedutibilidade de despesas relativas às variações cambiais passivas está condicionada à comprovação, com documentação hábil e idônea, da incidência desse encargo sobre a obrigação assumida.

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. NEGÓCIOS EM CONDIÇÕES DE FAVORECIMENTO.

Comprovado que a pessoa jurídica realizou com pessoas ligadas negócios em condições; de favorecimento, caracterizada está hipótese de distribuição disfarçada de lucros.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. DECORRÊNCIA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Inconformada, a interessada apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente. Acrescenta, no entanto, que: (i) a despeito da falta de localização do contrato de *swap* firmado com o Banco Bozano Simonsen os demais elementos de prova existentes, se analisados conjuntamente, e de maneira razoável, permitem concluir que a despesa glosada é dedutível; (ii) a decisão recorrida sequer rebateu os fundamentos da

impugnação, limitando-se a repetir, de maneira resumida, os argumentos utilizados pela fiscalização. Ademais, não mais propugna pela realização de diligência ou perícia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a controvérsia restringe-se às discussões sobre a glosa da variação cambial passiva, no valor de R\$ 2.113.551,59, e sobre a distribuição disfarçada de lucros, no valor de R\$ 51.105.254,04.

Quanto à variação cambial passiva, ainda em sede de impugnação, a empresa alegou que o valor glosado não se refere ao contrato de empréstimo mencionado na acusação fiscal, mas, sim, a um contrato de *swap* firmado com a mesma instituição financeira. Para comprovar tal fato, juntou aos autos (fls. 285) um documento no qual esta última declara ter localizado em seus registros contábeis um lançamento que atesta o recebimento de R\$ 2.154.475,34, com a rubrica “LIQ SWAP CBPO ENGENHARIA LTDA”, com data de 18/1/99. A diferença em relação ao valor glosado corresponderia a juros decorrentes da mesma operação de *swap*.

A DRJ argumentou que o documento apresentado não é suficiente para comprovar o que foi alegado. Além de o valor não coincidir com o escriturado, a empresa não apresentou os documentos comprobatórios da operação e, principalmente, o contrato de *swap* celebrado com a instituição financeira.

A empresa reconhece que não logrou localizar o contrato de *swap* firmado com o Banco Bozano Simonsen, mas, ainda assim, entende que houve comprovação da despesa efetuada. Se houvesse dúvida, alega que as autoridades julgadoras deveriam ter determinado a realização de diligência. Acrescenta que não houve questionamento quanto ao pagamento nem quanto à dedutibilidade de despesas que tenham natureza de variação cambial passiva.

Nada obstante, assiste razão à instância *a quo*.

Em sede de fiscalização, a empresa foi intimada a apresentar cópia da documentação que respaldasse a despesa contabilizada (fls. 147 a 149). Como resposta, a empresa apresentou o contrato de empréstimo (de nº 68466) e seus aditivos, bem como uma série de outros documentos (fls. 150 a 182), incluindo planilhas de cálculos de amortização e

atualização tomando como referência o saldo da dívida em dólares (fls. 170 a 171). Os extratos contábeis (fls. 164 e 172) indicam que o valor da despesa glosada efetivamente fez parte da operação de empréstimo (contabilizada como capital de giro). Dentre os documentos juntados, já se incluía um “extrato de conta corrente” (fls. 175), emitido pela instituição financeira que concedeu o crédito, onde se pode inferir que na mesma data da apropriação da despesa (18/01/99) houve a liquidação de um contrato de *swap* no valor de R\$ 2.154.475,34. É possível até que este último tenha sido pactuado no bojo da mesma operação de empréstimo. Contudo, isso não foi observado pela recorrente e os elementos anexados aos autos não permitem confirmar essa possibilidade.

O fato é que a empresa contabilizou a despesa como variação cambial passiva sobre os valores obtidos a título de capital de giro. A fiscalização, com base nessa informação, analisou a documentação apresentada e não encontrou amparo contratual para a apropriação de despesas dessa natureza. A empresa, então, muda a motivação da despesa com base numa correspondência da instituição bancária (datada de 23/12/2004) informando que localizou em seus registros contábeis um lançamento cujo histórico dizia ter havido a referida liquidação de uma operação de *swap*. Quanto a isso, não apresentou qualquer outra prova.

O simples fato de ter havido pagamento não implica reconhecer a dedutibilidade da alegada despesa. Se é que houve algum equívoco na identificação da natureza da despesa glosada, foi a própria empresa quem o cometeu ao qualificá-la, na contabilidade, como variação cambial sobre o capital de giro (vide fls. 148). Ainda assim, havia a oportunidade de superar o erro e comprovar que o valor lançado tinha lastro dedutível. Porém, como reconhecido no recurso apresentado, a empresa não logrou localizar o contrato de *swap*. Até por isso, de nada adiantaria a DRJ ter determinado a realização de diligência.

A verdade é que, mesmo que o contrato de *swap* tivesse sido celebrado de forma independente, não se sabe as condições contratadas e os valores que seriam passíveis de dedutibilidade para fins da apuração das bases de cálculo dos tributos envolvidos.

Há que se manter a documentação hábil capaz de comprovar a efetiva natureza e ocorrência factual de qualquer lançamento contábil. Esse é o sentido da determinação legal reproduzida no artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99):

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Também não pode prosperar a alegação de que a correspondente receita teria sido tributada pela instituição financeira. Como já observado pela DRJ, além de não possuir fundamentação fática, esse argumento é irrelevante para a solução do litígio. Independentemente do que acontece na outra ponta da relação negocial, toda despesa deve ser comprovada através de documentação que permita aferir sua ocorrência e natureza para fins de dedutibilidade.

No que diz respeito à distribuição disfarçada de lucros, entretanto, o direito socorre a recorrente.

É que as hipóteses legais atinentes à distribuição disfarçada de lucros (DDL) possuem um pressuposto lógico, qual seja, o de que os valores questionados tenham sido deduzidos na apuração do lucro real. Confira-se o teor dos artigos 60 a 62 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e 20 e 21 do Decreto-Lei nº 2.065/83, conforme a consolidação contida nos artigos 464 a 468 do 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 alugueis, 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 I

Cômputo na Determinação do Lucro Real

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

I - nos casos dos incisos I e IV do art. 464, a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do período de apuração; (grifei)

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; (grifei)

III - no caso do inciso III do art. 464, a importância perdida não será dedutível; (grifei)

IV - no caso do inciso V do art. 464, o montante dos rendimentos que exceder ao valor de mercado não será dedutível; (grifei)

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. (grifei)

Art. 468. O disposto no artigo anterior aplica-se aos lucros disfarçadamente distribuídos e não prejudica as normas de indedutibilidade estabelecidas neste Decreto.

Como se deduz dos dispositivos que determinam o cômputo na determinação do lucro real (artigo 467), todas as hipóteses de distribuição disfarçada de lucro têm como consequência a tributação do correspondente item de receita (inciso I) ou a não dedutibilidade do correspondente item de custo ou despesa (inciso II a V). Destarte, não faz sentido aplicar essas regras quando o correspondente item foi tributado (inciso I) ou não foi deduzido (itens II a V). Trata-se de regras específicas antielisivas voltadas a impedir que partes relacionadas manipulem o valor transacionado em suas operações de modo a obter uma redução na tributação sobre a renda. É a aplicação do princípio *arm's length*, consagrado na doutrina do direito tributário internacional, às operações internas.

Tal entendimento já foi, inclusive, proferido em julgados dessa Casa. Além dos exemplos transcritos pela recorrente, que tratam do mesmo tema, veja-se, ainda, as seguintes ementas:

Ementa: DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS. GLOSA DE DESPESAS.

A glosa de despesas prevista no o art. 467, inciso VI do RIR/99 em função da presunção disfarçada de lucro (DDL) não se sustenta apenas com a demonstração da existência de favorecimento, pois é preciso atender um outro pressuposto de fato para a qual a sanção fiscal seja desencadeada: que o “creditamento” em causa tenha sido deduzido contabilmente como despesa ou prejuízo, onerando assim o lucro real. É que a teleologia da Lei, nesse caso, é apenas o de desfazer a dedutibilidade dessa despesa, voltando a situação patrimonial da empresa para o estado anterior à operação favorecida.

(Acórdão nº 1401-000.618, de 03/08/2011)

DISFARÇADA DE LUCROS (DDL) NÃO CARACTERIZAÇÃO

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

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

(Acórdão nº 1802-00994, de 04/10/2011)

No presente caso, a recorrente sustenta que não efetuou qualquer pagamento ou crédito às pessoas ligadas pelo fato de ter transferido as provisões de IRPJ e CSLL a pagar no evento da cisão parcial. Nesse sentido, não houve apropriação de despesa ou custo na apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.

A DRJ reconhece que, pela análise dos autos, a empresa não efetuou pagamentos ou créditos a pessoas ligadas, não tomou qualquer despesa ou custo, nem efetuou qualquer dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Mas, mesmo assim, afirmou que “no momento em que transferiu um passivo maior que o existente, beneficiou as referidas pessoas jurídicas, se enquadrando perfeitamente na hipótese prevista no inciso VI do art. 464 do RIR/1999”.

Com a devida vênia, não se pode concordar com essa singela visão do fenômeno. Como dito, as regras da DDL têm uma disciplina legal clara e precisamente voltada ao controle dos valores transacionados entre partes relacionadas para o específico fim de evitar a elisão na apuração das bases de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda. Isso pressupõe que a parte controlada tenha se beneficiado por não tributar o correspondente item de receita ou por deduzir o correspondente item de custo ou despesa.

Por esse motivo, há que se cancelar a autuação referente à distribuição disfarçada de lucros. Torna-se desprovida, então, a análise das demais razões suscitadas no recurso voluntário.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a autuação referente à distribuição disfarçada de lucros.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator