



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

Processo nº 10240.721549/2013-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.028 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria GLOSA DE DESPESAS. LUCRO DA EXPLORAÇÃO.
Recorrente TERMO NORTE ENERGIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO.

A motivação constante do lançamento é obrigatória e vincula a fiscalização. Se a razão indicada no auto de infração para a glosa da despesa não subsiste, não pode o lançamento ser mantido por razão diversa daquela que fundamentou o ato administrativo do lançamento. Uma vez provado que o motivo que baseou a glosa da despesa não subsiste -- já que não se trata de despesa de terceiro mas da própria empresa atuada -- não deve subsistir a glosa, por carência de fundamentação do lançamento.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS APÓS A AUTUAÇÃO CONSIDERANDO O BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DE 75% DO IRPJ.

O lucro da exploração deve levar em consideração apenas os resultados operacionais. Todavia, se os gastos não foram sequer incorridos, caberia à empresa excluí-los dos seus resultados, o que resultaria na majoração do lucro líquido e do lucro da exploração e, por consequência, aumentaria o benefício fiscal. Assim, correta a conduta da empresa de, ao reconhecer o erro contábil apontado no lançamento, proceder ao recolhimento do IRPJ já considerada a aplicação do benefício fiscal de redução de 75%.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva, que reconheceu o recurso apenas em parte, divergindo do voto em relação à possibilidade de retificação do lucro da exploração.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano (vice-Presidente) e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de auto de infração no qual se exige o recolhimento de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2009, acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros Selic, nos seguintes termos:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Despesas não necessárias apuradas conforme explicitado nesta Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
17/02/2009	10.129.038,96	75,00
17/02/2009	5.952.832,38	75,00
31/03/2009	5.843.121,84	75,00
30/06/2009	1.500.000,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

Conforme descreve o Termo de Verificação Fiscal, a autuação trata de glosa de despesas não necessárias da TG PORTO VELHO S/A ("TG"), incorporada pela ora Recorrente em 18/02/2009, veja-se:

**INFRAÇÃO II.2 – GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS LANÇADAS INDEVIDAMENTE
NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA TERMO NORTE ENERGIA LTDA**

**(ESSAS DESPESAS FORAM REALIZADAS PELA TG PORTO VELHO S/A ANTES DE SUA
INCORPORAÇÃO PELA TERMO NORTE ENERGIA LTDA, EM 18/02/2009)**

Consta da descrição dos fatos do auto de infração que a TG adquiriu a participação societária da EL PASO RONDÔNIA COMPANY ("El Paso") na RONDÔNIA POWER COMPANY ("RPC") que, por sua vez, detinha participação societária na ora Recorrente TERMO NORTE ENERGIA LTDA..

Para esta aquisição, a TG incorreu, em 18/02/2009, em gastos com: assessoria financeira prestada pelo Banco ABN AMRO Real (R\$10.129.038,96 e R\$5.952.832,38); despesas com assessoria jurídica prestada pelo escritório de advocacia SOUZA, CESCONE AVEISSIAN, BARRIEU E FLESCHE ADVOGADOS (R\$1.500.000,00); despesas de câmbio (R\$1.579.901,49); e despesas com impostos sobre operação de câmbio (R\$4.263.220,35), não escrituradas em sua contabilidade.

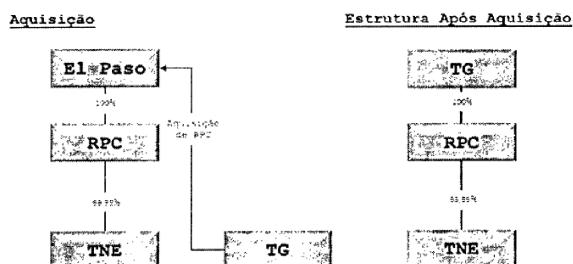
Ainda segundo o auto de infração, os lançamentos dessas despesas não foram escriturados na contabilidade da TG porque, nesse período (01/01/2009 a 18/02/2009), não houve qualquer receita por ela auferida. Assim, se tivessem sido escriturados, o resultado do seu exercício teria sido um prejuízo no mesmo valor do somatório das mencionadas despesas, o qual não poderia ser aproveitado pela sua incorporadora (a ora Recorrente), por vedação legal (art. 514, do RIR/99). Por esse motivo, a ora Recorrente, *"com a finalidade de esquivar-se da vedação legal contida no artigo 514, RIR/99, efetuou os lançamentos das despesas acima identificadas, diretamente em sua contabilidade, com a finalidade de abatê-las (ilegalmente) do seu resultado"*. Esta foi a razão indicada para a glosa das mencionadas despesas.

O auto de infração tece ainda considerações sobre os contratos celebrados, indicando que a celebração do chamado "contrato n. 02" era desnecessária à consecução de seu objeto, o qual já havia sido plenamente satisfeito com o "contrato n. 01" -- o "contrato n. 1" foi celebrado entre a TG e a El Paso e tinha por objeto a aquisição, pela TG, da participação societária que a El Paso detinha na RPC; por sua vez, o "contrato n. 2" foi celebrado entre a TG e a RPC e neste a TG adquiriria participação que a RPC detinha na Termo Norte Energia (a Recorrente) - mas note que essas considerações, assim como as relativas à multa qualificada, são relativas às infrações descritas nos itens I.A e I.B portanto não fazem parte deste processo.

Em sua impugnação, a contribuinte arguiu o que segue:

"2.1. EL PASO RONDÔNIA POWER COMPANY (EL PASO), empresa sediada no exterior, detinha 100% do capital social de RONDÔNIA POWER COMPANY (RPC), empresa também sediada no exterior, que, por sua vez, detinha 99,99% do capital social da ora IMPUGNANTE. (...)

2.2. Em 11.12.2008, com base no "PURCHASE AND SALE AGREEMENT", TG PORTO VELHO S.A. (TG), empresa sediada no Brasil, adquiriu a totalidade da participação societária de EL PASO em RPC por US\$177.525.000,00 (valor esse equivalente a R\$415.763.550,00, conforme contrato de câmbio apresentado no decorrer do processo de fiscalização). Em razão disso, a estrutura societária do grupo passou a ser a seguinte:



2.3. Para a aquisição da participação societária da EL PASO em RPC, TG incorreu em gastos com: (i) assessoria financeira prestada pelo BANCO ABN AMBRO REAL, nos valores de R\$10.129.038,96 e R\$5.952.832,38; (ii) assessoria jurídica prestada pelo escritório de advocacia SOUZA, CESCONE, AVEDISSIAN, BARRIEU E FLESCHE ADVOGADOS, no valor de R\$1.500.000,00; e (iii) taxas bancárias e Imposto sobre Operações Financeiras na modalidade câmbio (IOF-CÂMBIO) exigidos em decorrência da remessa ao exterior do montante devido à EL PASO, nos valores de R\$1.579.901,49 e R\$4.263.220,35, respectivamente.

2.4. Com o intuito de reduzir e simplificar a dita estrutura societária, aventou-se a possibilidade de a IMPUGNANTE incorporar RPC e TG, o que não era aceito pela Junta Comercial de Rondônia, uma vez que, no entender daquela, a legislação brasileira não permitiria a incorporação de empresa estrangeira (a RPC) por empresa brasileira (a IMPUGNANTE).

2.5. Em razão disso e como forma de alcançar os objetivos acima mencionados, a TG, primeiramente, adquiriu a totalidade da participação societária de RPC na IMPUGNANTE pelos mesmos R\$415.763.550,00 que foram por ela (TG) pagos a EL PASO para adquirir a própria RPC, conforme expresso no "QUOTA PURCHASE AND SALE AGREEMENT", datado de 18.02.2009, celebrado entre TG e RPC. Assim, a TG passou a ser a controladora direta da RPC e da IMPUGNANTE.

2.6. Posteriormente à referida aquisição, a IMPUGNANTE incorporou a TG (sua controladora) e, em 24.04.2009, a RPC foi extinta.

(...)

4.2. (...) a IMPUGNANTE jamais registrou os referidos dispêndios como se despesas próprias fossem, até porque eles jamais tiveram essa natureza (de despesa).

(...)

4.3. (...) a TG adquiriu a totalidade da participação societária da EL PASO em RPC por R\$415.763.550,00. Para concretizar essa operação, TG fez os referidos desembolsos, os quais foram computados no custo de aquisição dos investimentos em RPC que tinha sido de R\$415.763.550,00, que, então, passou a ser de R\$421.606.671,84.

4.4. Esse procedimento então adotado por TG, qual seja, o de ter registrado tais valores como custo de aquisição do investimento em RPC, se justificou pelo fato de que eles eram condição para que as remessas dos montantes devidos à EL PASO (por conta da venda da participação desta em RPC) pudessem ter sido feitas; ou seja, os valores em causa eram indispensáveis ao pagamento do preço devido à EL PASO, e, portanto, para a aquisição do investimento, daí terem sido acrescidos ao custo deste.

Afirma que atuou em conformidade com o Parecer Normativo COSIT nº.58/1976, (transcrito às fls.2.553), que determina que os valores que devem compor o custo de determinado bem do ativo imobilizado devem ser ativados. Portanto, os gastos objeto da autuação foram ativados na TG.

Especificamente com relação ao IOF, cita o Parecer de Orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) nº 7, de 05.03.1981, transcrito às fls.2.554, que orienta na direção que tal exação deve ser ativada.

Afirma então que *"4.8. Após a aquisição da participação da EL PASO em RPC, TG adquiriu a totalidade da participação societária de RPC na IMPUGNANTE pelos mesmos R\$415.763.550,00 que foram por ela (TG) pagos à EL PASO para adquirir a própria RPC"*, e continua:

4.9. Em razão de o pagamento não ter sido prontamente efetuado: (i) não houve nenhum acréscimo imediato ao custo de aquisição registrado por TG por conta de taxas bancárias e/ou IOF-CÂMBIO relativos à remessa de valores à RPC; e (ii) RPC passou a registrar um crédito contra a TG de R\$415.763.550,00, em substituição à participação que detinha na IMPUGNANTE.

4.10. Tendo em vista a subsequente incorporação de TG pela IMPUGNANTE, esta recebeu a participação que anteriormente pertencia à TG na RPC pelo custo de aquisição então apurado, no montante de R\$421.606.671,84, conforme item 4.3 acima".

4.11. Com a extinção de RPC, a IMPUGNANTE confrontou o valor dos seus investimentos em RPC com o acervo líquido recebido, no valor de R\$415.763.550,00, o que acarretou para a IMPUGNANTE (e não para a TG) uma perda de capital de R\$5.843.121,84 (R\$421.606.671,84 - R\$ 415.763.550,00), a qual foi registrada na conta contábil 7.9.60.00.01 - PERDAS EVENTUAIS.

4.12. Os lançamentos contábeis efetuados no Livro Razão da IMPUGNANTE (constantes dos AUTOS) refletem os passos dessa operação, ou seja: (i) a extinção dos investimentos em RPC (registrado na conta 2.8.01.00.01); e (ii) a apuração da perda de capital no valor de R\$ 5.843.121,84, registrada na conta 7.9.60.00.01 - PERDAS EVENTUAIS.

4.13. Em suma, contrariamente ao que afirma a fiscalização, a IMPUGNANTE jamais contabilizou "despesas" com taxas bancárias e IOF-CÂMBIO incorridas pela TG, em suposta infringência ao princípio contábil da entidade, até porque já anteriormente registrados como custo na TG. Na verdade, tais valores se convolveram em perda de capital na IMPUGNANTE por conta das operações acima descritas, plenamente dedutível para fins de IRPJ e CSLL. Em outras palavras, o único motivo apresentado pela fiscalização para exigir IRPJ e CSLL relativos à infração em exame, qual seja, o de que a IMPUGNANTE teria registrado despesas incorridas por terceiros (TG), não se sustenta, uma vez que, o que foi

deduzido pela IMPUGNANTE foi a perda por ela própria incorrida na extinção da RPC, razão por que deve ser cancelada essa parte dos AUTOS.

(...)

Defende, a título de argumentação, que mesmo que se pudesse considerar correto o entendimento da fiscalização de que teria registrado como "despesas" próprias os gastos incorridos por TG com taxas bancárias e IOF-CÂMBIO, ainda assim os valores de IRPJ exigidos deveriam ser reduzidos uma vez que goza do benefício fiscal da redução de 75% do IRPJ calculado com base no lucro exploração.

Quanto aos gastos com assessoria financeira prestada pelo BANCO ABN AMBRO REAL, nos valores de R\$10.129.038,96 e de R\$5.952.832,38; e assessoria jurídica prestada pelo escritório de advocacia SOUZA, CESCONE, AVEDISSIAN, BARRIEU E FLESCHE ADVOGADOS, no valor de R\$1.500.000,00, a então IMPUGNANTE reconhece que os referidos gastos foram, de fato, equivocadamente escriturados em sua contabilidade. Contudo, defende que, por ter atendido todas as condições previstas na legislação de regência, goza do benefício de redução de 75% do IRPJ calculado com base no lucro da exploração de que trata o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24.08.2001, conforme atestam os documentos anexados à impugnação (DOC.02 da impugnação).

O valor das despesas de assessorias financeira e jurídica equivocadamente contabilizadas totaliza R\$17.581.871,34 (R\$10.129.038,96+R\$5.952.832,38+R\$1.500.000,00). Adicionando-se esse montante ao lucro líquido (antes do IRPJ) declarado em sua DIPJ, (DOC.03 da impugnação), tem-se que:

- o lucro real passaria a ser de R\$129.998.974,70, (DOC.04), e não de apenas R\$112.417.103,36, (ficha 09A da DIPJ); por conseguinte, o IRPJ do período seria majorado de R\$28.080.275,84 (ficha 12A da DIPJ) para R\$32.475.743,68 (DOC. 04), disto resultando uma diferença de imposto de R\$ 4.395.467,84; e
- o lucro da exploração passaria a ser de R\$128.778.901,38 (DOC. 04 da impugnação), e não de apenas R\$111.197.030,04 (ficha 08 da DIPJ); consequentemente, o benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ seria majorado de R\$20.831.638,49 (ficha 10 da DIPJ) para R\$24.128.212,94, o que representaria um acréscimo de R\$3.296.574,45.

Assim, sustenta que o valor de IRPJ devido em razão da equivocada contabilização de despesas com assessorias financeira e jurídica totalizaria apenas R\$1.098.893,39 (R\$4.395.467,84 relativos ao aumento do IRPJ decorrente da glosa das referidas despesas, diminuídos dos R\$3.296.574,45 correspondentes à majoração do benefício fiscal a que faz jus), e não R\$4.395.467,84, conforme exigido pelo auto de infração de IRPJ.

Com base em tais cálculos, procedeu ao recolhimento da CSLL e do IRPJ devidos (DOC. 05 da impugnação), nos valores de R\$1.582.368,42 (9% sobre os referidos R\$17.581.871,34) e R\$1.098.893,39, sendo que, neste último caso, já considerada a aplicação do benefício fiscal de redução em 75% do IRPJ que foi majorado em decorrência da recomposição do lucro da exploração, conforme acima explanado, com acréscimos de juros moratórios contados a partir de 01.04.2010 (dia posterior ao do vencimento dos referidos tributos) e da multa de ofício de 75%, esta reduzida em 50%, conforme art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991.

Alega, ademais, que a fiscalização equivocou-se no cálculo dos juros incidentes sobre o IRPJ e a CSLL exigidos nos autos. Isso porque, sem apresentar qualquer

justificativa, a fiscalização dividiu o período de apuração em dois, alocando em um deles (encerrado em 18.02.2009) determinados gastos e, no outro (encerrado em 31.12.2009), o saldo de tais gastos. Em decorrência disso, os juros calculados sobre o IRPJ e a CSLL apurados no período encerrado em 31.02.2009 (com vencimento em 31.03.2009) tiveram como termo inicial a data de 01.04.2010; por sua vez, os juros calculados sobre o IRPJ e a CSLL referentes ao período encerrado em 31.12.2009 (com vencimento em 31.03.2010) tiveram como termo inicial a data de 01-04-2010.

Tendo em vista que: (i) o fato gerador do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real anual se dá em 31.12.; e (ii) os autos glosam gastos que teriam sido considerados de forma equivocada na apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ano-calendário de 2009 e, portanto, em 31.12.2009, sustenta que é completamente irrazoável e infundada qualquer pretensão da fiscalização de exigir o IRPJ e a CSLL em data diversa de 31.12.2009; ou seja, não pode a fiscalização antecipar a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL. Portanto, os juros incidentes sobre a glosa dos gastos em exame devem incidir a partir de 01.04.2010 e não de 01.04.2009, como parcialmente calculados nos autos.

Por fim, defende a não incidência de juros sobre a multa.

Em 24 de fevereiro de 2015 a DRJ no Rio de Janeiro proferiu o acórdão 12-73.139 negando provimento à impugnação apresentada e mantendo o auto de infração, proferindo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GASTOS COM CÂMBIO. ATIVAÇÃO. INAPLICABILIDADE. Gastos referentes a câmbio não revelam o mínimo de integração com a aquisição de participação societária que permita que possa ser considerada normal a ativação de tais gastos no patrimônio, (ativo), de uma empresa.

GASTOS COM AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DESPESAS NÃO OPERACIONAIS. Gastos indiretos ocorridos na aquisição de participação societária estão em sintonia com despesas não relacionadas à operação da empresa, devendo ser contabilizadas como despesas não operacionais.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A contabilidade somente faz prova dos fatos alegados se estiver acompanhada de documentos hábeis e idôneos que os fundamente, bem como em consonância com a legislação societária e fiscal.

DESPESAS. CUSTOS. REDUÇÕES. COMPROVAÇÃO. ÔNUS. Em processo fiscal predomina o princípio de que as afirmações sobre omissão de rendimentos devem ser provadas pelo fisco, enquanto as afirmações que importem em benefícios de redução, exclusão, suspensão ou extinção do crédito tributário competem ao contribuinte.

GLOSA DE DESPESA NÃO OPERACIONAL. LUCRO DA EXPLORAÇÃO. NEUTRALIDADE. A glosa de despesa não operacional não afeta o lucro da exploração.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 12 de março de 2015 (fl. 2.714), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 9 de abril de 2015, alegando, em síntese:

(i) A decisão inova nos fundamentos. Isso porque o auto de infração tem por fundamento exclusivamente o argumento de que a Recorrente teria registrado "despesas" incorridas por outra pessoa jurídica (a TG), não havendo qualquer discussão quanto à possibilidade de a própria TG ter considerado os referidos gastos como custo de aquisição de seu investimento em RPC. A Decisão recorrida, por sua vez, mantém o crédito tributário sob novos fundamentos, quais sejam, os de que: (a) os gastos com taxas bancárias e IOF-Câmbio "*não revelam o mínimo de integração com a aquisição de participação societária*", impedindo a sua ativação; (b) desembolsos com taxas bancárias e IOF-Câmbio constituem despesas (e não custos de aquisição); e (c) o PN CST nº 58/76, o art. 344, §4º do RIR/99 e o Parecer Orientação CVM nº 7/81 tratam do custo de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado ou ao estoque e não o de aquisição de investimentos.

(ii) no mérito, afirma que não há razão para que os gastos efetuados por TG para a aquisição da participação societária em RPC não devam ser considerados custos do seu investimento. Isso porque:

a) conforme destacou a decisão recorrida, o PN CST 58/1976 e o Parecer Orientação CVM nº 7/81 tratam apenas dos custos relativos à aquisição de bens do ativo imobilizado ou do estoque. Todavia, isso não significa dizer que o entendimento adotado pelos referidos atos não possa ser aplicado aos gastos relacionados à aquisição de investimentos. Isso porque tais atos afirmam que o que é determinante para se ativar ou não um gasto é o fato de ele (gasto) ser indispensável e necessário à integração do bem ao patrimônio da empresa; sendo irrelevante, para esse fim, o fato de o bem adquirido ser classificado contabilmente como investimento, estoque ou imobilizado. O procedimento adotado por TG, qual seja, o de ter registrado os gastos com taxas bancárias e IOF-CÂMBIO como custo de aquisição do investimento em RPC, se justifica pelo fato de que eles (gastos) eram condição para que a remessa dos montantes devidos à EL PASO (por conta da venda da participação desta em RPC) fosse realizada.

b) o art. 344, §4º do RIR/99 é expresso ao estabelecer que na determinação do lucro real "os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente" podem ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais e, pela Lei das S.A., os investimentos fazem parte do grupo ativo permanente.

(iii) subsidiariamente, considera que mesmo que se pudesse considerar correto o entendimento da fiscalização de que a Recorrente teria registrado como "despesas" próprias os gastos incorridos por TG, ainda assim os valores exigidos deveriam ser reduzidos, eis que a Recorrente goza do benefício fiscal da redução de 75% do IRPJ calculado com base no lucro exploração.

Observa, em contraponto aos argumentos trazidos no acórdão recorrido, que seja qual for o resultado do processo judicial nº 2002.34.00.022541-9 (no qual se discute o termo inicial para a fruição do benefício sobre o lucro da exploração), é incontroverso que em 2009, ano em que ocorridos os fatos geradores discutidos no presente processo, a ora Recorrente tinha direito ao benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ calculado com base no lucro da exploração.

Ademais, afirma que a decisão recorrida está equivocada quando conclui que a glosa dos gastos faria com que o lucro da exploração permanecesse idêntico àquele calculado pela Recorrente, já que anteriormente não fora majorado pela adição daqueles mesmos gastos, trazendo cálculos que simulam situações em que a fiscalização considera as despesas inexistentes.

(iv) no item "da parte não litigiosa", afirma que a Recorrente reconheceu que os gastos com assessoria financeira prestada pelo BANCO ABN AMBRO REAL e com assessoria jurídica prestada pelo escritório de advocacia foram indevidamente registrados em sua contabilidade, tendo procedido ao recolhimento da CSLL e do IRPJ sobre tais valores, já considerada a aplicação do benefício fiscal de redução em 75% do IRPJ que foi majorado em decorrência da recomposição do lucro da exploração, com acréscimos de juros moratórios contados a partir de 01.04.2010 (dia posterior ao do vencimento dos referidos tributos) e da multa de ofício de 75%, esta reduzida em 50%, conforme art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991.

A decisão recorrida não aceitou a redução do IRPJ lançado no auto de infração em razão da utilização do montante do benefício fiscal que deveria ser majorado pelo aumento do lucro da exploração originalmente apurado pela Recorrente, o que carece de fundamentos legais.

(v) sustenta a não incidência de juros sobre a multa.

Recebi o processo em distribuição realizada em 15 de fevereiro de 2017.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

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

Conforme relatado, o auto de infração refere-se à glosa de despesas que podem ser classificadas em dois subitens: (i) despesas com taxas bancárias e IOF-Câmbio e (ii) despesas com assessoria financeira e jurídica.

Quanto às despesas com taxas bancárias e IOF-câmbio, no valor total de R\$5.843.121,84, o auto de infração fundamenta a glosa sob o argumento de que a Recorrente teria indevidamente registrado despesas incorridas por outra pessoa jurídica (a TG).

Por sua vez, a Recorrente se defende aduzindo que tais gastos foram de fato incorridos pela TG, mas que acabaram se tornando despesas da Recorrente em virtude de operações subsequentes -- isso porque:

(i) tais despesas foram inicialmente contabilizadas pela TG como ativo, no contexto da compra da participação societária da RPC (controladora da TNE, ora Recorrente): a participação societária na RPC foi adquirida por R\$415.763.550,00, o qual, acrescido de

tais "custos" com taxas bancárias e IOF-Câmbio, passou a ser um investimento de R\$421.606.671,84;

(ii) posteriormente, a TG adquiriu da RPC a participação societária que esta detinha na TNE (ora Recorrente) pelos mesmos R\$415.763.550,00. Esse montante não foi prontamente pago, de maneira que RPC passou a contabilizar um crédito em favor de TG no valor de R\$415.763.550,00.

Após esses dois eventos a TG passou a controlar diretamente tanto a RPC quanto a TNE.

(iii) passo seguinte, a TNE (ora Recorrente) incorporou a TG (sua controladora direta), ocasião em que recebeu a participação na RPC pelo custo de aquisição então apurado, de R\$421.606.671,84.

(iv) após, a RPC foi extinta. Nessa operação, a TNE (ora Recorrente) registrou uma perda de capital de R\$5.843.121,84, correspondente à diferença entre o valor do seu investimento em RPC (R\$421.606.671,84) e o acervo líquido recebido (R\$415.763.550,00), a qual foi registrada na conta contábil 7.9.60.00.01 - PERDAS EVENTUAIS -- o acervo líquido recebido foi exatamente o crédito que a RPC tinha originalmente em favor de TG, o qual, com a incorporação descrita em (iii) acima, passou a ser em favor de TNE.

Conforme se percebe, o único motivo apresentado pela fiscalização para exigir IRPJ e CSLL relativos à infração em exame, qual seja, o de que a TNE teria registrado despesas incorridas por terceiros (TG), não se sustenta, uma vez que, o que foi deduzido pela TNE foi a perda que esta incorreu na extinção da RPC.

Se essa perda da TNE é dedutível ou não é uma outra questão, a qual não foi objeto do auto de infração em comento.

De fato, o auto de infração baseia a glosa na desnecessidade das despesas, mas, como não poderia deixar de ser, indica a razão pela qual a autoridade lançadora entende que a despesa não seria dedutível -- no caso, porque seria despesa de terceiros.

E digo que não poderia deixar de ser assim porque, a menos que haja expressa previsão legal sobre a indedutibilidade da despesa, um auto de infração não pode simplesmente dizer que tal despesa é indedutível e ponto. Pelo contrário, necessariamente deve indicar a razão pela qual a fiscalização assim entendeu.

Isso porque o lançamento fiscal não deixa de ser um ato administrativo, o qual tem como um de seus elementos o motivo. Assim dispõe o artigo 50 da Lei 9.784/1999 (grifamos):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

Do caput desse dispositivo legal depreende-se que o motivo compreende as situações de direito e de fato que levam à prática do ato administrativo -- no caso, a situação de direito seria a norma que embasa o ato administrativo, enquanto o pressuposto de fato representa as circunstâncias, situações ou acontecimentos que levam a Administração a praticar o ato.

O parágrafo primeiro esclarece a exigência de que o motivo seja explicitado na chamada motivação e, com base nisso, a doutrina chega a falar em um princípio da motivação ou da fundamentação. Neste sentido, *"o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos."* (Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. "Direito Administrativo", 19 ed., Atlas: 2005, p. 97).

Temos, portanto, que a legislação exige motivação (isto é, exposição dos motivos) para o ato administrativo que afete direitos ou agrave deveres, sendo que, nos termos da chamada teoria dos motivos determinantes, largamente aceita pelo STJ, as razões que a administração pública invoca para a prática do ato administrativo vinculam-se à validade desse próprio ato.

Assim, a motivação constante do lançamento é obrigatória e vincula a fiscalização. Se a razão indicada no auto de infração para a glosa da despesa não subsiste, não pode o lançamento ser mantido por razão diversa daquela que fundamentou o ato administrativo do lançamento.

Neste sentido, voltando à análise específica do presente caso, tenho que, uma vez provado que o motivo que baseou a glosa da despesa não subsiste -- já que não se trata de despesa de terceiro mas da própria Recorrente -- não deve subsistir a glosa, por carência de fundamentação do lançamento.

Vale notar que, conforme alegado em seu recurso voluntário, a decisão da DRJ inova na fundamentação, pois, diversamente do auto de infração, fundamenta a glosa na impossibilidade de que tais gastos fossem ativados pela TG.

De fato, a decisão afirma textualmente: "*De todo o exposto, cabe concluir que não há base legal para que se admita que os gastos acima analisados constituíram custo de aquisição não havendo como se considerar que com a incorporação da TG pela Interessada e com a subsequente extinção da RPC, aqueles gastos vieram a se transformar na perda de capital alegada de R\$5.843.121,84*".

Isso por si só já resultaria em nulidade de tal decisão por preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/1972. De qualquer forma, deixo de pronunciar tal nulidade tendo em vista o julgamento favorável do mérito nesse ponto, com base no par. 3o do mesmo artigo 59.

Quanto às despesas com assessorias financeira e jurídica, no total de R\$17.581.871,34, a Recorrente reconhece que os referidos gastos foram, de fato, equivocadamente escriturados em sua contabilidade.

Contudo, não recolhe o valor integralmente lançado de IRPJ mas apenas uma parte, alegando que goza do benefício de redução de 75% do IRPJ calculado com base no lucro da exploração de que trata o art. 1o da Medida Provisória nº 2.199-14, de 24.08.2001, conforme documentos anexados à impugnação.

A DRJ mantém o lançamento basicamente por duas razões:

(i) no caso da Recorrente há ação judicial em trâmite e o Poder Judiciário ainda não se pronunciou em termos definitivos sobre o início da fruição do pleito, estando, por conseguinte, indefinido o prazo final da fruição do benefício. Consequentemente, resta sem amparo a alegação que detinha o benefício do lucro da exploração no período objeto do presente lançamento;

(ii) ainda que assim não se entenda, a glosa de despesa não operacional não afeta o lucro da exploração.

Neste sentido, afirma que o artigo 544 do RIR/99 define o lucro da exploração como o lucro contábil antes da provisão para pagamento do imposto de renda, ajustado pela exclusão, dentre outros, dos resultados não-operacionais, ou seja, ganhos ou perdas não relacionados com a atividade social da empresa -- tais como os gastos com assessorias financeira e jurídica relativos à aquisição de participação societária, flagrantemente alheias à produção de energia elétrica. Continua, *in verbis*:

Assim, do exame da linha 31, (despesas operacionais) da planilha "Demonstração do Resultado" apresentada pela Interessada às fls.2.663, em comparação com a Ficha 06 A, "Demonstração do Resultado", da DIPJ/2010, fls.2.629, verifica-se que a Interessada originalmente declarou como tendo composto o total da despesa operacional, os gastos com assessorias financeira e jurídica, relativos à aquisição de participação societária, no valor de R\$17.581.871,34, que, conforme já mencionado, são alheios à produção de energia elétrica.

Desta forma, na "Demonstração do Lucro da Exploração", ficha 08, linha 15, às fls.2.631, a Interessada deveria ter adicionado ao lucro líquido o montante de R\$17.581.871,34, referente a gastos com assessorias financeira e jurídica, câmbio e impostos sobre operação de câmbio, todos relativos à aquisição de participação societária, referentes a despesas não operacionais no cálculo do lucro da exploração apresentado na sua DIPJ

DIPJ, por força do artigo 544, inciso III, do RIR/99, pois os mesmos constituem despesas não operacionais a teor do artigo 187, inciso IV, da Lei 6.404/76.

Verifica-se, então, que a Interessada calculou equivocadamente o lucro da exploração na sua DIPJ/2010, uma vez os gastos deveriam ter sido adicionados ao lucro líquido, nos termos acima expostos. Tal afirmação é feita abstraindo-se do ilícito que culminou com a presente autuação, pois os gastos legitimamente não pertenceram à Interessada.

Com a glosa das despesas não operacionais verificada nos autos, cabe a adição dos mesmos no cálculo do lucro líquido e a diminuição do mesmo valor no cálculo do lucro da exploração, (reversão da adição acima mencionada que deveria ter ocorrido na ficha 08, linha 15, da DIPJ), o que faz matematicamente, se constatar que o lucro da exploração considerando a presente autuação vem a ser o próprio lucro da exploração apurado inicialmente pela Interessada.

E não poderia ser de outro modo, pois a glosa de despesa não operacional não afeta o lucro da exploração.

Quanto à primeira razão, esta não procede porque, de fato, discute-se no processo judicial nº 2002.34.00.022541-9 o termo inicial de fruição do benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ calculado com base no lucro da exploração, mas tal controvérsia está adstrita às datas de 2001, conforme requerido pela Recorrente, ou 2004, como reconhecido pelo Delegado da Receita Federal de Rondônia no Despacho Decisório de 08.06.2005. Assim, é incontroverso que em 2009, ano em que ocorreram os fatos geradores discutidos no presente processo, a Recorrente tinha direito ao benefício fiscal.

No que diz respeito ao alcance desse benefício, também assiste razão à Recorrente. É verdade que o lucro da exploração deve levar em consideração apenas os resultados operacionais, cabendo ao contribuinte desconsiderar todas as receitas e despesas que não estejam vinculadas à sua atividade. No entanto, se os gastos com assessorias financeira e jurídica glosados pela fiscalização sequer foram por ela incorridos, caberia à Recorrente excluí-los de seus resultados, o que resultaria na majoração do lucro da exploração e, por consequência, do benefício fiscal.

Assim, correta a conduta da Recorrente de proceder ao recolhimento de CSLL no valor de R\$ 1.582.368,42 (9% sobre R\$ 17.581.871,34) e IRPJ no valor de R\$ 1.098.893,39 -- neste último caso, já considerada a aplicação do benefício fiscal de redução de 75% (doc. 5 da impugnação), com acréscimo de juros moratórios contados a partir de 01.04.2010 (dia posterior ao do vencimento dos referidos tributos) e da multa de ofício de 75% reduzida em 50%, conforme art. 6º da Lei nº 8.218, de 1991.

Vale notar que os juros incidentes sobre a glosa dos gastos em questão devem incidir a partir de 01.04.2010 e não de 01.04.2009, como parcialmente calculados no auto de infração. Isso porque, ao contrário do que argumentou o acórdão recorrido, no caso, a Recorrente (incorporadora) não estava obrigada a encerrar seu período de apuração por ocasião da incorporação ocorrida em 2009, já que, conforme relatado, desde o ano calendário anterior ela era controlada pela TG, incidindo assim a ressalva do art. 5º da Lei nº 9.959/2000.

Do exposto, julgo procedente o recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano