



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

Processo n° 10880.731950/2011-36
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1101-001.180 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2014
Matéria CSLL - Despesas Desnecessárias
Recorrentes COLGATE - PALMOLIVE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

ADICIONAL. EXIGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. Correta a decisão de 1ª instância que exonera crédito tributário correspondente a adicional de CSLL que não encontra correspondência com os demonstrativos de cálculo destas parcelas.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA FUNDADA NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA DO IRPJ. DESNECESSIDADE DE MPF ESPECÍFICO. Além de a lei permitir que a autoridade fiscal formalize a exigência concomitante de outros tributos que tenham por base os elementos de prova do lançamento principal, o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo, e a falta de sua ampliação para alcance, também, da CSLL, não acarreta a nulidade do lançamento.

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício e este, em razão do princípio da entidade, não pode ser afetado por despesas desnecessárias. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 expressamente estende as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64 à apuração da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; e 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Processo nº 10880.731950/2011-36
Acórdão n.º **1101-001.180**

S1-C1T1
Fl. 3

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, PJosé Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

O crédito tributário aqui em litígio foi apartado dos autos do processo administrativo nº 16327.0014484/2004-01, formalizado para exigência de IRPJ e CSLL em decorrência da glosa de despesas com juros e variações cambiais apropriadas nos anos-calendário 1999 a 2000 e consideradas desnecessárias.

Por meio do Acórdão nº 9101-00.288 a Câmara Superior de Recursos Fiscais acolheu parcialmente o recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo as exigências exoneradas pela 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes nos termos do Acórdão nº 101-96.053. Apontou, porém, a subsistência de razões de defesa opostas em face do lançamento de CSLL, as quais deixaram de ser apreciadas pela Câmara Baixa. Abaixo a reprodução da decisão da CSRF:

Ementa: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS, Caracterizam-se como desnecessárias e, portanto, indedutíveis do Lucro Real, as despesas de juros e variações cambiais relativas a empréstimo efetuado por meio de um contrato de mútuo, em que a mutuante é sócia-quotista que detém 99,99% do capital social da mutuária e dispunha de recursos para integralizar o capital.

RECURSO ESPECIAL. RESTABELECIMENTO DA EXIGÊNCIA PRINCIPAL, RETORNO DOS AUTOS AO COLEGIADO A QUO PARA EXAME DE OUTRAS QUESTÕES. Em vista do restabelecimento da exigência principal (IRPJ), impõe-se o retomo dos autos ao Colegiado de origem para apreciação de questões tidas à época como prejudicadas pelo acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de não conhecimento do recurso, sendo que os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Valmir Sandri, acompanham pelas conclusões. 2) pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso da PFN para restabelecer a exigência do IRPJ. O conselheiro Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) acompanha a relatora pelas conclusões. O conselheiro Valmir Sandri irá apresentar declaração de voto, nessa parte, 3) por maioria devotos, determinar o retomo dos autos a Câmara de origem para apreciar a exigibilidade da CSLL, em face das demais alegações recursais que deixaram de ser apreciadas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo (Relatora), Antonio Praga e Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado), que enfrentavam o mérito. Designado para redigir o voto vencedor nessa parte o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

O voto vencedor do Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho está assim redigido:

Cinge-se este voto vencedor à discussão relativa à necessidade (ou não) de remessa dos autos à Câmara a quo para exame das razões invocadas pela Contribuinte sobre a ilegitimidade da exigência da CSLL (reflexo) no caso, as quais foram tidas como prejudicadas pelo acórdão recorrido em virtude do reconhecimento da improcedência do lançamento (principal) de IRPJ.

No ponto, entendeu a i. Relatora que a matéria poderia ser objeto de imediata cognição por esse Colegiado, porquanto (tal matéria foi) objeto da insurgência recursal da Fazenda Nacional e presente o prequestionamento. Segundo a i, Relatora, as razões específicas para cancelamento da exigência de CSLL seriam de conhecimento dos julgadores da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do voto vencido da lavra da i. Conselheira Sandra Maria Faroni em processo "correlato" de interesse da mesma Contribuinte. Por relevante, vale transcrever o trecho do Relatório e do Voto sobre a questão, verbis

"Em relação à CSLL, como o voto vencido da Conselheira Sandra Faroni no processo correlato foi no sentido de cancelar a exigência por ausência de base legal para se cobrar a contribuição sobre despesas não necessárias, "ad cautelum", a Procuradoria pede seja aplicado o decidido pela Sétima Câmara no acórdão nº 107-06.796, cujo inteiro teor anexa, para demonstrar que a glosa das despesas reputadas desnecessárias foi mantida, inclusive, para exigência da CSLL. Argumenta que o art. 13 da Lei nº 9.249/95 traz previsão para tal exigência. "

Pois bem, Não desconheço a existência da teoria da "causa madura" acolhida pelo Código de Processo Civil (CPC, art. 515, § 3º), pela qual se admite que a instância superior examine questões jurídicas ainda não apreciadas pela instância inferior (matérias estritamente "de direito" ou "de fato" quando desnecessária instrução probatória). Ao contrário, entendo que tal teoria deveria ser aplicada com mais constância pela instância administrativa, respeitando-se naturalmente o princípio do Juiz Natural. Contudo, o próprio Poder Judiciário é reticente quanto à aplicação desta teoria em instâncias extraordinárias (Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, especialmente), tal como, mutatis mutandis, a Câmara Superior de Recursos Fiscais para a seara administrativa. Não bastasse, vale ressaltar que a instância administrativa não tem acolhido esta teoria em boa parte de seus julgamentos.

Afastada a aplicação desta teoria para o caso concreto, a insurgência da Fazenda Nacional em relação à CSLL não pode ser conhecida neste momento processual por manifesta ausência de prequestionamento. Tal ausência decorre notadamente do cancelamento da exigência principal (IRPJ) sem qualquer menção (pelo acórdão recorrido) aos fatos e fundamentos jurídicos específicos da exigência da CSLL, Daí porque necessária nova manifestação do Colegiado a quo, a fim de que sejam expressamente resolvidas as questões relativas à CSLL, viabilizando-se, a partir de então, se o caso, insurgência fundamentada à CSRF, observados formalidades e pressupostos de estilo.

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional nessa parte e determinai o retorno dos autos ao Colegiado a quo para exame das questões de mérito/relativas à CSLL.

O Acórdão nº 101-96.053 revela que não só os argumentos específicos deduzidos pela contribuinte contra a exigência de CSLL deixaram de ser apreciados, como também o recurso de ofício, referente a exoneração parcial daquela exigência, foi considerado prejudicado pela declaração de regularidade das despesas questionadas pela Fiscalização:

REO — CSL - De acordo com a MP 1.858-10, artigo 6º, no ano de 1999 há exigência do adicional apenas para os fatos geradores a partir do mês de maio. Correta também a exclusão do adicional de CSLL para o ano de 2000, em face de compensações de bases negativas.

Recurso de Ofício negado.

EMPRÉSTIMOS CONTRÁRIOS NO EXTERIOR COM CONTROLADORA - DEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS — IRPJ CSLL - Tendo em vista (1) a inexistência de regras referente a indedutibilidade por subcapitalização, (2) a

efetividade do empréstimo contraído, (3) a natureza de mera condução do repasse do valor para operações instantâneas no Uruguai (em benefício do vendedor de participação societária e não do comprador, ora recorrente), (4) a possibilidade jurídica do empréstimo, bem como (5) a tributação dos valores dos encargos creditados ou pagos ao exterior, há de se admitir a dedutibilidade dos encargos com variações passivas e juros.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos de ofício e voluntário interpostos pela 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO - SP. I e COLGATE - PALMOLIVE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário e considerar prejudicado o recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Paulo Roberto Cortez e Caio Marcos Cândido que negaram provimento ao recurso voluntário.

Embora a ementa do referido acórdão expresse razões autônomas para negar provimento ao recurso de ofício, a decisão do Colegiado acerca do tema foi orientada pelas razões desconstituídas pela CSRF, que declarou as despesas desnecessárias nos termos do voto, nesta parte vencedor, da Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

De início, cumpre registrar que as operações em si são fatos incontroversos. Aliás, a Fiscalização, no seu Termo de Verificações Finais, fls. 405/421, faz referência a um relatório produzido por uma empresa de consultoria fiscal, trazido pela autuada, em sua defesa no processo nº 16327.001870/2001-42, que diz respeito à mesma operação, porém os fatos geradores lançados ocorreram nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998. Também não foi vislumbrada qualquer fraude na forma adotada, pois a Fiscalização sequer qualificou a multa de ofício cobrada sobre os tributos objeto de lançamento.

Esclareço ainda que, muito embora tenha a Fiscalização tecido comentários no sentido de descaracterizar o contrato de empréstimo como uma operação de mútuo, a principal motivação para o lançamento foi por considerar que as despesas seriam desnecessárias à atividade da empresa, por entender que a matriz no exterior, desejando adquirir o negócio Kolynos no Brasil e, dispondo de tais recursos, ainda que constituísse empresa brasileira para fazê-lo, poderia ter repassado o capital para tanto. Assim, considero irrelevante para deslinde da controvérsia, a verificação se se trata ou não de um contrato de mútuo.

Analisando, então, as operações sob o aspecto formal, é possível constatar que, em ato contínuo à contratação do empréstimo, a autuada repassou os recursos obtidos por meio de outro contrato à empresa Albala SA..

No entanto, se emprestou, como dizer que precisava dos recursos?

Esse foi, então, o entendimento da Conselheira Relatora Sandra Faroni, no voto vencido que relatou no processo 16327.0001870/2001-42, cujo trecho relativo à desnecessidade da despesa ora transcrevo:

Quanto à desnecessidade das despesas decorrentes da obrigação contabilizada, a decisão recorrida está de acordo com a pacífica jurisprudência deste Conselho Realmente, tendo o valor do empréstimo sido, de imediato à contratação, transferido a empresa situada no Uruguai, caracterizou-se a desnecessidade das despesas dele decorrentes contabilizadas a título de juros e variações monetárias passivas .

Não obstante tal entendimento, a mencionada relatora vislumbrou haver um planejamento tributário, quando afirmou:

A forma como se deram os fatos que originaram a presente autuação permite identificar pelo menos três tipos dentre os que Greco enumera como "operações preocupantes", quais sejam, as "operações estruturadas em seqüência" (step transaction), o "uso de sociedade" (com Yonkers e Albala como empresas de passagem, pela qual transitaram as ações da Kolynos que, afinal, destinavam-se à Colgate-Palmolive) e o "Empréstimo ao invés de Investimento", com a desproporção entre o capital investido (R\$ 99,00) e o empréstimo (US\$ 760 milhões).

Com efeito, nas suas contrarrazões, a autuada não nega tratar-se de uma step transaction e que, de fato, a operação envolveu conduit companies, como a Yonkers S.A, que só existiu no mundo jurídico por 6 dias, e a Albala S A, ambas constituídas para que os recursos transitassem pelo Uruguai.

No entanto, neste aspecto já divirjo da tese da defesa pois, ainda que as operações estruturadas em seqüência (step transaction) tenham sido concebidas por parte do grupo vendedor, não vislumbro justificativa para a não integralização do capital.

Isto é, poderia ter sido constituída uma K & S Aquisições Ltda no Brasil, para atender às exigências do CADE, segregando os negócios Kolynos daqueles da Colgate-Palmolive Ltda, já existentes no Brasil; poderia o Laboratório Wyeth-Whitehall Ltda ter constituído a Yonkers S. A. no Uruguai, para não receber o montante da venda no Brasil, mas, ao invés do empréstimo, a KAC Corporation, que mais tarde se tomou a Kolynos Corp, com sede nos Estados Unidos, e que era a sócia majoritária da autuada, ter, sim, integralizado capital.

E não se diga que não integralizou porque não dispunha de recursos, como tentou demonstrar com os documentos juntados aos autos na sessão de julho, pois, o que se verifica nestes documentos, sobretudo no balanço patrimonial da KAC Corporation acostado aos autos às fls. 1.204 e seguintes, é que a empresa possuía, em dezembro de 1994, 408,4 milhões de dólares em ações preferenciais, 183,2 milhões de dólares em ações ordinárias, 1,02 bilhões de dólares em capital adicional integralizado e 2,496 bilhões de dólares em lucros retidos.

Consta, ainda, à fl. 1.205, que o lucro líquido apurado em dezembro de 1994 foi de US\$ 580,2 milhões de dólares, e à fl. 1.210, que "A Sociedade considera todos os seus investimentos altamente realizáveis com vencimentos de três meses ou menos quando adquiridos como disponibilidades".

É verdade que a conta " Dívida de longo prazo" subiu em 1995 de 1,75 bilhões de dólares para 2,9 bilhões de dólares, porém como dispunha de quase 2,5 bilhões de dólares de lucros, não se pode dizer que tal fato demonstra a necessidade de emprestar à filial brasileira, ao invés de integralizar capital nesta.

É também verdade que houve um contrato de crédito obtido pela Colgate-Palmolive Company, no valor total de 770 milhões de dólares, datado de 8 de janeiro de 1995, junto a vários bancos, tendo como agente o Citibank, cuja tradução foi acostada às fls. 1.382/1.486. Contudo, essa linha de crédito foi aquela que repassou direto à Albala S.A, no Uruguai, pois, pelos documentos já constantes do processo, especificamente às fls. 247/248, relativos ao documento subscrito pela Arthur Andersen Consultoria Fiscal e Financeira S/C Ltda, que foi apresentado pela recorrente para justificar toda a operação, já estava caracterizado que a KAC CORPORATION enviou em 10 de janeiro de 1995 uma linha de crédito aberta no exterior em favor de K&S Aquisições Ltda, no montante de 760 milhões de dólares.

Tal documento também faz referência a um extrato bancário de KAC CORPORATION emitido por CITIBANK, referente ao período de 10 a 11 de janeiro

de 1995, atestando a remessa desses 760 milhões de dólares para a conta-corrente bancária da Albala S.A., além de fazer referência a:

Carta enviada por COLGATE-PALMOLIVE COMPANY ao CITIBANK, em 9 de janeiro de 1995, constando duas transferências de fundos, ambas efetuadas em 10 de janeiro de 1995; (a) transferência de fundos, no valor de US\$ 760.000.000,00 (setecentos e sessenta milhões de dólares norte-americanos), da conta-corrente bancária de K/C CORPORATION, e imediata transferência desse valor para a conta-corrente bancária de ALBALA SA., e (b) transferência de fundos, no valor de US\$ 760.000.000,00 (setecentos e sessenta milhões de dólares norte-americanos), da conta-corrente bancária de COLGATE-PALMOLIVE COMPANY para a conta-corrente bancária de para ALBALA S.A e a subsequente remessa de tal montante para LABORATÓRIOS WYETH-WHITEHALL LTDA (Doe, 14)

Ou seja, o contrato de crédito contraído pela COLGATE-PALMOLIVE COMPANY, trazidos aos autos a posteriori, somente justifica que a controladora no exterior optou por contrair um contrato de crédito junto a bancos no exterior, para repassar esses valores ao Uruguai; mas, em razão das disponibilidades da própria COLGATE-PALMOLIVE COMPANY, não tem o condão de justificar a necessidade de emprestar ao invés de integralizar. Aliás, se assim o tivesse, como a acusação inicial da Fiscalização sempre foi o fato de que o empréstimo gerou despesa não necessária, esta seria a primeira prova que a atuada traria aos autos, já na impugnação

Por conseguinte, se a operação poderia ser "integralização de capital" ao invés de empréstimos, por mais um raciocínio muito simples já se pode concluir que o empréstimo não era necessário à atividade da empresa. Aliás, um empréstimo firmado em janeiro de 1995, fixando que o montante principal seria amortizado em janeiro de 2003 e, até lá, ou seja, durante 8 anos, correriam despesas financeiras (juros inicialmente fixados em 8% a.a., além das variações cambiais).

E verdade que um terço desse empréstimo foi depois integralizado e que, ao longo dos anos subsequentes, a dívida foi amortizada, mas esses argumentos só fazem sentido se se estivesse discutindo aqui o quantum da despesa glosada, o que não é o caso.

Por oportuno, saliento ainda que, muito embora em 1996, portanto após a tomada de decisão pelos empréstimos, a legislação tenha autorizado a dedução de juros sobre capital próprio, observados os requisitos legais, tal fato não tem o condão de equalizar os efeitos tributários advindos de uma eventual capitalização, pois os empréstimos em comento proporcionaram, durante um longo período, não só a dedução dos juros, sem qualquer limitação legal, como também a variação cambial.

*Mas o acórdão recorrido entendeu pela dedutibilidade das despesas, por enquadrar a situação em uma sub capitalização ou thin capitalization. Aliás, mister se faz registrar que **o acórdão recorrido não se fundou em reconhecer as despesas como necessárias** à atividade da empresa, mas sim em dizer que não existe óbice na legislação brasileira à tomada de empréstimos por empresa controlada a controladora, o que não foi, em si, o cerne da acusação fiscal.*

Quanto à tese da subcapitalização trazida pelo acórdão recorrido, é de se reconhecer que, nos países cuja legislação há um tratamento específico para este estado, isto é, quando há normas fiscais de controle dessa sistemática, estas podem ir desde descaracterizar essas despesas com juros, tratando o empréstimo como capital e, por conseguinte, os juros como dividendos, até a descon sideração da personalidade jurídica da mutuária, tendo em vista política de interesses não só fiscais, como também de proteção ao direito dos credores.

No entanto, analisando inicialmente se se pode caracterizar a presente situação como subcapitalização, sobretudo considerando que, cinco meses após o

empréstimo, a mutuante cedeu os direitos sobre o referido contrato a uma outra empresa sediada em Bruxelas, trago a doutrina de MARCO AURÉLIO GRECO [GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário, Dialética ed. São Paulo: 2004, p. 360], que define que a subcapitalização ocorre quando, ao ser criada uma pessoa jurídica como controlada ou subsidiária de outra, a controladora, ao invés de aumentar o capital da controlada, prefere celebrar empréstimos com base nos quais pode receber juros.

Porém, conforme observa HELENO TORRES [TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais, Revista dos Tribunais ed., São Paulo: 2001, pp. 520/521 quando analisou a subcapitalização sob o prisma da relação entre as partes contratantes, tal hipótese pode ocorrer desde que haja uma estreita relação entre mutuante e mutuaría, verbis:

Como a caracterização do estado de subcapitalização da empresa exige que a fonte de financiamento seja externa e que esta responda pela viabilização de capital próprio, as pessoas responsáveis pelos empréstimos devem ser, necessariamente sócios, quotistas, acionistas, enfim, pessoas de qualquer modo vinculadas. Todavia, como a legislação que regular o controle da subcapitalização deverá dispor sobre isso, não há uma regra universal sobre a adequada tipificação dos financiadores do capital-empréstimo, mas, de um modo geral, exige-se que os mutuantes mantenham uma relação bastante estreita com a empresa mutuaría, para que se qualifique o objeto do mútuo como "capital próprio" - prevalecendo a substância sobre a forma (nos países que adotam essa hipótese)..

Assim, se a cessão dos direitos relativos ao contrato de empréstimo foi feita pela sócia-quotista da autuada, no caso a Kolynos Corporation, à empresa belga Colgate-Palmolive Europe S. A (fl 374/389), cuja razão social indica tratar-se de pessoa jurídica pertencente ao mesmo grupo econômico, não seria por este motivo que afastaria a constituição da empresa autuada da hipótese de subcapitalização.

Também não afastaria tal situação pelo fato de, em ato contínuo à constituição da empresa e, portanto, à celebração do empréstimo, ter havido integralização de US\$ 263 milhões, o que, aliás, foi a tese apresentada pela Fiscalizada, quando aduziu em Contrarrazões:

Ainda que houvesse norma legal limitando a dedução de despesas decorrente de subcapitalização - e definitivamente não há — convém mencionar que a redução do valor do empréstimo, mediante o aumento de capital no valor de 270 milhões de dólares, colocou a estrutura de capital da subsidiária brasileira em equivalência com o quociente dívida/capital próprio (aproximadamente um terço de capital próprio e dois terços de dívida) indicado no relatório da OCDE (anexo R (4) -Comentários ao Modelo de Convenção) Certamente esse quociente não configura a denominada thin capitalization.

Isso porque, como não há na legislação brasileira um quociente previamente estabelecido, a relação de 2 para 1 entre dívida e capital sugerida pela OCDE não é fator determinante para descaracterização, como também não é limite a partir do qual haveria dita situação.

Neste sentido, convém trazer à colação as seguintes observações de HELENO TORRES [Op.cit., p. 527]:

Mas, a partir de que patamar se pode falar da existência de uma "subcapitalização" na empresa? Por se tratar de um conceito de direito positivo, somente a lei poderá estabelecer, porquanto o "estado de subcapitalização" apresenta-se como um conceito objetivo, a partir da aplicação de uma regra geral anti-abuso ou de regras específicas, com a adoção de um coeficiente apto a mensurar a relação proporcional entre o capital da empresa e o endividamento líquido remunerado.

Assim, ao contrário do que aduz a autuada, não se pode dizer que há ou não a "subcapitalização" a que se refere a doutrina e a legislação de outros países,

tomando como referência a relação entre sua dívida, que girava em torno de US\$ 496 milhões, e seu capital, algo em torno de US\$ 270 milhões

Mas concordo com os doutrinadores já citados que o legislador pátrio não cuidou de modo específico da subcapitalização, pois inexistente no ordenamento jurídico nacional regras sobre o coeficiente de endividamento admissível ou safe haven. Portanto, está-se diante de uma situação cuja definição precisa carece de base legal. No entanto, outras regras específicas à legislação do Imposto de Renda existem e precisam ser trazidas ao presente contexto. Assim, ousou divergir do relator do voto condutor do acórdão recorrido quanto ao entendimento de que, como no Brasil não há regras de subcapitalização, tais juros e variações cambiais deveriam ser tratados como despesas dedutíveis.

Isto porque, a existência de regra específica na legislação dispende sobre a subcapitalização implicaria, necessariamente, na sua aplicabilidade, se a situação fosse, de fato, enquadrada nos termos em que regradados. No entanto, o contrário, isto é, a inexistência de regra específica tratando sobre tal estado, não tem o condão de afastar, de retirar do mundo jurídico, regras gerais inerentes à dedutibilidade das despesas para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Logo, faz-se necessário, sim, verificar se as despesas em comento atendem aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, o que, como já dito, não se observa no presente caso, no tocante à necessidade, vez que, por liberalidade das partes envolvidas, adotou-se a forma de empréstimos, em detrimento da capitalização.

E verdade que uma empresa detém poder decisório sobre as operações que pretende praticar; no entanto, no que diz respeito à forma de levar os resultados das suas operações à tributação, sem dúvidas, deve observar os preceitos legais.

Por conseguinte, entendo que a decisão entre contrair empréstimos ou capitalizar é uma conveniência da empresa. Contudo, afirmar que as despesas advindas do empréstimo são necessárias para que a empresa funcione e se mantenha, extrapola os limites da lógica porque se "A" empresta para "A", "A" não precisa deste empréstimo, porque detém os recursos emprestados.

Afirmo que "A empresta para A" pois observo no caso as chamadas "operações preocupantes" a que se refere MARCO AURELIO GRECO, com a utilização de empresas efêmeras, e entendo que estas precisam ser analisadas na sua essência, ou seja, quais são os negócios subjacentes e a essência destes, como observa o citado autor [Op. cit., p. 360] quando aborda a subcapitalização:

Embora o tema possa ser enfrentado por legislação específica, a simples existência de desproporção pode ser indicativa de abusividade na utilização do direito de negociar empréstimos, o que recomenda especial atenção.

Complemento com ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELOS [VASCONCELLOS, Roberto França de Tributos e Preço de Transferência, coord. por Luís Eduardo Shoueri, Dialética ed. São Paulo: 2009, p. 209.] que, ao discorrer sobre a thin capitalization e enquadrar o empréstimo concedido por sócio domiciliado no exterior como um financiamento externo, ponderou

Embora não haja, em termos gerais, impedimento ao financiamento da sociedade pelos seus próprios sócios, em situação equiparável ao financiamento externo, algumas questões deverão ser ponderadas, tais como comparação com terceiros, valorização do conteúdo econômico sobre a forma, abuso da forma jurídica e restrições para a dedução de juros.

Ora, é inquestionável que toda a transação ocorreu para a aquisição do negócio Kolynos; também resta evidenciado nos autos que a Kolynos Corporation era sócia

praticamente exclusiva da K& S Aquisições Ltda, detendo 99,99% do seu capital social.

Logo, se Kolynos Corporation era praticamente a única sócia-quotista da autuada, esta era devedora de dívida para consigo, ou seja, tem-se que, na essência do negócio, ela figurou, simultaneamente, como credora e devedora da mesma operação, ou seja, "A" empresta para "A". E, repisando, se credor e devedor se confundem na mesma pessoa, é porque o empréstimo não se faz necessário.

Neste sentido, convém transcrever o que entendeu a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 107 -06.796, trazido pela Procuradoria como paradigma no processo nº 16327.001870/2001-42, que serve como fundamento no sentido de corroborar a impossibilidade de se admitir como despesas necessária, nas hipóteses em que a controladora é a mutuante do empréstimo, e ao seu arbítrio, cria a despesa:

Aflora de uma simples e superficial análise que os interesses da empresa controlada se confundem com os da empresa controladora e, ainda com os sócios -pessoas físicas (direta ou indiretamente) desta. Detendo a sociedade controladora quase 100% (99,98%) do capital social e das ações com direito a voto da sociedade controlada, é iniludível que o acionista majoritário desta passa a ter legitimidade ativa para, independentemente de prévia deliberação da assembléia geral, determinar as operações e as políticas, à sua matroca, Aliás, nem caberia tal assembléia, in casu, pois além de impregnada por absoluto contra- senso, teria resultado certo e indubitado, pelo que sem sentido a sua realização

(...)

Infere-se que, se houvesse distribuição dos lucros acumulados, à empresa controladora não se imporia quaisquer cargas a teor de despesas, permanecendo o seu lucro liberto de qualquer fator reduto) a este título Contrário senso, o mútuo contratado substitutivo perpetraria um despesa, como aliás se cristalizou, reduzindo, dramaticamente, o resultado do exercício e, de forma reflexa, o seu patrimônio, como alias resta demonstrado e perfeitamente perceptível através de um singela análise da declaração de fls. 342 e seguintes. E patente a punição do resultado dos períodos em foco, a despeito da existência - não utilizada - dos lucros acumulados na controlada por estrita determinação do diretor comum Senão vejamos

(...)

Montado esse cenário, importa concluir que o empréstimo tomado pela controladora por determinação de seu diretor comum trouxe para a recorrente um carga reduto) a não só do patrimônio dessa unidade, como também do seu lucro tributável, motivados por mera liberalidade, sem qualquer necessidade, e sem nenhuma correspondência ou correlação, notadamente em face da existência de lucros acumulados e de disponibilidades financeiras na empresa controlada que, por certo, cumpririam, sem quaisquer lesões aos cofres públicos e à sociedade controladora, os desígnios conformados ao art 242 do RIR/94 Não há, pois, quaisquer equívocos na tipificação da matéria impositiva e na precisas dissertações da Autoridade recorrida.

A propósito, trago ainda à colação, jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos, da lavra do Ministro Ilmar Galvão, que deu tratamento tributário de dividendos a juros pagos por filial brasileira de empresa norte-americana à sociedade controladora desta, nos Estados Unidos:

Assim sendo, a operação rotulada de empréstimo não passa de suprimento de fundos, de um estabelecimento para outro, do mesmo proprietário, não havendo como deixar de considerar-se lucro, conseqüentemente, para fins de tributação, toda reserva realizada a pretexto de variação de câmbio, bem como toda dedução que for feita do lucro operacional a título de pagamentos de juros. [AMS nº 92.966 – RJ, DJ 12.06.1986, retirado da obra de André Martins de Andrade. A Tributação Universal da Renda Empresarial: Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 143.]

Nem mesmo os empréstimos contraídos no exterior justificam a necessidade da despesa financeira, ou melhor, de emprestar ao invés de integralizar, porque, como já tido, a controladora era uma empresa que dispunha de condições para integralizar. Se não o fez, certamente é porque visualizou outras oportunidades, como, além de reduzir os lucros no Brasil, poder dispor do capital de que detinha no exterior. No entanto, é preciso deixar claro que isso é uma liberalidade e não uma necessidade.

Reconheço que a compra da Kolynos representou para a Colgate um incremento de receitas, um aumento na sua produção, enfim, uma maior representatividade no mercado. Contudo, argumentos dessa natureza justificam a compra de uma empresa pela outra, mas não a forma adotada de empréstimos, ao invés de capitalização.

Por conseguinte, quer seja analisando a operação sob o aspecto formal, quer seja verificando o conteúdo subjacente a esta forma, a glosa de despesas consideradas desnecessárias deve ser mantida em relação ao IRPJ.

A Recorrida pediu, quando da sustentação oral, para que fosse compensado com o IRPJ devido, se mantida a autuação, o IRF incidente sobre as remessas ao exterior relativas aos juros pagos. No entanto, nenhum membro do Colegiado propôs fosse tal matéria conhecida e apreciada, porque se entendeu pela preclusão da matéria.

Neste aspecto, cumpre deixar registrado que, em momento algum, se entendeu que o empréstimo não ocorreu.

No âmbito da CSLL, observa-se que o recurso de ofício decorre de exoneração de crédito tributário assim motivada na decisão de 1ª instância:

73. Entende o contribuinte que no Demonstrativo de Apuração da CSLL do ano de 1999, o cálculo da CSLL devida seria de R\$ 5.814.112,94 à alíquota de 8% e adicional de R\$ 2.907.056,47, à alíquota de 4%, o que totalizaria a CSLL devida à alíquota de 12% de R\$ 8.721.169,41. Ocorre que no cálculo do tributo devido teria sido considerado o adicional de CSLL à alíquota de 4% equivalente a R\$8.501.568,29.

74. O contribuinte está com a razão.

75. O artigo 6º da MP nº 1.858-10 de 26/10/99 determinava que o adicional da CSLL seria exigido à alíquota de 4% sobre os fatos apurados entre maio de 1999 e janeiro de 2000.

76. A seguir transcreve-se o texto legal:

"Art. 6º A contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional:

I — de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000;"

77. No Demonstrativo de Apuração da CSLL, a fiscalização apurou um adicional de R\$ 8.501.568,29 (fl. 428), este valor teria sido encontrado conforme planilha de fl. 435.

78. Ao analisar esta planilha, observa-se que o adicional apurado seria de R\$ 2.907.056,47. De fato, o valor tributável apurado entre 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000 foi de R\$ 148.796.038,03 (glosa de despesas) este valor foi reduzido em decorrência da existência de bases de cálculo negativas do próprio período e de períodos anteriores. Assim, a base de cálculo seria de R\$ 72.676.411,74 (148.796.038,03 - 55.912.984,60 - 20.206.641,69).

79. Portanto, o adicional seria o resultado da incidência da alíquota de 4% sobre R\$ 72.676.411,74, o que resultaria no valor de R\$ 2.907.056,47.

80. *Esta correção será efetuada de ofício.*

81. *O interessado alega que no Demonstrativo de Apuração da CSLL do ano de 2000 não estaria identificado o valor tributável de CSLL mesmo assim teria sido lançado um adicional de R\$ 237.486,17.*

82. *Novamente a razão está com o impugnante. A autuante apurou um valor tributável no ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 26.909.052,66. Ocorre que este montante foi integralmente compensado com bases de cálculo negativas do próprio período. Assim, inexistindo CSLL a pagar no ano-calendário de 2000, não há porque se exigir o adicional da CSLL no mesmo período.*

Cientificada da decisão de 1ª instância em 10/06/2005 (fl. 601), a contribuinte interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 604/628 no qual, para além da legitimidade das despesas glosadas, deduz os seguintes questionamentos acerca da CSLL exigida:

- Ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF para lançamento da CSLL, ensejando a sua nulidade, na medida em que não seria obrigatório o lançamento desta contribuição nos casos em que ela depende dos mesmos elementos de prova, especialmente porque a exigência tributária somente é formalizada quando atos ou negócios se enquadram *rigorosamente nos fatos geradores definidos em lei*, sendo incorreto tomar a base de cálculo de um imposto para exigir contribuição cuja base de cálculo é diversa;
- A determinação da base de cálculo da CSLL é regida pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, no qual a característica ou natureza da despesa paga ou incorrida não tem influência determinante;

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso de ofício porque as parcelas exoneradas não foram validamente formalizadas pela autoridade lançadora, pois:

- O confronto do demonstrativo de cálculo do adicional da CSLL no ano-calendário 1999 à fl. 435 com o demonstrativo de apuração do auto de infração à fl. 428 evidencia que embora naquele tenha sido calculado adicional de R\$ 2.907.056,47, o acréscimo promovido no segundo correspondeu a R\$ 8.501.568,29, restando injustificado o excedente de R\$ 5.594.511,82; e
- O confronto do demonstrativo de cálculo do adicional da CSLL no ano-calendário 2000 à fl. 434 com o demonstrativo de apuração do auto de infração à fl. 429 evidencia que embora neste tenha sido exigido adicional de R\$ 237.486,17, naquele nada foi apurado a título de adicional.

Na medida em que os demonstrativos de apuração do auto de infração estão expressamente fundamentados nos demonstrativos de cálculo do adicional da CSLL, não há reparos à exoneração das parcelas de R\$ 5.594.511,82 (ano-calendário 1999) e de R\$ 237.486,17 (ano-calendário 2000), promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Passando ao recurso voluntário, a necessidade de Mandado de Procedimento Fiscal específico para lançamento da CSLL foi validamente afastada na decisão de 1ª instância, cujos fundamentos são aqui adotados:

Das preliminares

[...]

24. Prossegue o impugnante arguindo a nulidade da autuação da CSLL por falta de Mandado de Procedimento Fiscal específico.

25. Em princípio, cabe destacar que eventuais vícios nos Mandados de Procedimento Fiscal não têm o condão de acarretar a nulidade de Autos de Infração, conforme demonstra-se a seguir.

26. Para análise da questão colocada impõe-se destacar, primeiramente, o conteúdo do artigo 142 do Código Tributário Nacional e de seu parágrafo único:

" Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcionar."

27. Do conceito legal expresso no citado artigo, depreende-se que o lançamento é indelegável e privativo da autoridade administrativa devidamente investida nessa competência.

28. A Lei nº 2.354/1954, artigo 7º, e o Decreto 2.225/1985, expressamente estabelecem a competência exclusiva do Auditor Fiscal da Receita Federal para execução do lançamento tributário. Por outro lado, do parágrafo único do artigo 142 do CTN extrai-se que o lançamento deve ser presidido pelo princípio da legalidade, além de constituir-se num dever indeclinável, uma vez constatada a ocorrência de fato gerador da obrigação principal ou o descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

29. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente (artigo 59, inciso I) e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (artigo 59, inciso II).

30. A lavratura de Auto de Infração sem a emissão do MPF não configura a hipótese de nulidade do lançamento prevista no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que a competência para a execução dessa atividade, deferida de forma exclusiva ao Auditor Fiscal da Receita Federal só pode ser retirada por norma veiculada em legislação complementar ou ordinária.

31. O Mandado de Procedimento Fiscal foi instituído pela Portaria SRF nº 1.265/99, posteriormente revogada pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/01 (DOU 07.01.2002), com o objetivo de regular a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), sendo mero instrumento de controle administrativo.

32. A edição da referida Portaria fundamenta-se na competência conferida ao Secretário da Receita Federal pelo artigo 190, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 227, de 03/09/98, vigente à época, no artigo 196 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 e no artigo 6o da Medida Provisória nº 1.915-3, de 24/09/99, que dizem, in verbis :

Portaria MF nº 227/98

"Art. 190 - Ao Secretário da Receita Federal incumbe:

(...)

III - expedir atos administrativos de caráter normativo sobre assuntos de sua competência".

Lei nº 5.172/66

" Art. 196 - A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo Único.- Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo".

Medida Provisória nº 1.915-3/99

Art 6º - São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal relativamente aos tributos e às contribuições por ela administrados:

I - em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário;

- b) elaborar e proferir decisões em processo administrativo-fiscal, ou delas participar, bem assim em relação a processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais;
- c) executar procedimentos de fiscalização, inclusive os relativos, ao controle aduaneiro objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, praticando todos os atos definidos na legislação específica, inclusive os relativos à apreensão de mercadorias, livros documentos e assemelhados;
- d) proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas;
- e) supervisionar as atividades de orientação do sujeito passivo efetuadas por intermédio de mídia eletrônica, telefone e plantão fiscal;

II - (...)

33. *O artigo 190, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal faculta ao Secretário da Receita Federal expedir atos normativos sobre assuntos de sua competência. Já o artigo 196 do CTN dispõe sobre procedimentos a serem adotados no curso das diligências de fiscalização (lavratura de termos). Note-se que esse artigo encontra-se inserido no Título IV - ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - , Capítulo I - FISCALIZAÇÃO.*

34. *O artigo 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99 trata das atribuições dos ocupantes do cargo de AFRF, em caráter privativo e geral. Nas atribuições de caráter privativo faz distinção entre a constituição, mediante lançamento, do crédito tributário (inciso I, letra "a") e a execução dos procedimentos de fiscalização (inciso I, letra "c").*

35. *Assim, numa exegese sistemática observa-se que, embora o enunciado da Portaria em exame faça menção ao artigo 6º, "caput", da MP 1915-3, remete, na realidade, ao seu inciso I, letra "c", quando " ...estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal", como deixa claro o texto de sua ementa.*

36. *Portanto, a Portaria em comento não aborda aspectos relacionados com a competência para a constituição do crédito tributário pelo lançamento. E nem poderia fazê-lo, já que, como dito anteriormente, sendo, na hierarquia das normas, ato inferior à lei, não poderia contrariar, restringir ou ampliar suas disposições.*

37. *As normas que regem a constituição do crédito tributário advêm do superior interesse público de que se reveste a arrecadação do tributo, fato que o torna indisponível. O Juiz Federal Zuudi Sakakihara (in "Código Tributário Nacional Comentado " - coordenação de Vladimir Passos de Freitas -, Ed. Revista dos Tribunais, 1999, p. 561) bem coloca a questão:*

" Além de vinculada, essa atuação administrativa é obrigatória em duplo sentido. Em primeiro lugar, porque a arrecadação do tributo reveste-se de interesse público e, por isso, é indisponível, fato que, por sua vez, confere obrigatoriedade à atuação da administração. Isso quer dizer que, não tendo a Administração o poder de dispor do direito ao tributo que surge para o Estado em razão da ocorrência do fato gerador, terá de obrigatoriamente promover a sua execução forçada, caso não haja o pagamento voluntário pelo sujeito passivo. Em segundo lugar, porque a execução forçada não poderá ser promovida sem o título executivo, que é materialmente constituído pelo lançamento, como já se viu".

38. *Já as normas que se referem aos procedimentos de fiscalização visam o disciplinamento de sua execução e, ao tempo em que constituem instrumento para a Administração Tributária, preservam direitos do cidadão perante o Estado.*

39. *Assim, a falta de emissão do MPF para execução dos procedimentos por ele instaurados não tem o condão de restringir a competência do AFRF designado,*

para fins de constituição do crédito tributário. A natureza indisponível deste sobrepõe-se, indubitavelmente, àquela norma de caráter meramente administrativo.

40. A limitação da atividade de fiscalização do AFRF trazida pela norma administrativa, portanto, não desonera o agente fiscal da atividade obrigatória e vinculada do lançamento, sob pena, inclusive, de cometimento de ato de improbidade administrativa, capitulada nos artigos 10, inciso X, e 11, inciso II, da Lei nº 8.429 de 02/06/92, in verbis:

" Art. 10 - Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, mal-baratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no artigo 1º. dessa Lei, notadamente:

(...)

X - Agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda"

"Art. 11 - Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições e, notadamente:

(...)

II - retardar ou deixar de praticar indevidamente, ato de ofício "

41. E a obrigatoriedade de autuação da Contribuição Social, formalizada no mesmo procedimento fiscal do IRPJ, vem da Lei 8.748/93, que deu nova redação ao parágrafo primeiro do artigo 9º do Decreto 70.235/72, a saber:

Decreto nº 70235/72

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93.

§ 1º Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamentos e autos de infração.

Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93.

(...)

42. No caso em tela, dos mesmos elementos de prova, não necessidade dos gastos decorrentes de mútuo, decorreu a exigência do IRPJ e da CSLL.

43. Por tudo o quanto foi exposto, verifica-se que não merece acolhida a alegação de nulidade do Auto de Infração da Contribuição Social por falta de previsão específica no Mandado de Procedimento Fiscal.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a argüição de nulidade do lançamento por ausência de MPF específico para lançamento da CSLL.

Quanto à glosa de despesas desnecessárias na apuração da base de cálculo da CSLL, a Conselheira Adriana Gomes Rêgo, embora vencida na possibilidade de apreciação desta matéria pela CSRF, apresentou argumentos suficientes a manutenção da exigência e que são aqui adotados:

Uma vez mantida a glosa das despesas financeiras, faz-se necessário analisar se, conforme afirmado pela Procuradoria, também seriam devidas as exigências relativas à CSLL, lançadas como reflexo.

Desta feita, urge transcrever o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, verbis:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável, (Vide Lei 9.430. de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica,

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º,

VII - das despesas com brindes

Assim, se a lei fala em "independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964" é porque mencionado artigo passa a ser considerado, também, para efeito de base de cálculo da CSLL, e o mesmo é a base legal do art. 299 do RIR/99, dispondo, verbis:

Art 47, São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1ª São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2ª As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa,

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;

b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

Portanto, a partir do ano-calendário de 1996, com a entrada em vigor da Lei nº 9.249/95, as despesas não necessárias devem ser glosadas, também, da base de cálculo da CSLL, o que significa dizer que devem ser mantidas, também, as exigências relativas à CSLL.

Veja-se que mesmo tendo em conta apenas o art. 2º da Lei nº 7.689/88, referido dispositivo determina a incidência da CSLL sobre o resultado do exercício e este, a teor da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 750/93, não pode ser afetado por operações que não guardem relação com a finalidade da pessoa jurídica:

*Art. 4º. O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a **autonomia patrimonial**, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.*

Parágrafo único. O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomo não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

O princípio assim enunciado firma que a entidade objeto de contabilização tem de estar completamente separada das entidades que formam o corpo de seus proprietários. Demonstrado que por ingerência destes o resultado da autuada foi minorado com despesas decorrentes de um empréstimo cujos efeitos foram anulados em operações subseqüentes, resta evidente que tais despesas não deveriam ter sido contabilizadas e, por consequência, afetado o lucro aqui tributado.

Provada a contabilização de despesas por mera liberalidade em favor da matriz no exterior, a glosa da despesa comprovadamente desnecessária para a manutenção da respectiva fonte produtora deve refletir na apuração do lucro líquido da entidade e, portanto na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Diante do exposto, além de REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de CSLL.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 10880.731950/2011-36
Acórdão n.º **1101-001.180**

S1-C1T1
Fl. 20

CÓPIA