



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.722982/2020-71
ACÓRDÃO	1301-007.408 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROCTER & GAMBLE DO BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	PROCTER & GAMBLE DO BRASIL LTDA E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. INOPONIBILIDADE DAS OPERAÇÕES FORMAIS QUANDO DEMONSTRADO QUE AS DESPESAS COM JUROS DE EMPRÉSTIMO INTRAGRUPO SÃO DESNECESSÁRIAS.

O Fisco deve requalificar os fatos quando identifica que os mesmos não correspondem as operações efetivamente ocorridas, ainda que tais operações sejam formalmente válidas e irradiem efeitos a terceiros.

Caracteriza-se conduta abusiva quando se verifica que a celebração de contrato formal de compra e venda de companhia, cumulado com contrato formal de empréstimo dentro do grupo econômico, teve como único resultado que gerou externalidade para terceiros despesa com juros contabilizados pela Recorrente.

A abusividade do conjunto de operações está na absoluta desnecessidade no contrato formal de compra e venda da companhia, que dois dias antes havia sido transferida sem qualquer contraprestação por parte da vendedora, e no contrato de empréstimo celebrado entre a Recorrente e a vendedora/mutante, para obter o mesmo resultado final no desenho organizacional do grupo econômico.

APURAÇÃO DO IMPOSTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. CARACTERIZAÇÃO.

Na apuração do crédito, decorrente da glosa de dedução indevida, deve-se considerar o prejuízo apurado no período, bem assim em anos anteriores, observando-se os limites legais para compensação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

O decidido quanto ao lançamento principal aplica-se, naquilo em que for cabível, aos lançamentos decorrentes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em lhe negar provimento, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Tratam-se de Recursos De Ofício e Voluntário contra decisão da DRJ04, que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente contra lançamentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 421.909.106,33 e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), R\$ 151.939.191,70, relativos aos anos-calendário 2015, 2016 e 2017, com imputação de multa (75%).
2. A motivação para o lançamento foi em razão de o contribuinte ter deduzido juros de debêntures pagos/creditados a empresas ligadas, considerados desnecessários, que embora incorridas contabilmente, jamais foram pagas efetivamente pelo contribuinte aos credores debenturistas, que aceitaram não receber seus créditos anualmente por vários períodos consecutivos ou aceitando recebe-los apenas quando houver lucro operacional, de tal forma que os debenturistas mais se assemelham a sócios do que credores, conforme Relatório Fiscal (fls. 628/647)
3. O sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 661/716), onde em preliminar alegou nulidade do lançamento por falta de fundamentação legal e erro na determinação da base de cálculo; que a operação é de emissão de notas conversíveis e não em debêntures, que houve propósito negocial e razões empresariais legítimas para a operação; que houve ingresso de recursos; que a dedutibilidade tem amparo no art. 374 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda, Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99) e art. 31 da Lei nº 11.727, de 2008; que as despesas foram necessárias, nos termos do art. 299 do RIR/99, pois faz parte dos objetivos sociais do contribuinte a participação em outras sociedades; que os juros foram pagos mediante conversão em capital social, via investimento em favor dos credores e que pagou imposto de renda retido na fonte sobre essa liquidação; que a operação constitui operação comum no mercado; que a operação representou instrumento legítimo para adquirir participação societária da P&G Higiene; que o fato de não ter entrado recursos dentro do grupo econômico é irrelevante em termos tributários; que a dedutibilidade dos juros está condicionada a sua existência e não ao efetivo pagamento e o fato de os juros não serem pagos de forma periódica decorre de expressa previsão nos Termos e Condições das Notas Conversíveis.
4. A DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação (fls. 895/908). Entendeu por afastar a tese de nulidade por não se verificar hipótese de cerceamento do direito de defesa e por

acolher a preliminar de erro na determinação da base de cálculo do lançamento, que não considerou a existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL por ocasião da recomposição do lucro; quanto ao mérito, considerou que os juros foram artificialmente criados, dentro de um contexto de planejamento tributário intragrupo e que a operação não pode ser considerada como legítima; que a cláusula contratual de pagamento de juros apenas quando da existência de lucro é uma indicativo de planejamento, pois ao longo dos anos – de 2010 a 2018, os lucros reais apurados foram sempre negativos, influenciados pela dedução das “despesas” com “juros de debêntures”; que o fato de em determinado ano ter sido efetuado pagamento (com recolhimento do respectivo IRRF), em nada diminui a evidência de que houve planejamento abusivo. Em resumo, concluiu que as despesas não cumpriram os requisitos de normalidade e usualidade, nos termos do art. 299 do RIR/99, porquanto inseridas no bojo de um planejamento tributário. A referida decisão foi materializada com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Estando o auto de infração revestido das necessárias formalidades legais e não se constatando ele tenha sido lavrado por pessoa incompetente, nos termos previstos no inciso I do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há falar em nulidade.

Eventual erro no enquadramento legal da infração não implica nulidade, sobretudo quando resta evidenciado pelas contraposições apresentadas na impugnação não houve preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DESPESAS DE JUROS. DEDUÇÃO INDEVIDA. GLOSA. APURAÇÃO DO CRÉDITO.

À dedução de despesas de juros na apuração do lucro real não se prescinde da demonstração de que elas cumprem os requisitos de normalidade, usualidade e necessidade à atividade da empresa. É indevida a dedução de despesas de juros

que dimanam de planejamento tributário abusivo, por o procedimento implicar inobservância dos referidos requisitos.

Na apuração do crédito, decorrente da glosa de dedução indevida, deve-se considerar o prejuízo apurado no período, bem assim em anos anteriores, observando-se os limites legais para compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. DESPESAS DE JUROS. DEDUÇÃO INDEVIDA. GLOSA. APURAÇÃO DO CRÉDITO.

À dedução de despesas de juros na apuração do lucro real não se prescinde da demonstração de que elas cumprem os requisitos de normalidade, usualidade e necessidade à atividade da empresa. É indevida a dedução de despesas de juros que dimanam de planejamento tributário abusivo, por o procedimento implicar inobservância dos referidos requisitos.

Na apuração do crédito, decorrente da glosa de dedução indevida, deve-se considerar a base de cálculo negativa da CSLL apurada no período, bem assim em anos anteriores, observando-se os limites legais para compensação.

4.1. Em razão da exoneração do crédito principal no montante de R\$ 285.496.190,89, em virtude de compensações de prejuízos e de bases de cálculo negativas da CSLL, foi interposto Recurso de Ofício nos termos da Portaria MF nº 63, de 2017.

5. Em Recurso Voluntário (fls. 920/991) a Recorrente repisa as razões apresentadas na impugnação, em especial que são nulos os autos de infração por ausência de fundamentação legal e por erro na determinação da base de cálculo, em razão da não dedução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL; que a r. decisão é nula por omissão na apreciação da impugnação, que considerou apenas os argumentos trazidos no Relatório Fiscal, cerceando-lhe o direito de defesa; quanto ao mérito, contextualiza a operação que resultou na despesa com juros; que não pode ser classificada como operação abusiva, pois sequer houve qualificação da multa; que não houve infração de regras anti-abuso, como as regras de subcapitalização (Lei nº 12.249, de 2010, arts. 24 e 25) e de preços de transferência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22); que a simples alegação de que o resultado da operação realizada pelo contribuinte poderia ter sido obtido de

outra forma não constitui justificativa jurídica capaz de invalidar os efeitos tributários produzidos pela transação questionada; que os juros observaram as regras de dedutibilidade (art. 374, do RIR/99); faz considerações a julgados do CARF que glosaram despesas com juros e invoca situação diversa no caso concreto; faz breve distinção entre os títulos de crédito, notas conversíveis e debêntures; que tem liberdade para se auto-organizar; fez considerações sobre o art. 299 do RIR/99 e o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, que trata sobre a necessidade, normalidade e usualidade das despesas; que são equivocadas as conclusões constantes no Relatório Fiscal sobre (i) ausência de participação de partes independentes no negócio, tendo sido as operações realizadas intragrupo; (ii) ausência de efetiva circulação monetária de recursos e entrada de riqueza nova no grupo empresarial; (iii) ausência de efetivo pagamento dos juros aos credores ao longo; que o precedente invocado (Acórdão nº 101-94.986) trata de situação fática distinta. Por fim, requer a seja reconhecida a nulidade do lançamento, a nulidade da r. decisão, no mérito, seja reconhecida a regularidade das deduções com despesa de juros, com o consequente cancelamento da exigência.

6. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

I – Conhecimento – Recurso de Ofício

7. A autoridade julgadora de primeira instância, com base na Portaria MF nº 63, de 2017, interpôs Recurso de Ofício em razão da exoneração de crédito principal no montante de R\$ 285.496.190,89, em virtude de compensações de prejuízos e de bases de cálculo negativas da CSLL, sem considerar os encargos de multa de ofício lançada (75%).

8. A Decisão de primeira instância exonerou o crédito tributário [tributo (R\$ 285.496.190,89) e encargos de multa de ofício] total no valor de R\$ 499.618.334,06, assim, como a exoneração supera o valor estabelecido na Portaria MF nº 2, de 2023, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

II – Conhecimento – Recurso Voluntário

9. A Recorrente foi intimada da decisão proferida pela DRJ em 14.06.2021, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 917), dessa forma, o Recurso Voluntário apresentado em 12.07.2021, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 919), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

III – Recurso de Ofício

Compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL

10. A r. decisão reduziu em R\$ 285.496.190,89 a exigência original principal, originalmente exigida no valor de R\$ 287.926.080,06, em razão de que a autoridade lançadora não ter efetuado a compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, registrados na Escrituração Contábil-Fiscal (ECF).

11. Os referidos ajustes foram efetuados no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (e-Sapli), conforme extrato (fls. 894).

12. Não há reparos ao ajuste efetuado pela autoridade julgadora de primeira instância, visto que a compensação desses ativos fiscais decorre de expressa previsão legal, Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 58.

13. Diante disso, deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

IV – Recurso Voluntário

a) Preliminar de nulidade do lançamento

14. A Recorrente alega são nulos os autos de infração por ausência de fundamentação legal e por erro na determinação da base de cálculo, em razão da não dedução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

15. Sobre a primeira alegação, a argumentação da Recorrente centra-se no fato de constar nos autos de infração que a infração se refere a pagamento de juros devidos à empresa do mesmo grupo econômico cujo valor equivale a lucros não disponibilizados por empresas controladas por entidade no Brasil domiciliadas no exterior.

16. Como bem retratado pela r. decisão, o Relatório Fiscal descreve de forma clara a infração objeto da exigência fiscal, qual seja a desnecessidade de despesas com juros para

remuneração de debêntures (conforme registros contábeis), que na verdade se referem a notas conversíveis.

17. Além disso, a indicação errônea no auto de infração não impediu o pleno conhecimento das condutas imputadas e, mais importante, que a Recorrente pudesse exercer seu pleno direito a ampla defesa.

18. Assim, considerando os dois atos administrativos que fundamentam a exigência, auto de infração (fls. 602/627) e relatório fiscal (fls. 628/648), não se verifica ofensa ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972¹ (Processo Administrativo Fiscal – PAF).

19. O art. 59, II, do PAF², determina serem nulos os atos praticados com preterição ao direito de defesa, fato que não se verifica no presente processo.

20. O segundo ponto, erro na determinação da base cálculo, igualmente não se enquadra nas hipóteses previstas no art. 59 do PAF, além disso, tal fato foi objeto de correção por ocasião da prolação do acórdão DRJ, que aplicou a dedução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, fato que foi objeto de Recurso de Ofício, cujas conclusões foram ratificadas no presente voto.

21. Sobre a inocorrência de nulidade quando não se verifica prejuízo para que o sujeito passivo possa exercer seu amplo direito de defesa, cita-se os seguintes julgados do CARF:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2006

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.
INOCORRÊNCIA.

¹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

² Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Ao se constatar que o termo lavrado pelo Fisco descreve com detalhes os procedimentos e critérios adotados e que os demonstrativos e cópias de livros contábeis e fiscais acostados aos autos permitem a clara identificação das diferenças objeto de lançamento, não se há de reconhecer qualquer cerceamento ao direito da interessada à ampla defesa e ao contraditório. Em consequência, nenhuma nulidade há no lançamento.

CRÉDITOS OUTORGADOS DE ICMS. FORMA ALTERNATIVA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

Os assim chamados “créditos outorgados” de ICMS, com base em percentual sobre as saídas de produtos, são forma de aproveitamento de créditos daquele tributo alternativa e excludente à forma usual, com base nos valores efetivamente pagos na aquisição de insumos e mercadorias. Desta forma, não se constituem em receitas passíveis de tributação pela COFINS.

(Acórdão nº 1301-000.577, relatora Waldir Veiga Rocha, sessão 26.05.2011)

SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (SIMPLES)

Ano-calendário: 2000

SIMPLES. EXCLUSÃO. ADE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe declarar a nulidade do ADE de exclusão do SIMPLES por cerceamento do direito de defesa quando comprovado que o contribuinte fora cientificado e conhecia perfeitamente as razões de fato e de direito que levaram a essa exclusão.

(Acórdão nº 9101-004.478, relatora Viviane Vidal Wagner, sessão 14.11.2019)

Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - NULIDADE - INOCORRÊNCIA

Não há nulidade sem prejuízo da parte. Se a indicação do nome da empresa incorporada não acarretou qualquer distorção relevante dos fatos narrados no auto de infração, se não suprimiu o exame de nenhum ponto importante para a constituição do crédito tributário, tampouco prejudicou o pleno exercício do

direito de defesa e do contraditório pela empresa sucessora (incorporadora), não há que se falar em nulidade do lançamento. Uma vez revertida a decisão que cancelou o auto de infração de IRPJ, cabe devolver os autos à turma ordinária para julgamento das demais matérias contidas no recurso voluntário, cujo exame restou prejudicado no julgamento anterior.

(Acórdão nº 9101-002.600, relatora Rafael Vidal de Araújo, sessão 15.03.2017)

22. Por não se verificar qualquer cerceamento ao direito de defesa, sobretudo por não se visualizar prejuízo à Recorrente, rejeita-se a arguição de nulidade do ato de lançamento.

b) Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

23. A Recorrente alega nulidade da r. decisão por omissão na apreciação da impugnação, que considerou apenas os argumentos trazidos no Relatório Fiscal e não analisou aspectos, na sua ótica, relevantes da impugnação, como por exemplo, o propósito da operação de notas conversíveis; liberdade de auto-organização, dedutibilidade dos juros (art. 374 e art. 299, RIR/99).

24. A infração de que trata o lançamento se refere a desnecessidade de juros em razão de notas conversíveis e não em debêntures, embora os registros da Recorrente se refiram a esse título de crédito. A autoridade julgadora entendeu que os juros foram criados de forma artificial, com o único objetivo de obter vantagem tributária.

25. São características da preterição do direito de defesa, o cerceamento pela limitação na produção de provas ou não apreciação dos argumentos trazidos pela autoridade julgadora.

26. O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou em diversas oportunidades que o julgador não é obrigado a rebater, um a um os argumentos invocados pela parte, quando encontrar motivação satisfatória para dirimir o litígio. Transcreve-se alguns precedentes:

AGRAVO INTERNO NO AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AÇÃO RESCISÓRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. VALIDADE DA INTIMAÇÃO DOS ADVOGADOS. REEXAME DO ACERVO FÁTICO-PROBATÓRIO.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA. REVISÃO INVIÁVEL. SÚMULA 7/STJ. AÇÃO RESCISÓRIA COMO SUCEDÂNEO RECURSAL. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. LEGITIMIDADE ATIVA DO

CESSIONÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 283/STF. DIVERGÊNCIA PREJUDICADA. AUSÊNCIA. DE SIMILITUDE FÁTICA. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Não há ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, porquanto o Tribunal de origem decidiu a matéria de forma fundamentada. **O julgador não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos invocados pelas partes, quando tiver encontrado motivação satisfatória para dirimir o litígio.**

[...] (g.n.)

(AgInt no AgInt no AREsp 1825548/PR, Relator Ministro Marco Aurélio Bellizze, DJe 14.06.2023)

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. TRÁFICO DE DROGAS, PORTE ILEGAL DE ARMA DE FOGO, FALSIDADE IDEOLÓGICA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 619 DO CPP. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DAS PROVAS OBTIDAS DOS APARELHOS CELULARES APREENDIDOS NA RESIDÊNCIA DO RÉU. DESCABIMENTO. SÚMULA 7 DO STJ.

ALEGAÇÕES DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA DIANTE DA FALTA DE EXAME DE DEPENDÊNCIA TOXICOLÓGICA E DE CRIME IMPOSSÍVEL QUANTO AO DELITO DE FALSIDADE IDEOLÓGICA. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. DESCLASSIFICAÇÃO DO DELITO DE TRÁFICO PARA COMPARTILHAMENTO DE DROGAS E INCIDÊNCIA DA CAUSA DE DIMINUIÇÃO DO ART. 33, § 4º, DA LEI 11.343/2006. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. AUSÊNCIA DE PROVA DA MATERIALIDADE DO DELITO DE PORTE ILEGAL DE ARMA DE FOGO AFASTADA. DOSIMETRIA DA PENA. PENA-BASE. CULPABILIDADE. VALORAÇÃO NEGATIVA. CONFISSÃO ESPONTÂNEA. SÚMULA 630 DO STJ. COLABORAÇÃO ESPONTÂNEA NÃO CONSTATADA PELA INSTÂNCIA DE ORIGEM. ART. 41 DA LEI 11.343/2006. INAPLICABILIDADE. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Não há ofensa ao art. 619 do CPP, pois o Tribunal de origem se pronunciou sobre todos os aspectos relevantes para a definição da causa. **Ressalte-se que o julgador não é obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos das partes, bastando que resolva a situação que lhe é apresentada sem se omitir sobre os fatores capazes de influir no resultado do julgamento.**

[...] (g.n.)

(AgRg nos EDcl no REsp 1955005/SC, Relator Ministro Ribeiro Dantas, DJe 17.04.2023)

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. IMPROBIDADE. IRREGULARIDADE NA CONTRATAÇÃO DE ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE. OFENSA À REGRA DO CONCURSO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. ELEMENTO SUBJETIVO E DANO AFIRMADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. DOSIMETRIA. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. HISTÓRICO DA DEMANDA

[...]

16. Por fim, destaque-se que não se configura a ofensa ao art. 1.022 do Código de Processo Civil/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13.8.2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28.6.2007. CONCLUSÃO 17. Agravos conhecidos, para se conhecer parcialmente dos Recursos Especiais e, nessa parte, negar-lhes provimento. (g.n.)

(AREsp 1744050/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, DJe 14.04.2021)

27. A r. decisão, ainda que de forma sintética, avaliou os argumentos relevantes da impugnação, nomeadamente sobre a desnecessidade das despesas com juros com a emissão notas conversíveis. Destaca-se o seguinte excerto do Acórdão da DRJ:

15. O inconformismo da defesa não vai além, em substância, do que foi relatado. Não lhe cabe anuência.

16. O fato de a “captação de recursos”, da qual dimanaram os supostos juros, ter sido lastreada em emissão de notas conversíveis e não em debêntures – o que vai de encontro aos registros da própria escrituração da Procter & Gamble do Brasil (vide item 2) – em nada altera a particularidade de eles terem sido artificialmente criados dentro de um contexto de planejamento tributário abusivo, o que ipso

facto torna incabível a sua dedução como despesa, por falta de cumprimento dos requisitos de normalidade, usualidade e necessidade; o que independe dos objetivos sociais da Procter & Gamble do Brasil ou do fato de a “tomada de recursos” para aquisição de empresas ser prática normal e usual à realidade de grandes empresas brasileiras.

17. Ante o contexto em que as referidas “notas” foram emitidas, ou seja, no bojo de um planejamento tributário já reconhecido como abusivo pelas instâncias julgadoras administrativas, de forma efetiva não se pode dizer elas tenham tido propósito negocial e “razões empresariais” legítimas.

18. Baldadas, nessa esteira, as afirmações de elas teriam representado efetivo ingresso de recursos e ativos para a empresa, de que não teriam sido oferecidas de forma exclusiva às empresas do grupo P&G, de que teriam sido “pagas” (apenas um pagamento no ano de 2010) , de que riam sido intermediadas por instituições de grande porte, e de que no “pagamento” dos juros teriam sido cumpridas as regras de preços de transferência e de subcapitalização.

19. Resta claro das explicações do autuante, o estratagema¹² perpetrado não só levou à criação artificial de ágio, mas também à criação artificial de juros. A cláusula contratual de pagamento de juros apenas quando da existência de lucro com efeito é uma vertente do planejamento, pois que, ao longo dos anos – de 2010 a 2018, os lucros reais apurados foram sempre negativos (consoante DIPJs consultadas no Portal do IRPJ (2010 a 2014) e ECF dos anos de 2015 a 2017); particularidade influenciada inclusive pela dedução das “despesas” com “juros de debêntures”. O fato de em determinado ano ter sido efetuado pagamento (com recolhimento do respectivo IRRF), em nada diminui a evidência de que houve planejamento abusivo.

28. O que se verifica, no caso, é que a Recorrente busca caracterizar como nulidade o fato de a r. decisão ter decidido de forma contrária a sua pretensão.

29. Não se verifica, portanto, cerceamento do direito de defesa quando a autoridade julgadora decide a lide sem abordar individualmente cada um dos argumentos trazidos na impugnação, mas observa questões relevantes e imprescindíveis a sua resolução.

30. Por essas razões, nomeadamente porque suas conclusões estão adequadamente motivadas, deve ser rejeitada a arguição de nulidade da decisão de primeira instância.

c) Mérito – Legitimidade da despesa com juros

31. A Recorrente, em preâmbulo, contextualiza a operação que resultou na despesa com juros, e defende que a operação não pode ser classificada como abusiva, pois sequer houve qualificação da multa, nessa linha, que a simples alegação de que o resultado da operação poderia ter sido obtido de outra forma não constitui justificativa jurídica capaz de invalidar os efeitos tributários produzidos, pois tem liberdade para se auto-organizar. Faz breve distinção entre os títulos de crédito, notas conversíveis e debêntures.

32. Em específico, alega que não houve infração de regras antiabuso, como as regras de subcapitalização (Lei nº 12.249, de 2010, arts. 24 e 25) e de preços de transferência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22).

33. Informa que juros observaram as regras do art. 374 e o art. 299 do RIR/99, bem como disposto no Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, que trata sobre a necessidade, normalidade e usualidade das despesas.

34. Por fim, informa que o Acórdão nº 101-94.986 do CARF que convalidou glosa de despesas com juros trata de situação diversa do caso concreto e que são equivocadas as conclusões constantes no Relatório Fiscal sobre (i) ausência de participação de partes independentes no negócio, tendo sido as operações realizadas intragrupo; (ii) ausência de efetiva circulação monetária de recursos e entrada de riqueza nova no grupo empresarial; (iii) ausência de efetivo pagamento dos juros aos credores.

35. Preliminarmente, registre-se que os fatos sobre operação de planejamento tributário que gerou ágio, cuja amortização foi objeto de glosa em lançamento de ofício, processado no PAF nº 14367.720.009/2014-08, em nada devem interferir a análise e conclusões do presente caso, que versa sobre a dedutibilidade de juros pagos a pessoas ligadas,

36. Conforme Relatório Fiscal, a Recorrente formalizou tomada de crédito corporativo no ano-calendário 2008, com emissão de títulos de crédito, do tipo notas conversíveis, no valor máximo de US\$ 401 milhões. O direito de aquisição desses títulos de crédito foram cedidos pela controladora Procter & Gamble Brazil Holding B.V à Procter & Gamble Amazon Holding B.V. A

operação se deu com base em emissão particular, direcionada exclusivamente aos acionistas do contribuinte e cessionários autorizados.

37. Com esse aporte de recursos, a Recorrente adquiriu 80% do capital da Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda, que pertencia a Procter & Gamble Amazon Holding B.V.

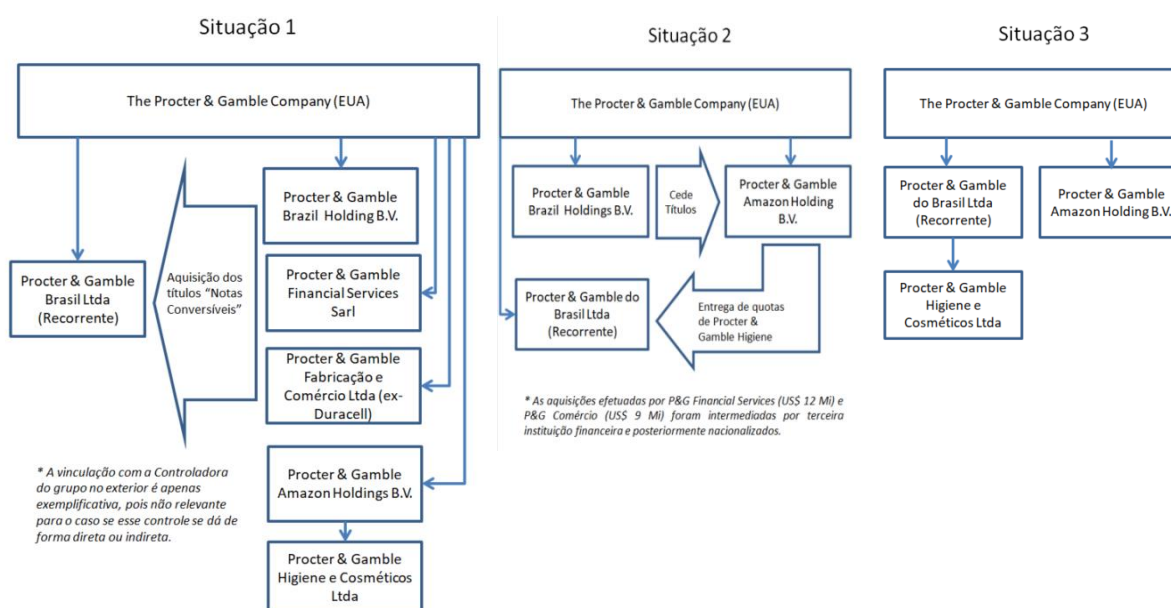
38. Ainda com base no Relatório Fiscal, a Procter & Gamble Amazon Holding B.V. integralizou a subscrição dos títulos, no valor de R\$ 374 milhões, mediante entrega das quotas que possuía da Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda. Nas conclusões da autoridade fiscal, não houve entrada de recursos financeiros e tão pouco aquisição de patrimônio novo no grupo empresarial.

39. A Recorrente informa que os juros incorridos se deram de forma incondicional e que a partir do momento que apresentou condição financeira suficiente, efetuou o pagamento dos juros e recolheu o IRRF devido.

40. O primeiro bloco argumentativo da Recorrente é sobre a licitude da operação, sobre a liberdade de se auto-organizar e de que a operação não pode ser classificada como abusiva, pois sequer houve qualificação da multa.

41. O deslinde da questão passa pela análise sob o ponto de vista mais amplo dos que os fatos isoladamente considerados.

42. Esquemáticamente, com base nas informações da peça recursal, tópico “contexto da operação” e as informações da autoridade fiscal, a operação pode ser assim representada:



43. É fato incontroverso que o Grupo Procter & Gamble, de presença relevante em nível mundial, determinou a realização de novo desenho societário onde a Recorrente passou a exercer o controle da Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda, que pertencia a Procter & Gamble Amazon Holding B.V. Igualmente, não se está a questionar sua liberdade para se auto-organizar e buscar soluções que sejam mais eficientes, inclusive sobre a estratégia de pagar menos tributos.

44. Todavia, quando se analisa a operação de empréstimo de forma isolada, tal qual defendida pela Recorrente, não há qualquer ato que a vicie. Pelo contrário, sob a ótica da eficiência, é quase imperativo não concordar com a busca de recursos financeiros intragrupo, normalmente a taxas de juros mais baixas que as praticadas no mercado aliado a óbvia desnecessidade de apresentar garantias.

45. O problema sobre o qual repousa a origem do lançamento fiscal é que, com o movimento intragrupo, nada foi adquirido com a captação financeira intragrupo, pois a Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda já lhe pertencia, o que restou ao final, foi uma relevante despesa de juros, que a Recorrente busca tornar oponível ao Fisco.

46. A primeira incoerência da operação intragrupo é que não se adquire aquilo que já lhe pertence.

47. A segunda incoerência é a de que não houve ingresso de recursos financeiros com a emissão dos títulos denominados Notas Conversíveis destinadas à “aquisição” da empresa que era controlada por outra companhia do grupo P & G. A exceção foram as Notas Conversíveis adquiridas por Procter & Gamble Financial Services, no valor de US\$ 12 milhões e por Procter & Gamble Comercial, no valor de US\$ 12 milhões.

48. A terceira é de que não corresponde a verdade que tais recursos eram necessários para fazer frente à aquisição da Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda, pois os recursos que deram causa à despesa com juros, sequer entraram no caixa da Recorrente, isto é, ainda que a Recorrente, após os eventos societários, tenha aumentado seu patrimônio líquido, os recursos oriundos a partir do empréstimo em causa não foram utilizados para aquisição de novos empreendimentos.

49. Quanto ao argumento sobre liberdade negocial ou de se auto-organizar, ou ainda, de que a operação não foi abusiva, pois sequer houve qualificação da multa, ressalte-se que abusividade, sonegação e fraude são institutos jurídicos diferentes.

50. Abuso de direito é o exercício de um direito além dos limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes (art. 187 da Lei nº 10.406, de 2002, Código Civil). Sonegação e fraude têm conceituação diversa, dizem respeito a conduta que busca impedir ou retardar o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964).

51. O art.44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a qualificação da multa apenas nos casos de sonegação, fraude e conluio, ou seja, não abrange o abuso de direito.

52. Outro aspecto trazido pela Recorrente em relação aos juros pagos é a alegação de não houve infração de regras antiabuso, como as regras de subcapitalização (Lei nº 12.249, de 2010, arts. 24 e 25) e de preços de transferência (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22).

53. As regras de subcapitalização e de preços de transferência são normas antielisivas específicas, que se destinam a fechar lacunas do ordenamento, mediante a criação de presunções legais. Outros exemplos são as regras de disponibilização de lucros no exterior, vedação de compensação de prejuízos fiscais da pessoa jurídica incorporada, etc.

54. As normas antielisivas podem ser gerais ou específicas. São gerais quando se valem de regras ou princípios jurídicos que contenham expressões amplas, flexíveis e indeterminadas (porém determináveis).

55. O art. 116, parágrafo único, do CTN, é uma norma geral antielisiva, como se depreende, da sua denominação. Não se destina, portanto, a dispor de ferramentas para enfrentar condutas evasivas, que já possuem, na lei material e critérios específicos de sanção.

56. Normas antielisivas não se aplicam às patologias dos negócios jurídicos (simulação, abuso de direito e fraude à lei), mas estabelece instrumentos para análise de negócios elisivos, que não padeçam de qualquer vício jurídico, conforme Prof. Marco Aurélio Greco³.

57. Explica-se, aplicam-se as normas antielisivas de subcapitalização ou de preços de transferências quando os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade das despesas são atendidos ou quando as operações de compra e venda com partes relacionadas, respectivamente, são existentes e válidas. Tais normas têm objetivo de conter a eficácia relativa dessas operações.

58. A importante doutrina desenvolvida pelo Prof. Marco Aurélio Greco, estabelece uma segregação didática sobre três fases para análise do planejamento tributário. Após a edição do Código Civil e dos princípios aplicados ao direito civil, como boa-fé, em consonância com os princípios constitucionais da igualdade, da solidariedade e da justiça, o referido doutrinador define essa segunda fase do planejamento tributário, como liberdade relativa. Destaca-se esse novo enfoque de análise:

Embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador, inexistência de simulação sem distorções ou agressões ao ordenamento), sou imediatamente conduzido à conclusão (aliás, aceita de forma praticamente unânime nos países ocidentais) de que um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado⁴.

³ Greco, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo. Dialética, 2008, p. 468

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

59. Nessa segunda fase do planejamento tributário, a análise passa a se preocupar se o direito foi exercido tal qual originalmente previsto no ordenamento. Prof. Marco Aurélio Greco, explica que essa análise tem amparo no abuso de direito, oriundo do direito civil, “categoria construída para inibir práticas que, embora possam encontrar-se no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes”⁵.

60. Nessas situações, o ato abusivo sempre será inoponível ao Fisco.

61. Depois da edição do atual Código Civil em 2002, o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito e a sua existência faz desaparecer um dos requisitos do planejamento tributário, o de estar sustentado em atos lícitos, nesses casos, não se está mais diante de um caso de elisão, mas de evasão.

62. Nessa fase do planejamento tributário, a causa do negócio é fator preponderante, isto é, o negócio deve-se apoiar em situações reais e não exclusivamente fiscais. Se a causa for exclusivamente pagar menos tributos, será abusiva.

(...) os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente para requalificá-los segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato⁶.

63. Importante destacar que a **requalificação dos atos ou negócios não pode ser efetuada pelo Fisco sob o argumento exclusivo da abusividade, caberá ao Fisco o ônus de provar que a finalidade do negócio foi exclusivamente fiscal para que se justifique a requalificação.**

64. Retomando-se à infração, importante destacar os seguintes excertos do Relatório Fiscal (fls. 628/647):

15. Cabe frisar que, nas Escrita Contábil Fiscal – ECF e na Escrita Contábil Digital – ECD dos anos calendários 2015, 2016 e 2018, fica comprovado que as despesas lançadas na conta contábil de resultado "0047840301 - Despesas de Juros s/Debentures c/Afiladas" (regime de competência) **representam despesas**

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 195.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 203.

incorridas contabilmente, mas jamais pagas efetivamente pelo contribuinte aos credores debenturistas (não pagas no regime de caixa), sendo transferidas para a conta contábil patrimonial "0027830904 - Provisão de Juros s/Debentures", que inclusive se transforma em base de cálculo para remuneração periódica das debêntures a partir do ano subsequente (planilhas com extensão xlsx – anexos III). Tal procedimento criou um movimento circular em que os debenturistas jamais recebem seus créditos, mantêm sua remuneração retida na pessoa jurídica ora representada e aumentam seus créditos por remuneração de debêntures nos períodos subsequentes, incrementando exponencialmente, destarte, também as deduções de despesas com juros nas apurações das bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

[...]

16. Ao aceitarem não receber seus créditos anualmente por vários períodos consecutivos ou aceitando recebê-los apenas quando houver lucros operacionais ou contábeis considerados adequados pelo contribuinte ora representado, os debenturistas, vinculados que são ao contribuinte, embora mantenham o requisito de certeza do crédito perante o contribuinte, **comportam-se mais como sócios de longo prazo do negócio** que como credores debenturistas, caracterizando, assim, indício de anormalidade e de inusualidade das despesas relativas ao negócio jurídico de emissão, subscrição e integralização de debêntures.

[...]

21. O fato de uma despesa decorrer de uma operação que possa ser considerada legal, expressamente prevista na legislação, não autoriza automaticamente sua dedutibilidade tributária. A tipicidade cerrada, ou legalidade da operação *strictu sensu*, é aferida com fulcro nas legislações societária, civil, comercial etc. A dedutibilidade submete-se aos ditames da lei tributária.

22. Conforme o exposto, para que a despesa seja oponível ao Fisco, vale dizer, dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não basta que seja oriunda de uma operação possivelmente legal. Como estabelecido pelo art. 299 do RIR/1999, **a despesa é dedutível se for necessária à realização das transações ou operações**

exigidas pela atividade da empresa. E o requisito da necessidade da despesa é verificado por meio de sua usualidade e normalidade.

23. No caso concreto ora examinado, abstraindo-se a possibilidade de simulação na subscrição e integralização das debêntures, os seguintes aspectos, analisados em conjunto, implicam a conclusão pela desnecessidade das despesas decorrentes da operação praticada pelo contribuinte e, conseqüentemente, pela sua indedutibilidade.

24. A possibilidade de subscrição e integralização das debêntures só foi aberta aos acionistas da empresa, então sociedade anônima de capital fechado, e a seus cessionários, não tendo havido participação de partes independentes no negócio.

25. A emissão, a subscrição e a integralização das debêntures foram realizadas intragrupo empresarial, na sequência estruturada de outra operação de planejamento tributário já considerado abusivo pela fiscalização tributária, pela DRJ competente e pelo CARF, planejamento esse que envolveu a amortização indevida de ágio interno criado artificialmente;

26. A integralização das debêntures subscritas por PROCTER & GAMBLE AMAZON HOLDING B.V. foi realizada simbolicamente (contrato de câmbio) e ato contínuo, ao menos formalmente, foi simbolicamente paga, pelo contribuinte ora representado, para a mesma PROCTER & GAMBLE AMAZON HOLDING B.V., **a aquisição anterior de 80% das quotas do capital social da sociedade PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMÉTICOS LTDA, não se verificando efetiva circulação monetária de recursos na operação e nem entrada de riqueza nova no grupo empresarial, para fazer face ao investimento.**

[...]

28. Ora, um simples aumento de capital da então PROCTER & GAMBLE DO BRASIL S.A., com subscrição e integralização do aumento pela empresa PROCTER & GAMBLE AMAZON HOLDING B.V., seja com dinheiro, seja com as quotas do capital da sociedade PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMÉTICOS LTDA, de que essa detinha o domínio, já promoveria o atingimento do objetivo declarado daquela, de adquirir quotas da empresa PROCTER & GAMBLE HIGIENE E COSMÉTICOS LTDA.

29. Se a empresa PROCTER & GAMBLE AMAZON HOLDING B.V. não queria virar sócia do contribuinte ora representado e preferia virar sua credora, deveria, em uma operação usual e normal, portanto, necessária, estar efetivamente recebendo remuneração periódica pelos títulos de renda fixa negociados (debêntures), o que não vem ocorrendo.

30. É improcedente, portanto, o argumento de que a emissão das debêntures foi necessária. Toda a operação foi desnecessária, assim como o foram as despesas dela decorrentes.

31. Ressalte-se, por oportuno, que **não se pretende aqui fulminar a liberdade de que dispõe o particular para administrar seus empreendimentos da forma que desejar, direito garantido constitucionalmente. O que está em discussão são os efeitos tributários do negócio jurídico praticado pelo contribuinte representado e pessoas a ele vinculadas.** Nem todos os atos negociais, ainda que condizentes com as legislações societária e civil, podem ser opostos ao Fisco para fins de redução da carga tributária.

32. Ante os fatos e fundamentos mencionados, a conclusão que se alcança é a de que as despesas decorrentes do pagamento das debêntures emitidas pelo sujeito passivo não podem ser consideradas usuais, normais ou necessárias às suas atividades. Não podem também, portanto, ser consideradas dedutíveis dos lucros tributáveis nos anos-calendário de 2015, 2016 e 2017. (g.n.)

65. Observa-se que houve uma decisão intragrupo para adquirir algo que já era seu e concomitantemente, para fazer essa “aquisição”, formatou e executou a operação de lançamento dos títulos denominados Notas Conversíveis, que foram adquiridas por empresas do grupo, isto é, sem participação de terceiros independentes, onde o único resultado ao final desse conjunto de operações e que efetivamente gerou externalidade a terceiros, foi a existência de despesa com juros contabilizados pela Recorrente.

66. Se alguém contrata uma operação de crédito para adquirir algo que já lhe pertence é de clareza mediana que essa operação, ainda que existente, válida e produza efeitos entre os contratantes, não se fazia necessária para a atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

67. A abusividade está na absoluta desnecessidade na operação de lançamento das Notas Conversíveis para “adquirir” Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda, que já pertencia ao Grupo Procter & Gamble.

68. O abuso de direito (art. 187 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil) e as demais patologias de direito tributário, simulação (art. 167 do CC), fraude à lei (art. 166, VI, do CC), abuso de formas jurídicas válidas, falta de motivos legítimos (art. 166, III, do CC) tornam o ato inoponível ao Fisco. No caso do abuso do direito, o Código Civil classifica-o como ato ilícito quando excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé (art. 187 do CC).

69. Não se trata de o Fisco escolher uma outra alternativa mais onerosa onde o contribuinte obtivesse o mesmo resultado final. Trata-se de neutralizar um efeito que o conjunto de negócios, gerou em prejuízo único e exclusivo a terceiro, no caso Fisco.

70. Além do vício do negócio, os propósitos negociais invocados pela Recorrente não se sustentam.

71. A necessidade de empréstimo se mostrou absolutamente desnecessária para obter o resultado pretendido, de que era “adquirir” Procter & Gamble Higiene e Cosméticos Ltda, pois essa empresa já pertencia ao Grupo Procter & Gamble.

72. Não corresponde a verdade de que os recursos obtidos eram necessários para fazer frente a aquisição de uma nova companhia. É incontroverso que os recursos do empréstimo, cujos juros foram considerados despesas desnecessárias, sequer entraram no caixa da Recorrente.

73. Registre-se que requalificação dos fatos, analisados sob a perspectiva da sua consideração econômica, não se confunde com analogia. Analogia é aplicar uma regra a outro caso similar para o qual não há dispositivo expresso. Requalificar é utilizar uma norma existente e aplicável ao fato, que não o foi aplicada em decorrência de um artificialismo em alguns dos elementos de subsunção dos fatos à norma originalmente invocada pelo contribuinte⁷.

⁷ Martins, Iágaro Jung. In Planejamento Tributário e a Norma Cogente Não Tributária. Caderno de Finanças Públicas nº 12, Escola de Administração Fazendária (ESAF), 2012, p. 163/196.

74. Não prospera o argumento da Recorrente que foram observadas as regras do art. 374 e o art. 299 do RIR/99, bem como disposto no Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, que trata sobre a necessidade, normalidade e usualidade das despesas.

75. Os dispositivos do então RIR/99, tinham a seguinte redação:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata temporis*, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

76. Os referidos dispositivos devem ser interpretados de forma conjunta, isto é, os juros a que se refere o art. 374 do RIR/99 são aqueles que passam pelos requisitos de validade para as despesas em geral, explicitados no art. 299 do então Regulamento do Imposto sobre a Renda.

77. Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32, de 1981, em nada auxilia a Recorrente, que nada mais faz que interpretar o art. 191 do então Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 85.450, de 1980, com redação idêntica ao art. 299 do RIR/99, para a atividade de comercialização e industrialização do fumo. O referido ato interpretativo concluiu que despesa normal 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. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

78. Efetivamente, no caso concreto, as despesas com juros, decorrente de empréstimo para adquirir algo que já pertencia ao grupo econômico, não se enquadram no requisito de usualidade e, sob qualquer ótica razoável de interpretação, como necessárias a manutenção da fonte produtora.

79. Por fim, a Recorrente informa que o Acórdão nº 101-94.986 que convalidou glosa de despesas com juros trata de situação diversa no caso concreto e que são equivocadas as conclusões constantes no Relatório Fiscal sobre (i) ausência de participação de partes independentes no negócio, tendo sido as operações realizadas intragrupo; (ii) ausência de efetiva circulação monetária de recursos e entrada de riqueza nova no grupo empresarial; (iii) ausência de efetivo pagamento dos juros aos credores.

80. O Acórdão nº 101-94.986, relatado pela i. Conselheira Sandra Faroni trata efetivamente de situação fática distinta, todavia o racional daquele julgado paradigmático se amolda perfeitamente ao caso sob análise, ao analisar conceitos sobre necessidade de despesa, tratado de forma absolutamente didática no voto da relatora.

81. Destaca-se ainda naquele julgado, a Declaração de Voto, efetuada pelo i. Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, que trouxe reflexões sobre abuso de direito, destaca-se, naquele voto, citação ao brilhante Ministro Moreira Alves⁸:

⁸ Moreira Alvez, José Carlos, in Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, ESAF, 2011, p. 64/70.

A definição de abuso de direito mais ampla que encontrei foi esta: o abuso de direito se caracteriza pelo exercício egoístico, anormal do direito, sem motivos legítimos, com excessos intencionais ou voluntários, dolosos, culposos, nocivos a outrem, contrário ao critério econômico e social do direito em geral.

82. Sobre os últimos argumentos trazidos, pelo já exposto até aqui, não se pode considerar como partes independentes o fato de que a operação de lançamento das Notas Conversíveis terem sido intermediadas por instituições financeiras, quando o emitente e subscritores são exclusivamente empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Os fatos se impõem e derogam a afirmação de que houve entrada de riqueza nova no grupo empresarial, não riqueza gerada quando credores e devedores estão dentro no grupo econômico, assim como não é possível comprar algo que já pertence ao comprador. Sobre o efetivo pagamento dos juros aos credores, esse fato ocorreu quando implementada a condição de disponibilidade financeira, todavia, esse fato, onde o credor fica a mercê de uma condição subjetiva do devedor, só ocorre quando as operações ocorrem sem a participação de terceiros independentes, de qualquer forma, tal aspecto é absolutamente irrelevante para a caracterização dos valores de juros, provisionados ou pagos, como despesas necessárias.

83. O lançamento, de forma correta, diante do fato de nada ter sido adquirido (pois tudo já pertencia ao Grupo Procter & Gamble) e dos recursos sequer terem ingressado no caixa da Recorrente, considerou que a fabricação de juros intragrupo é uma despesa, embora registrada na contabilidade, desnecessária a manutenção da fonte produtiva, conforme registrado no TVF (itens 19 e 22), nos termos do art. 299 do então RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

V - Tributação reflexa

84. Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo da CSLL.

VI – Dispositivo

85. Diante de todo o exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e, em relação ao Recurso Voluntário, por REJEITAR as arguições de nulidade e, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins