



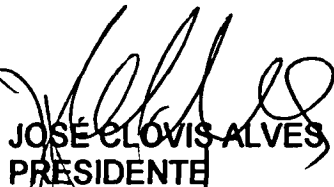
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6
Processo nº : 10280.000821/2001-90
Recurso nº : 131374
Matéria : IRPJ - EXS.: 1997 E 1998
Recorrente : TRANSNORTE LTDA
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2003
Acórdão n.º : 107-07.090

IRPJ E CSLL - Custos/despesas operacionais - Não podem ser aceitos como custos/despesas operacionais valores constantes do passivo de outras empresas do mesmo grupo, assumidos por uma delas mediante instrumento de assunção de dívidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso interposto por TRANSNORTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Octavio Campos Fischer (relator) e Neicyr de Almeida .Designado o conselheiro Luiz Martins Valero para redigir o voto vencedor. O conselheiro Neicyr de Almeida fará declaração de voto.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 11 JUN 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

Recurso n.º : 131374
Recorrente : TRANSNORTE LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de processo decorrente de autuação, realizada em 06.03.2001, com base nos arts. 195, inciso I, 197 e parágrafo único, 242 e 243 do RIR/99, contra a empresa Recorrente, que realiza a atividade de transporte rodoviário de carga em geral.

A ação fiscal teve início em 30.06.2000, quando a apresentação de vários documentos foi exigida, dentre eles os Livros Diário, Razão e Lalur. Após, em 05.09.2000, novos documentos foram exigidos pelo Auditor Fiscal da Receita Federal, v.g., documentos que comprovem financiamentos de curto e longo prazo, documentos que comprovem arrendamento mercantil, notas fiscais de aquisição de combustíveis e lubrificantes, documentos referentes à aquisição de materiais de consumo, etc.

Em 04.10.2000, exigiu-se, também, a apresentação de documentos que comprovassem vários lançamentos feitos na "Conta 1.2.1.10 – 2 Devedores Diversos", bem como que fossem feitos esclarecimentos a respeito dos mesmos.

A Recorrente, em 10.10.2000, procurou atender esta última exigência, ao apresentar cópia de *Escritura Pública de Confissão de Dívida, com parcelamento e garantia hipotecária*, bem como planilha das empresas devedoras do grupo Transnorte junto à BR-Distribuidora, com valores principais, encargos e valores corrigidos até a data de 30.06.1996.

Igualmente, esclareceu que:



Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

“Tendo essas empresas adquirido produtos de derivados de petróleo e álcool não honraram com o pagamento das duplicatas junto a BR-DISTRIBUIDORA, que já se encontravam em atrasos por mais de ano, que segundo o Diretor o Sr. Sebastião José de Souza, não foi possível se fazer alguma coisa para que isso não acontecesse, porque as empresas através de seus Gerente e Arrendatários tinham acesso direto com a BR-DISTRIBUIDORA, para solicitação de pedidos de produtos, e que mesmo com duplicatas em atraso eram atendidos. Mas devido uma inadimplência de prazo já insuportável, a Gerência Regional da BR-DISTRIBUIDORA,..., resolve bloquear todos os pedidos de produtos, tanto das empresas que estavam em dia com o pagamento das duplicatas, bem como das inadimplentes e os serviços de fretes efetuados pela Transnorte Ltda. E por uma questão de sobrevivência do Grupo e principalmente dessa empresa, e considerando que após a verificação e análise das empresas que contraíram o débito ficou constatado que as mesmas não tinham condições ou seja dinheiro em caixa para pagar tal débito. Foi então proposto que a Transnorte Ltda assumisse a dívida do Grupo, o que no entanto não foi uma proposta e sim uma imposição da Distribuidora, que se não fosse aceito teria o contrato de prestação de serviço de fretes rescindido junto à mesma, o que seria uma paralisação por volta de 95% (noventa e cinco por cento) dos serviços, causando assim a quebra total da empresa. A forma de pagamento se deu através de Duplicatas (em anexo) vencíveis todo dia 21 (vinte e um). Mas logo no início se deparou com uma realidade, de que seria inviável honrar o pagamento de tais duplicatas. Então foi solicitado que se fizesse encontro de contas, Créditos Versos Débitos a cada decêndio de cada mês, ou seja todo dia 11, 21 e 30/31 com valores por volta de R\$ 44.000,00 (quarenta e quatro mil reais) por decêndio. O que representou para a contabilidade uma única e correta saída que era de se contabilizar e registrar todos os lançamentos, que ficaram nas seguintes contas:



Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

A DÉBITO	1.2.1.10-2 – DEVEDORES DIVERSOS
A CRÉDITO	2.2.1.03-2 – FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO. E pelo pagamento (encontro de contas) nas seguintes contas:
A DÉBITO	2.2.1.03-2 – FINANCIAMENTOS A LONGO PRAZO (anexo fl. Razão)
A CRÉDITO	1.1.2.02-5 – DUPLICATAS A RECEBER (anexo fl. Razão).

Diante do exposto se conclui que referidos lançamentos não constituíram omissão de receita pelo que também fato gerador de imposto. Vale ressaltar que estes encontros de contas só se iniciou no ano de 1997.”

Todavia, quando do encerramento da ação fiscal, no Relatório de Fiscalização, o Auditor Fiscal da Receita Federal entendeu que os lançamentos acima realizados pela Recorrente não poderiam ter sido feitos, pois feriram o **princípio contábil da realização da receita e da confrontação com a despesa**, pois, lastreando-se nos ensinamentos de Sérgio Ludicibus, para quem despesa “...é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente, relacionados com a produção e a venda do produto ou serviço da entidade...”, bem como nas lições de Edmar Oliveira Andrade Filho, no sentido de que “...todo dispêndio feito pela empresa na aquisição de bens, serviços ou utilidades deve ser considerado dedutível se for feito com propósito de manter em funcionamento fonte produtora dos rendimentos.” (fls. 212), concluiu que “...as dívidas contraídas por terceiros e quitadas pela fiscalizada, embora tenham sido celebradas sob a égide de um contrato ‘ex voluntate’ ferem as disposições regulamentares relativamente ao conceito e os critérios gerais de dedutibilidade de *despesa necessária* supracitado. (...) Em conclusão, optamos pela glosa dos valores escriturados como *despesas financeiras*, no valor de R\$ 853.420,36, por se configurarem, a nosso ver, *despesas desnecessária à atividade da empresa*, uma vez que não guardam estrito relacionamento com a atividade explorada e com a manutenção da fonte produtora, conforme foi exaustivamente demonstrado” (fls. 213).



Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

Em consequência desse raciocínio, foi lavrado o Auto de Infração, glosando referidas despesas, relativas aos anos-calendários de 1996 e 1997.

Após ser intimada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou Impugnação, defendendo a necessidade da despesa realizada e materializada na supracitada escritura pública de assunção de dívida, porquanto não fosse isto feito e a Recorrente seria obrigada a deixar de operar.

Segundo suas alegações, a dívida por ela assumida origina-se de débitos de empresas a ela ligadas (teriam um mesmo controlador) decorrentes de operações de compra de produtos da BR-DISTRIBUIDORA e que, por falta de condições econômicas, não foram quitados. A necessidade da assunção dessas dívidas estaria no argumento de que, se assim não fosse feito, a BR-DISTRIBUIDORA não mais contrataria com aquelas empresas, nem com a Recorrente, o que poderia leva-la a encerrar suas atividades.

Por sua vez, a 1ª Turma da DRJ de Belém do Pará não acatou tal defesa e manteve o Auto de Infração, com base no art. 242 do RIR/94, pois a operação realizada pela Recorrente é "...atípica e excepcional, que, embora do interesse subjetivo do grupo, não faz parte da rotina operacional necessária à manutenção da atividade de uma empresa transportadora, como é a contribuinte, fugindo, portanto, aos pressupostos de necessidade, normalidade e usualidade, sendo, conseqüentemente, indedutíveis na apuração do lucro real as despesas financeiras correspondentes." (fls. 253). Para embasar tal decisão, utilizou-se do PN CST n.º 32/81, que, em seu item 4, dispôs que "...o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos", e, no seu item 5, que "...despesa norma é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária.

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

O requisito de *usualidade* deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio." (fls. 252-253).

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente, novamente, procura sustentar a necessidade da despesa lançada, pois, "...dado à inflação galopante, como se disse acima, o grupo, por cada empresa proprietária de postos de gasolina, deixou de pagar faturas, o débito acumulou e o montante da dívida ficou muito grande. Em função disso, a BR Distribuidora, impôs à Autuada a obrigação de assumir toda a dívida das empresas vinculadas ao grupo, como condição para que pudesse continuar a transportar derivados de petróleo para ela, devido a empresa Autuada ser proprietária de vários postos de revenda de gasolina. A prova evidente que se tratava de um grupo econômico, é que, apesar do valor considerável do débito, a Autuada aquiesceu na celebração da escritura de confissão de dívida." (fls. 265). Ademais, "...se a empresa Autuada houvesse recusado assumir o valor integral do débito das empresas revendedoras de combustível, teria sofrido uma paralisação quase completa de suas atividades e várias empresas do grupo também teriam cerrado as portas, devido a impossibilidade de adquirir produto de outras distribuidoras de 'bandeira' diferente." (fls. 265).

Após os trâmites legais, o presente processo foi distribuído.

É o Relatório.



Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

VOTO VENCIDO

Conselheiro OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e está acompanhado por arrolamento. Não há, também, preliminares a serem analisadas.

O problema em questão reside na aceitabilidade da dedução das despesas realizadas pela Recorrente, à luz do ordenamento jurídico pátrio, mormente do art. 242 do RIR/94.

De um lado, tem-se os argumentos da Receita Federal, no sentido de que as supracitadas despesas não poderiam ser deduzidas por não se enquadrarem dentro da permissão normativa. De outro, a tentativa da Recorrente de demonstrar que tais despesas poderiam ter sido deduzidas, porque necessárias à manutenção de sua atividade.

O referido art. 242 do RIR/94, todavia, não colabora muito para encontrarmos uma resposta objetiva para a questão:

Art. 242. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506/64, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, § 1º).

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, § 2º).

É que, ao dizer que são operacionais as *despesas necessárias à manutenção da respectiva fonte produtora*, isto é, *despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*, sendo admitidas as *despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa*, tal dispositivo trabalha com conceitos indeterminados, porquanto “...seus termos são ambíguos ou imprecisos – especialmente imprecisos – razão pela qual necessitam ser completados por quem os aplique.”¹

A ambigüidade e a imprecisão (vagueza) são próprios da linguagem; quer ela comum ou mesmo científica. Principalmente no campo da ciência jurídica, onde “Es más notória la importância del lenguaje para la ciência jurídica, pues ésta recae sobre algo que precientíficamente ya es lenguaje.”²

Neste ponto, podemos buscar auxílio na distinção levada a efeito por **Ronald Dworkin** entre **conceitos e concepções**. Este famoso filósofo ilustra que, em relação, por exemplo, à cláusula vaga “justiça”, podemos ter um *conceito* de justiça e, também, uma *concepção* justiça. Aquele seria mais amplo. Esta, mais restrita. Assim, leciona que “Quando recorro ao *conceito* de justiça, recorro ao significado do conceito de justiça..., e não atribuo nenhuma importância especial a meus pontos de vista sobre a questão. Quando formulo uma *concepção* de justiça, defino um sentido para o conceito de justiça”.³

Por exemplo, continua o autor:

¹ É a lição esclarecedora de Eros Roberto Grau. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 212.

² Warat, Luis Alberto. *El derecho y su lenguaje*. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1976, p. 32.

³ *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 213.

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

“A Suprema Corte poderá decidir em breve,..., se a pena de morte é ‘cruel’ no âmbito do significado da cláusula constitucional que proíbe ‘punição cruel e incomum’. A Suprema Corte cometeria um erro caso se deixasse influenciar em demasia pelo fato de que, quando a cláusula foi adotada, a pena de morte era uma prática estabelecida e inquestionada. Isso seria decisivo se os autores da cláusula tivessem pretendido formular uma concepção específica de crueldade, pois isso mostraria que essa concepção não tinha grande alcance. Porém, isso não seria decisivo da questão distinta com a qual a Suprema Corte depara atualmente: a Suprema Corte pode, levando a sério o conceito de crueldade dos que legislaram sobre a matéria, defender hoje uma concepção que não faz da pena de morte uma crueldade?”⁴

Em termos sintéticos, como leciona **Javier Dorado Porras**, para **Dworkin**, “...las estipulaciones constitucionales vagas o imprecisas – es decir, las cláusulas abiertas como <<igual protección>>, <<debido proceso>> - representarían apelaciones a los *conceptos* que emplean, mientras que los preceptos constitucionales claros o precisos – que se identifican con las cláusulas cerradas – supondrían la formulación de una determinada *concepción* de los mismo.”⁵

Tais lições, *mutatis mutandis*, são bastante importantes para compreender o presente caso, pois o que se tem em questão é justamente sabermos se o art. 242 do RIR/94 traz um conceito ou uma concepção de *despesa dedutível*. Se conceito, teremos um campo de atuação mais amplo; se concepção, ao contrário, as margens de trabalho reduzem-se significativamente.

Em nosso entender, a partir do momento que não temos como estipular exaustivamente o que significa *despesa necessária* estamos diante de um *conceito*; de uma *cláusula vaga ou indeterminada*. Com isto, retornamos a **Eros Roberto Grau** para sustentarmos que “Quando se trate de conceito aberto por ambigüidade seu

⁴ Id., loc. cit.

⁵ *El debate sobre el control de constitucionalidad en los Estados Unidos: una polémica sobre la interpretación constitucional*. Madrid: Dykinson, 1997, p. 76-77.

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

preenchimento é procedido também mediante a consideração do contexto em que inserido – o que, de qualquer forma, não deve obscurecer a verificação de que, *sempre*, é da *participação no jogo de linguagem* no qual inserido o termo...do conceito que decorre a possibilidade de o compreendermos, procedendo ao seu preenchimento. Como observei anteriormente, ainda que ambíguas e imprecisas, as palavras e expressões jurídicas expressam significações sempre determináveis”.⁶

Destas idéias, podemos chegar a algumas conclusões. O operador jurídico deve estar atento e ter sensibilidade suficiente para verificar se uma certa despesa, ainda que regra geral não seja *a priori* dedutível, em um determinado contexto imponha-se como tal. Daí porque é importante não tomar a expressão *despesa dedutível* como sendo uma *concepção* particular e invariável em relação às peculiaridades de cada situação concreta. Claro que isto seria perfeitamente defensável (abstraidas considerações de ordem constitucional) se estivessemos diante de uma norma que estabelecesse taxativamente todas as despesas consideradas dedutíveis. Todavia, a partir do momento que nos deparamos com cláusulas vagas e indeterminadas, não podemos imaginar que haverá uma e tão somente uma forma de preencher o seu conteúdo. Isto porque, “Nada obstante o esforço para se estabelecer uma moldura normativa sobre as condições de dedutibilidade das despesas, o fato é que existem situações em que não é possível se estabelecer, de antemão, se um gasto é ou não necessário ou normal.”⁷

Afinal, como bem lecionam **Ricardo A. Guibourg, Alejandro M. Ghigliani e Ricardo V. Guarinoni**:

“El significado de las palabras, pues, suele presentarse – según una clásica comparación – con una luz proyectada sobre una superficie. Habrá una parte claramente iluminada en el centro, y en torno seguirá reinando la oscuridad.

⁶ *Op. cit.*, p. 212-213.

⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Manual do imposto de renda das pessoas jurídicas: lucro real*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 103




Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

Pero entre claridad y oscuridad habrá un cono de penumbra, en cuyo ámbito el objeto iluminado será visible, aunque no con la misma facilidad. Del mismo modo, y para cada palabra, existe un conjunto central de casos en los que el nombre resulta aplicable: encajan sin dificultad en los criterios usuales, y estamos habituados a aplicar el vocablo a tales situaciones. Habrá un número infinito de casos (el entorno) a los que no aplicaríamos la palabra en modo alguno. Pero existe también un cono de vaguedad, donde nuestros criterios resultan insuficientes y los casos no pueden resolverse sin criterios adicionales más precisos.”⁸

No presente caso, tanto o Auditor que realizou o lançamento de ofício, como a DRJ de Belém do Pará consideraram que as dívidas assumidas pela Recorrente não poderiam ser consideradas como despesas necessárias. Mais uma vez, é oportuno citar o seu fundamento: a operação realizada pela Recorrente seria atípica e excepcional, não fazendo “...parte da rotina operacional necessária à manutenção da atividade de uma empresa transportadora, como é a contribuinte, fugindo, portanto, aos pressupostos de necessidade, normalidade e usualidade, sendo, conseqüentemente, indedutíveis na apuração do lucro real as despesas financeiras correspondentes.” (fls. 253)

Com a devida vênia, não estamos inclinados a manter tal orientação.

Primeiro, é importante deixar claro que, ainda que estivéssemos diante de uma operação de planejamento fiscal, não houve, por parte do Autuante, preocupação em verificar a exatidão e veracidade dos argumentos da Recorrentes, principalmente (i) se a operação de assunção de dívida, de fato, existiu, (ii) se as empresas mencionadas no processo pertencem efetivamente a uma mesma pessoa e (iii) se os motivos e causas para a realização daquela operação eram realmente os apresentados. Não. Simplesmente, superou-se tal fase de conhecimento para alcançar a conclusão de que qualquer assunção de dívida por parte de uma empresa não pode ser considerada como uma despesa dedutível, por afrontar o art. 242 do RIR/94. 

⁸ *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1994, p. 49.

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

Todavia, a partir do momento em que não se questiona a validade da despesa, o operador jurídico tem que tomar muito cuidado ao considerá-la indedutível para não ferir o conceito constitucional de renda.

Em respeitado estudo sobre o Imposto de Renda, **Luís César Souza de Queiroz** demonstrou, de forma inquestionável, que "...para que seja possível construir o conceito constitucional *rendas e proventos de qualquer natureza* como base tributável, são igualmente relevantes e informadores tanto o conceito de fato-acrécimo quanto o conceito de fato-decrécimo."⁹ Assim é que, ao tentar responder a pergunta "quais são os fatos-decrécimos, no tocante às pessoas jurídicas, que devem necessariamente informar o referido conceito constitucional?", chegou à resposta: "...são aqueles que estão relacionados ao *atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência...*".¹⁰ Isto é, tudo que for gasto para preservar a existência de uma pessoa jurídica pode ser considerado como despesa dedutível.

É neste sentido, aliás, que podemos ler a lição de **Edmar Andrade Filho** em que "Todo dispêndio feito pela empresa na aquisição de bens, serviços ou utilidades deve ser considerado dedutível *se for feito com o propósito de manter em funcionamento fonte produtora dos rendimentos.*"¹¹

Portanto, se estamos diante de uma despesa que, apesar de não ser normal (no sentido de corriqueira), foi realizada como uma das únicas formas para manter a atividade da pessoa jurídica, não há como glosá-la. **Simplesmente, porque se não for mantida a atividade haverá prejuízo para a fonte produtora dos rendimentos.**



⁹ *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 263.

¹⁰ *Idem*, *ibidem*, p. 276.

¹¹ *Op. cit.*, p. 103.




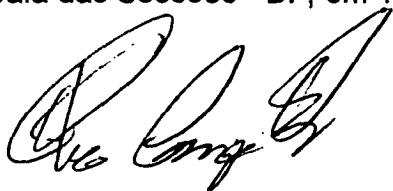
Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

O caso em questão parece encaixar-se perfeitamente nesta linha de raciocínio. Realizou-se uma despesa que, sem ela, a Recorrente poderia deixar de realizar suas atividades. Afinal, se houve uma assunção de dívida sob o argumento de que a BR Distribuidora não mais realizaria relações comerciais com a Recorrente e com as outras empresas de quem esta assumiu a dívida e que seriam controladas por uma mesma pessoa, então não vejo como deixar de considerar tal despesa como dedutível.

É certo que a despesa realizada pela Recorrente não é usual, mas, no contexto que se tinha, era necessária à manutenção da sua atividade. Ademais, é importante frisarmos novamente que o Autuante não questionou a validade nem a veracidade da operação de assunção de dívida (e de seus motivos). Apenas, considerou-a indedutível, sem, no entanto, verificar se era ou não necessária.

Desta forma, a partir do momento que os motivos e as razões da Recorrente não foram infirmados, devemos toma-los como verdadeiros. E se assim são, entendo que estamos diante de despesa dedutível, o que nos levaria a dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2003. 



OCTÁVIO CAMPOS FISCHER

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, relator designado

Respeito os conhecimentos jurídicos manifestados pelo relator em seu culto voto, mas, data máxima vênia, discordo de suas conclusões.

Embora a legislação do imposto de renda não contemple a tributação integrada de grupos econômicos, este Conselho vem validando situações em que uma das empresas do grupo suporta financeiramente custos ou despesas e, por rateio, sustentado em critérios fáticos e razoáveis, as demais deduzem as despesas que lhes cabem pelo critério econômico escolhido.

Nestes autos, estamos diante de uma situação em que as empresas do grupo já haviam assumido economicamente e tributariamente o custo ou despesas. Vale dizer, já reduziram seus resultados pela apropriação daqueles valores, agora assumidos financeiramente por uma das empresas do grupo.

O instrumento público lavrado não tem o condão de justificar o aparecimento de novo encargo econômico, fundado numa mesma situação fática.

Trata-se de mero ajustamento de passivo exigível, que poderia ter se resolvido pelo manejo de contas de mútuo entre as empresas ligadas.

No máximo poder-se-ia admitir a dedução, pela empresa que assumiu passivo das demais, dos encargos financeiros, incorridos a partir da celebração do instrumento de assunção.

Por isso, voto por se negar provimento ao recurso. 

Sala das Sessões-DF, em 16 de abril de 2003.


LUIZ MARTINS VALERO

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

DECLARAÇÃO DE VOTO

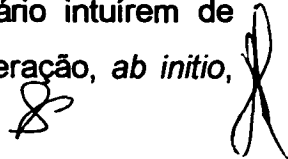
Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA

Na sessão de 16 de abril de 2003, desta egrégia Câmara, ocasião em que fora julgada, por maioria de votos, a improcedência parcial do recurso voluntário acerca da dedutibilidade de despesas, por confissão de dívida das pessoas jurídicas ligadas ao mesmo grupo empresarial, tive a oportunidade de me alinhar às conclusões do eminente relator, Dr. Octávio Campos Fischer, dele discordando, à época, apenas em relação aos fundamentos e à tipicidade da infração.

A acusação, às fls. 185, repousa no fato de a recorrente ter assumido as dívidas mantidas pelas demais do grupo junto à BR – DISTRIBUIDORA (Petrobrás). E, dessa forma, entendeu o ilustre fiscal autuante se tratar de assunção de despesa não necessária (conforme descrição e enquadramento legal).

Inicialmente entendi, de forma equivocada, que a dívida das empresas ligadas teria sido assumida pela recorrente e, *moto continuo*, lançadas (o principal + juros) como despesa dos anos-calendário em destaque. Debruçando sobre os autos, *a posteriori*, detidamente, conclui que apenas os encargos financeiros decorrentes da respectiva dívida foram alvos de glosa. Por óbvio, na primeira inferência, era forçoso concluir que não se tratava, efetivamente, de despesa desnecessária, mas sim de despesa inexistente. Seria, por absurdo, lançar-se, v.g., como despesa dedutível, duplicatas a pagar. É manifesto que, nesse caso, se impunha a glosa, mas não por ser desnecessária, frise-se, mas por inexistência em função da sua natureza e desígnio contábil-fiscal.

O que levou, por certo, o ilustre relator e o signatário intuírem de maneira equívoca, foi o fato de o autuante não ter configurado a operação, *ab initio*,



Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

como negócio de mútuo - com citação do art. 397 do RIR/94 - conformando-se, aliás, aos termos teleológicos expressos no documento denominado Confissão de Dívida e Garantia Hipotecária, de fls. 10/22.

No caso presente, além da glosa da despesa por desnecessária, seria indescartável, ao meu juízo, o reconhecimento dos juros praticados no mercado, capitalizados mês-a-mês.

Observe-se que, se a os juros ativos não forem reconhecidos, a glosa da despesa encerrará um efeito neutro. Tem-se o seguinte quadro: glosa-se a despesa, mas também não se reconhece os juros, como receita financeira do empréstimo concedido.¹

É consabido que a movimentação financeira entre empresas ligadas ou coligadas sob a forma de conta corrente, do tipo rotativo, não tem o condão de desnaturar a tipicidade contratual do denominado mútuo oneroso. Não é a sua forma ou o modo como os ingressos e saídas de numerários se processam ou são controlados que define a sua tipicidade. Seria algo muito próximo do singelo absurdo dar ao pacto essa conotação finalista.

O mútuo, ao abrigo do art. 1.256 do Código Civil Brasileiro, combinado com os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional tem por objeto coisas fungíveis, entre elas o dinheiro, o qual é objeto da maioria (e não de todos) dos contratos, tácitos ou expressos, de mútuo.

Ainda num esforço de melhor qualificá-lo, o mútuo pode ser definido como um contrato pelo qual alguém transfere a propriedade da coisa fungível a outrem,

¹ A partir do exercício financeiro de 1992, em face da Lei n.º 7.799/89 e do Decreto n.º 332/91, os créditos da empresa junto ao seu sócio/acionista passaram a compor o grupo de contas sujeitas à correção monetária das demonstrações financeiras.

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

que se obriga a lhe pagar coisa do mesmo gênero, quantidade e qualidade. É um contrato real, que só se perfaz com a entrega da coisa mutuada.

Trata-se, pois, de ajuste real, translativo, unilateral, em princípio gratuito e não solene. Translativo, pois a propriedade se transmite com a tradição; real, como já explicitado, porque só se aperfeiçoa com a entrega da coisa emprestada, não bastando o simples acordo entre as partes. O mútuo, por derradeiro, se caracteriza após a entrega da coisa, incorporando-se ao patrimônio do devedor, notadamente em face da impossibilidade de o objeto ser restituído na sua individualidade.


Ora, se em determinados momentos o saldo credor de uma determinada empresa transmuda-se para devedor, mormente em face de suas posições se alternarem freqüentemente, tal fato não desnatura o princípio axiomático do contrato de mútuo; antes o confirma. Nesse caso, frente à sistemática sob análise, as épocas do reconhecimento das respectivas receitas e despesas financeiras hão de ser divididas em compartimentos, reconhecendo-se, para cada momento, os efeitos dos encargos respectivos.

A quitação de títulos devidos por uma empresa pela outra a ela ligada promove a ocorrência de duas operações concomitantes, distintas, porém vinculadas: o empréstimo, em dinheiro, do valor do título por emissão de terceiro, e a sua liquidação diretamente junto ao sacador ou ao intermediário instituição financeira, por ordem – expressa ou tácita - do mutuário. Dessa forma, essa operação ou outras de mesmo teor, implicará transferência de propriedade da coisa emprestada, passando a integrar o patrimônio do devedor, ainda que anulada por operação de igual jaez, imediata ou não em sentido contrário. Daí o rendimento ou o dispêndio do mútuo ser reconhecido, diariamente, e não em períodos mensais como defendem outros.

Dessa forma, estou convencido que o caso vertente alinha-se, por inteiro, ao conceito enunciado de mútuo, impondo-se, na ótica do signatário,

Processo nº : 10280.000821/2001-90
Acórdão nº : 107-07.090

reconhecer-se uma lacuna na descrição do fato fiscal – evidência que ensejou o equívoco do voto prolatado – a despeito de a ação fiscal não ter infligido a outra vertente acusatória, qual seja, o reconhecimento de juros ativos pelo lapso temporal da assunção da dívida. Se tais omissões não invalidam o lançamento, por certo teve o condão de induzir a erro o seu intérprete mais apartado.

BRASÍLIA - DF, em 06 de junho de 2003. 


NEICYR DE ALMEIDA