



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.009452/2006-18
Recurso nº 160.468 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-001286 – 1ª Turma**
Sessão de 25 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BERNECK AGLOMERADOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE FÁTICA ENTRE O ACÓRDÃO RECORRIDO E OS ACÓRDÃOS PARADIGMAS.

Não se deve conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, se o acórdão recorrido não guarda semelhança fática com os acórdãos paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, José Ricardo da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Alberto Pinto Souza Júnior, Valmar Fonsêca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Claudemir Rodrigues Malaquias.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Lavrou-se o auto de infração contra o contribuinte, para a exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, lançando-se crédito tributário no valor de R\$ 14.074.544,03. Posteriormente, houve complementação do auto de infração, relativo a crédito tributário no valor de R\$ 1.208.738,08, relativo à majoração da multa de ofício lançada (fls. 545/548 e 550/553).

O contribuinte foi autuado com fundamento nas seguintes apurações:

a) **Custos, despesas operacionais e encargos não necessários. Despesas com remuneração de empréstimos junto a sócios e empresas coligadas/controladas, não necessárias:** segundo a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 256 e seguintes), a fiscalização apurou que a empresa contribuinte possuía em seu ativo aplicações financeiras, e em seu passivo, paralelamente, valores de empréstimos obtidos junto aos sócios e empresas coligadas e controladas.

Constatou-se que a remuneração paga em relação aos empréstimos era superior à obtida nas aplicações financeiras. Considerando que a empresa possuía, em seu ativo, recursos, concluiu-se que as despesas com os empréstimos obtidos junto aos sócios eram desnecessárias e, portanto, não passíveis de dedução. Veja-se a seguinte passagem, constante da “Descrição dos fatos e enquadramento legal” (documento de fls. 256/257):

“O contribuinte possuía em seu ativo aplicações financeiras, e paralelamente mantinha em seu passivo valores de empréstimos obtidos junto aos sócios e empresas coligadas e controladas (conforme saldos dos balancetes às fls. 168 a 170).

Ocorre que, a remuneração paga sobre os empréstimos era superior a obtida nas aplicações financeiras (demonstrativo às fls. 172).

Como o contribuinte possuía em seu ativo recursos, não havia necessidade de obter empréstimos de sócios e empresas coligadas/controladas, pagando a estes remuneração com taxas superiores as que obtinha no mercado financeiro.

As despesas financeiras com mútuos passivos, que ultrapassam os valores das receitas com aplicações financeiras, não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte

artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/99.

Do exame do demonstrativo que relaciona os valores das aplicações financeiras e mútuos passivos (fls. 172), observa-se que o total dos valores aplicados em instituições bancárias supera, em todos os meses; o valor dos mútuos passivos, e que a taxa de remuneração paga pelos bancos é inferior a que a empresa paga aos seus sócios e pessoas jurídicas coligadas/controladas.

Em todos os meses, para fins de cálculo das despesas financeiras não necessárias, utilizamos o saldo médio das aplicações financeiras e dos mútuos passivos, e aplicamos sobre estes últimos a diferença entre as taxas de remuneração obtidas junto as instituições financeiras e as pagas sobre os mútuos.

Para fins de dedutibilidade da despesa, as taxas pagas aos sócios e as empresas coligadas e controladas não poderiam ser superiores as pagas no mercado financeiro, somente sendo admitidas como necessárias as despesas financeiras no limite das receitas geradas com os recursos obtidos.

Desta forma, tendo em vista que a remuneração paga aos sócios e empresas coligadas/controladas foi superior a obtida nas aplicações de recursos disponíveis, gerando despesa financeira não necessária, sobre o saldo médio dos mútuos passivos, aplicamos a diferença da taxa de remuneração, e procedemos a glosa estas despesas, face a sua indedutibilidade prevista na legislação”

b) Despesas indedutíveis. Despesas com ágio indedutíveis.

“O contribuinte, em 25 de janeiro de 2004, absorveu parte de seu capital social, face a incorporação da empresa G. Berneck Madeiras Ltda.

A situação teve início com a venda, em 15 de dezembro de 2003, pela CIA BOZANO, que possuía 16.093.213 ações da empresa fiscalizada, para a empresa G. Berneck Madeiras Ltda, que posteriormente foi incorporada pela Berneck Aglomerados S/A (BASA). A operação totalizou R\$48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), divididos em 60 parcelas de R\$ 934.999,65, conforme Contrato Particular de Compra e Venda de Ações (fls. 173 a 180), sendo que R\$ 24.363.000,00 referem-se a participação societária e R\$ 23.636.000,00 referem-se a ágio.

Transcorrido um pouco mais de um mês da venda da participação da Bozano para a G. Berneck, a BASA incorpora esta segunda empresa, cujo patrimônio é composto quase que exclusivamente da participação na própria BASA, reduzindo o seu capital social na proporção em R\$ 24.363.000,00 e apropriando R\$ 23.636.000,00 em conta de ágio, sendo que no ano-calendário de 2004 foi deduzido, como despesa, o valor de R\$ 4.740.149,34, e o restante mantido no ativo diferido.

Do exame da operação constata-se que não haveria porquê a operação envolver a G. Berneck, pelos seguintes motivos:

1- A G. Berneck não possuía em seu ativo recursos para pagar as quotas adquiridas, conforme balanço levantado na data da incorporação (fls. 183)

2- Entre a data de aquisição e a venda da participação, pela G. Berneck, transcorreram aproximadamente 40 dias.

Do exame dos fatos, fica evidente que a empresa fiscalizada reduziu o seu patrimônio líquido comprando parte de suas ações da Cia. Bozano, simulando que a aquisição foi feita pela G. Berneck, que posteriormente foi incorporada.

Esta 'maquilagem' na operação teve como intuito amortizar o ágio que foi pago na operação deduzindo-o, indevidamente, da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica- IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL da BASA.

A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL, conforme previsto no artigo 391 do RIR/99. A possibilidade de deduzi-lo prevista nos arts. 7º e 8º, da Lei nº 9.532/97, restringe-se a hipótese em que a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Tal permissão contempla de forma literal a hipótese de a empresa incorporada ser a detentora da propriedade da participação societária.

O que se observa aqui é que houve uma "incorporação as avessas", com o intuito de fazer parecer que o ágio fosse dedutível, face ao previsto na Lei nº 9.532/97. Mas é evidente que a operação não deveria ter envolvido a empresa G. Berneck, ate porque a mesma nem era detentora de recursos para pagar as quotas adquiridas. Intimada a esclarecer por que a aquisição foi feita pela G. Berneck, e não diretamente pela BASA, já que a primeira empresa sequer possuía recursos para pagar a aquisição (fls 43 a), o contribuinte alegou questões de prazo e que a G. Berneck, como recebeu juros sobre o capital próprio da BASA podia pagar a primeira parcela da dívida com a Cia Bozano, mas omitiu-se de informar como seriam pagas as 59 parcelas restantes. Alegou que não poderia ter comprado diretamente a sua própria participação, já que não possuía lucros acumulados para manter as ações em tesouraria, mas transcorridos aproximadamente 40 dias, efetuou a operação e fez uma redução de capital, que poderia ter sido feita em dezembro/2003, sem que a operação envolvesse a G. Berneck.

A operação que ocorreu foi a redução de capital social com a compra de suas ações da Cia Bozano, "maquilada" de compra pela G. Berneck e posterior incorporação desta, sendo portanto o ágio indedutível, por falta de previsão legal para sua dedução.

c) Reavaliação de bens. Falta de adição da realização da reserva de reavaliação.

“Falta de adição ao lucro líquido do exercício na determinação do Lucro Real, da reserva de reavaliação de bens do Ativo Permanente, face a inobservância dos requisitos legais.

Conforme laudo de avaliação (fls. i91 a /1 °1), a empresa, em 1999, procedeu a reavaliação de 18 propriedades, com Area total de 42.212,76 hectares, registradas no ativo permanente no grupo imobilizado.

O valor da terra de todas as fazendas foi avaliado em R\$20.133.786,52, sendo que o valor contábil destes bens, antes da reavaliação, era de R\$4.774.448,52, totalizando portanto, a reavaliação, R\$15.359.338,00.

Em 03 de maio de 2004 a empresa procedeu uma cisão de seu patrimônio, transferindo para as empresas resultantes da cisão: FLORESTAL SEGUNDO PLANALTO LTDA e FLORESTAL VALE DO RIBEIRA LTDA, 16 das 18 propriedades reavaliadas. O valor da reavaliação das propriedades transferidas foi de R\$14.734.177,38, que ainda estava no patrimônio líquido da empresa cindida.

O valor da reavaliação dos imóveis só seria tributável por ocasião da realização dos mesmos pelas sucessoras, desde nestas recebesse o mesmo tratamento que na sucedida.

Ocorre que por ocasião do registro dos bens recebidos para integralização do capital, as duas empresas: Segundo Planalto e Vale da Ribeira, escrituraram as fazendas pelo valor total, R\$ 19.331.369,81 (este valor é composto por R\$4.597.192,43 que é o custo das fazendas na sucedida e R\$14.734.177,38, referente a reavaliação), não constituindo a reserva de reavaliação. Pela forma como foi feita a integralização de capital e contabilização sem a constituição da reserva, se depreende a realização dos bens seu deu por ocasião da integralização de capital, por parte da Berneck Aglomerados S/A (BASA), que é detentora de 99,9% do capital social das duas empresas, estando sujeita, portanto, a realização da reserva de reavaliação tributação.

Para que a reavaliação não fosse considerada realizada, deveria ser mantida na conta de reserva de reavaliação no patrimônio líquido das empresas que receberam os bens reavaliados, pois da forma como foram efetuados os registros, sem a constituição da reserva de reavaliação nas sucessoras, o fisco perde o controle sobre os valores que deveriam ser adicionados ao lucro líquido, por ocasião da realização dos bens. Esta reserva, para fins de dedutibilidade do valor da reavaliação, deveria obrigatoriamente ser constituída nas sucessoras, conforme disposto no artigo 440 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999.

De acordo com a Instrução Normativa SRF n ° 7/81, a pessoa jurídica resultante de fusão ou cisão, deverá manter registros de

controle de valores cuja apropriação tiver sido diferida e que devam influenciar a determinação de lucro real de exercício futuro.

Este controle, no presente caso, seria a constituição de reserva de reavaliação, para adição ao lucro líquido, por ocasião da realização dos bens. Anexamos ao presente Auto de Infração, copia do Laudo de Reavaliação do ano de 1999, da cindida (fls. 11 a 11 cópias das contas de terrenos (fls. 61 e 25J) e do patrimônio líquido (fls. 2.31) das duas empresas resultantes da cisão, bem como o Anexo ao Laudo de Avaliação a Valores Contábeis para Integralização de Capital (fls. 4)), que comprovam que os bens foram escriturados pelo valor reavaliado, e que não foi constituída a reserva de reavaliação.”

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 275/303.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento converteu o julgamento em diligência (fls. 442/443).

Impugnação às fls. 561/587.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 864/888) julgou procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS.

São meramente volitivos os empréstimos captados de pessoas ligadas quando, em cada mês do Ano-calendário, a empresa possuía aplicações financeiras correspondentes a, no mínimo, 160% (cento e sessenta por cento) dos mútuos. Por consequência, os encargos financeiros respectivos, na parte excedente aos rendimentos recebidos nas aplicações, não são dedutíveis, por não se caracterizarem como despesas necessárias para a geração de receitas.

SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS.

É simulado o negócio jurídico que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem. Neste caso concreto, a autuada, objetivando reduzir seu capital, adquiriu de outra empresa o total de 20% (vinte por cento) de suas próprias ações, pelo preço total de R\$ 56.099.980,00, a ser pago em 60 parcelas mensais. Entretanto, valeu-se do artifício de simular ato jurídico pelo qual as ações teriam sido adquiridas por empresa pertencente aos seus proprietários, constituída com capital de apenas R\$ 100,00, que jamais teve atividades, receitas ou patrimônio, e que veio a ser incorporada menos de dois meses após a aquisição das ações, sendo que, no próprio contrato de alienação já se previu, de forma expressa, a possibilidade de

incorporação. A simulação ocorreu porque a verdadeira adquirente das ações, que, de fato, assumiu a responsabilidade pela dívida respectiva, foi a Berneck Aglomerados S/A.

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO.

A simulação de negócio jurídico, buscando auferir as vantagens previstas no art. 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, enseja a imposição de multa de ofício qualificada, de 150%.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. ALIENAÇÃO DO BEM. REALIZAÇÃO.

A reserva de reavaliação de bens prevista no art. 434 do RIR/99, que pode ser formada a qualquer tempo, não se confunde com aquela prevista no art. 439 do RIR/99, que Somente pode ser formada em virtude de aumento de ; valor de bens no Momento de sua incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica, decorrente de subscrição de capital social ou de valores mobiliários emitidos por, companhia. A reserva de reavaliação formada corri base no art. 434 deve ser computada na determinação do lucro real quando os bens a que se refere forem alienados, sob qualquer fortim, inclusive pela transmissão a outra pessoa jurídica, para os quais tenham sido entregues em virtude de integralização de capital social.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente; CSLL, no que couber, o que for decidido em relação ao lançamento matriz.

Lançamento Procedente

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 899/957).

A antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu parcial provimento ao recurso do contribuinte. Eis a ementa do julgado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Exercício: 2005

Ementa: DESPESAS COM ÁGIO. CARACTERIZADA. SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. PROVAS.

É indedutível as despesas com ágio quando provado nos autos que as mesmas foram levadas a efeito a partir da prática de simulação através de negócio jurídico' que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmitem.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o **envolvimento de atos jurídicos lícitos.** Afinal, simulação é a

desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.

GLOSA DE DESPESAS. FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE.

A tão só coexistência, com aplicações financeiras remuneradas, a taxas inferiores, de empréstimos tomados a pessoas relacionadas, não autoriza a inferência de serem desnecessárias as despesas havidas com estes empréstimos.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A entrega de bens em pagamento do valor do capital subscrito, fato permutativo que é, não implica em reserva de reavaliação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA- SIMULAÇÃO-EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE- *A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996.*

A Procuradoria da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, às fls. 992/994 dos autos, os quais foram rejeitados, conforme despacho de fls. 996/997.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial, com fundamento em divergência jurisprudencial (fls. 1006/1017), referente ao afastamento das exigências decorrentes da glosa de despesas com remuneração de empréstimos.

Contrapôs-se ao entendimento fixado no acórdão recorrido, no sentido de que o fundamento da desnecessidade das despesas concernentes ao pagamento dos empréstimos não se pode concluir tão-somente em razão da sua coexistência com aplicações financeiras remuneradas a taxas inferiores às pagas pelos empréstimos.

Segundo a recorrente:

“Quedou-se evidente a redução do lucro da empresa e o enriquecimento indevido daquele a que foi concedido empréstimo remunerado a juros com taxa inferior ou desproporcional ao mercado, motivo pelo qual necessária a reforma do acórdão proferido pela Câmara a quo”

Diante disso, discorreu no sentido de que:

“De fato, deve ser mantida a glosa das despesas financeiras, pois a coexistência de empréstimos tomados aos sócios ou coligadas com aplicações financeiras remuneradas a taxas inferiores, de modo a render receita inferior aos encargos pagos pelos empréstimos, infringe norma contida no art. 299 do RIR/99”.

O contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 1094/1126).

Argumentou, primeiramente, no sentido da não caracterização da divergência jurisprudencial tendo em vista a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

Segundo a empresa contribuinte, os acórdãos paradigmas tratam de situação totalmente diferente, consistente na tomada de recursos, por uma empresa, de um banco, repassando-os para seus sócios ou coligadas com ônus menor do que o assumido perante a instituição financeira, o que caracterizaria despesa desnecessária.

Segundo a contribuinte:

“No presente caso salta aos olhos que a situação concreta é diametralmente diferente: a Recorrida tomou empréstimos de pessoas relacionadas, a juros menores do que os praticados pelos bancos, bem como mantinha saldos de caixa que faziam parte de seu capital de giro, os quais eram aplicados em bancos, conforme disponibilidade. Tais saldos de caixa eram mantidos em razão da Recorrida possuir endividamento com bancos de fomento em valores elevados e atrelados em moeda estrangeira, além de possuir elevado financiamento de seus próprios clientes (ciclo financeiro), que será melhor detalhado em tópico seguinte.

Em outras palavras, não é possível afirmar, de forma objetiva, como fez a Procuradoria em seu Recurso Especial, que o dinheiro tomado emprestado fosse o mesmo aplicado em banco, a juros menores, fato comprovado por ocasião de interposição do recurso voluntário (...).”

No mérito, discorreu, em primeiro lugar, sobre a indevida glosa dos encargos financeiros sobre empréstimos fornecidos por sócios e empresas coligadas ou controladas.

Alegou que a autoridade fiscal partiu da equivocada premissa de que todos os valores captados com empréstimos de pessoas ligadas foram imediatamente aplicados em renda fixa, “como se a atividade operacional da empresa se resumisse a esta última operação”.

Segundo o contribuinte, os recursos mantidos em aplicações financeiras de renda fixa integravam o capital de giro da empresa, destinando-se a sua produção e venda, o que resta reforçado pela modalidade de aplicação financeira escolhida, qual seja a Renda Fixa, que tem liquidez imediata.

Por outro lado, discorreu sobre a dedutibilidade das despesas com juros pagos a pessoas ligadas. Expôs que:

“O Parecer Normativo 138/75, que trata da dedutibilidade dos juros pagos a sócio, acionista, dirigente, administrador ou participante nos lucros das pessoas jurídicas, estabelece que sejam admitidos como despesas operacionais os juros pagos a sócios, acionistas e outras pessoas ligadas, desde que haja contrato escrito com cláusula expressa.

Estabelece, ainda, que os juros e demais encargos pagos a pessoas ligadas, não poderão ser calculados a taxas que decorram custos superiores aos comumente incorridos no mercado financeiro, e nem àqueles relativos aos empréstimos menos onerosos obteníveis, na data, pela empresa, sob pena de o excesso ser considerado como distribuição disfarçada de lucros. A empresa mantém os contratos de mútuos, que constituem o saldo em 31/12/2004 em seu balanço no grupo das contas "Partes relacionadas" desde 31/12/1998, e a forma de remuneração sempre foi a mesma: juros de 12% a.a. + IGPM/FGV."

O contribuinte interpôs recurso especial, com fundamento em divergência jurisprudencial (fls. 1130/1159), ao qual se negou seguimento (despacho de fls. 1262/1266).

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Não preenche, contudo, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que não se caracterizou a divergência jurisprudencial suscitada.

Com efeito, no ponto atacado pelo presente recurso especial, a decisão recorrida foi proferida no seguinte sentido, conforme a sua ementa:

GLOSA DE DESPESAS. FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE.

A tão só coexistência, com aplicações financeiras remuneradas, a taxas inferiores, de empréstimos tomados a pessoas relacionadas, não autoriza a inferência de serem desnecessárias as despesas havidas com estes empréstimos.

Considerou-se, no acórdão recorrido, que:

"A glosa das despesas com a remuneração paga pelos empréstimos contraídos pela recorrente junto a sócios e empresas ligadas se fez com base em um único fundamento, a sua desnecessidade, desnecessidade esta que restaria cabalmente demonstrada pela existência simultânea, contemporânea aos empréstimos, de aplicações financeiras que lhe rendiam receita inferior aos encargos pagos pelos empréstimos.

A tão só coexistência dos empréstimos tomados a pessoas relacionadas com aplicações financeiras remuneradas a taxas inferiores às pagas pelos empréstimos não autoriza a inferência

de serem desnecessárias as despesas correspondentes; assim fosse seriam também desnecessárias as despesas pagas pelos empréstimos com terceiros que, no caso, representam três vezes o valor dos encargos sobre os empréstimos com pessoas ligadas, pois enquanto estes correspondem a 20,65% do total das despesas financeiras no ano de 2004, aqueles representam 65,43% desse total e nem por isso foram glosadas como desnecessárias.”

Vê-se, portanto, que a análise perpetrada no acórdão recorrido foi fundamentalmente fática. Recaiu sobre os dados fáticos retratados pelos elementos probatórios existentes nos autos, especificamente sobre as apurações e constatações feitas pela autoridade fiscal para reputar desnecessárias as despesas em questão (e, pois, não dedutível).

Considerou-se, de fato, que a tão-só existência, em seu ativo, de aplicações financeiras, em concomitância com a obtenção de empréstimos junto a sócios e empresas coligas e controladas, sendo a remuneração paga sobre os empréstimos superior à obtida nas aplicações financeiras; não poderia conduzir à conclusão de que aquela despesa é desnecessária.

Atente-se para o fato de que a avaliação feita no acórdão combatido teve por foco, estritamente, as particularidades fáticas e probatórias emolduradas no presente caso. A solução jurídica dada à hipótese, para prover o recurso voluntário do contribuinte, vinculou-se, necessariamente a tal análise. É dizer: o direito estabelecido, no caso, no sentido de afastar as exigências decorrentes da glosa de despesas com remuneração de empréstimos, assim foi feito em vista das circunstâncias fáticas da autuação.

Transcreva-se, mais uma vez, por relevante, a conclusão da autoridade fiscal constante da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

“As despesas financeiras com mútuos passivos, que ultrapassam os valores das receitas com aplicações financeiras, não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, requisito essencial a sua dedutibilidade, conforme artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/99.”

Pois bem, vejamos, agora, os acórdãos paradigmas.

A recorrente, primeiramente, juntou o acórdão nº 105-16.528, da antiga Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Esta acórdão tem a seguinte ementa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ –

ANO- CALENDÁRIO: 1995

ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMO REPASSADO – São indedutíveis do lucro os encargos financeiros atinentes às parcelas de empréstimos repassados aos sócios e coligada, se a empresa não prova que os repasses foram remunerados na mesma proporção.

CUSTO SOBRE IMÓVEIS VENDIDOS - Uma vez demonstrado que a conclusão da obra se deu no período fiscalizado e

constatado que o custo orçado é maior do que o custo realizado, a diferença apurada deverá ser transferida ao resultado proporcionalmente às prestações recebidas até a data do reconhecimento dessa diferença.

OMISSÃO DE RECEITA-TRANSFERÊNCIA DE IMÓVEIS À COLIGADA - Não se caracteriza como omissão de receitas a transferência de bens do ativo à coligada por valor abaixo do mercado, sendo que esta infração, quando provada, caracteriza distribuição disfarçada de lucros, conforme art. 432, I, do RIR/94.

JUROS DE MORA. SELIC - A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, tendo previsão legal a sua exigência com base na taxa SELIC.

MULTA DE OFÍCIO - A multa de ofício é devida no lançamento ex-officio, em face da infração às regras instituídas pelo Direito Tributário. Correto o percentual de multa aplicado, por estar de acordo com a legislação vigente.

AUTOS REFLEXOS - Aplica-se aos lançamentos de PIS, COFINS, IRRF e CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Depreende-se do julgado que o lançamento do IRPJ deu-se tendo em vista, no que aqui interessa, a apuração da seguinte irregularidade:

“-Dedução indevida de juros e despesas bancárias incidentes sobre empréstimos tomados junto a instituições financeiras e repassados aos sócios e empresas coligadas”.

Conforme o respectivo voto, tem-se que:

“Em relação às despesas financeiras não necessárias, acolho o pronunciamento da autoridade julgadora de 1º instância que afirma não assistir razão ao recorrente, pois ao tomar recursos no sistema financeiro e ao mesmo tempo efetuar empréstimos a suas coligadas, a contribuinte não aplicou integralmente, em sua atividade, os recursos obtidos. Assim, os juros bancários que incidiram sobre o empréstimo não se caracterizam como despesas necessárias a sua atividade, sendo, portanto, indedutíveis na apuração do lucro tributável, já que por não contribuir de forma positiva para a formação do resultado da contribuinte, esses encargos não podem refletir de forma negativa na determinação do mesmo”.

O outro acórdão apresentado como paradigma (ac. nº 101-93.674) traz a seguinte ementa:

IRPJ — OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS — SUPRIMENTO DE CAIXA — Exclui-se do lançamento o montante que, mediante documentação apropriada e idônea,

restar comprovado quanto ao efetivo ingresso dos recursos e à sua origem, em datas e valores coincidentes.

IRPJ - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS — Tendo a pessoa jurídica emprestado determinada importância à sua coligada e, no mesmo período, contraído empréstimo bancário a taxas de juros superiores, este financiamento não pode ser tido como necessário e, conseqüentemente, as despesas dele oriundas são passíveis de glosa.

IRPJ LUCRO DA EXPLORAÇÃO. CUSTOS INDIRETOS. APROPRIAÇÃO. INDIRETOS.

O rateio dos custos e despesas operacionais indiretos, que envolvem diversas atividades, incentivadas ou não, pode ser admitido para efeito de se determinar o lucro líquido do exercício, base para se chegar ao lucro da exploração da atividade incentivada.

PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – EXIGÊNCIAS REFLEXAS — Aplicam-se à exigências reflexas o decidido quanto ao Auto de Infração matriz IRPJ, por uma relação de causa e efeito.

A fiscalização apurou a seguinte irregularidade:

“B) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS (meses de abril a junho de 1994), que se referem a diferença de remuneração entre empréstimo concedido a coligada/controlada e financiamento bancário obtido para pagamento antecipado de exportação, contratado no mesmo período de apuração do tributo, diferença esta contabilizada a débito do resultado do exercício e glosada pela fiscalização”

Transcrevo passagem do acórdão que versa sobre a questão:

“B) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Esta exigência pode ser assim sintetizada: entendeu o Fisco que, tendo a Recorrente concedido um empréstimo a sua coligada, no valor de US\$ 7.000.000,00 e supostamente para tanto; obtido empréstimo junto ao Citybank no mesmo valor, porém com encargos superiores aos pactuados, deveriam ser glosadas as diferenças de despesas de variação monetária passiva e de despesas financeiras que excederam às receitas de mesma espécie, oriundas do contrato de mútuo firmado com a coligada (...)

Nesse passo, tendo em conta que, como bem lembrou o julgador singular, a autuada não é instituição financeira, deveria trazer aos autos razões que justificassem a concessão de empréstimo a encargos menores que os assumidos no financiamento de simultaneamente obteve.

Em sua argumentação a empresa limitou-se a questionar aspectos relativos ao cálculo das variações cambiais, sem

esclarecer porque contraiu um empréstimo desnecessário. Tanto era desnecessário que emprestou valor idêntico à sua coligada, mas a taxas inferiores.

Assim, o lançamento deve ser mantido”.

Vistos os dois acórdãos paradigmas, percebe-se que as situações fáticas que resultaram na autuação dos respectivos contribuintes, não guardam nenhuma semelhança com a situação fática tratada nos presentes autos.

Com efeito, no caso em julgamento, a empresa contribuinte contraiu empréstimo junto a sócios e empresas coligadas e controladas, considerando-se desnecessárias as conseqüentes despesas, em face da existência simultânea de aplicações financeira com rendimento inferior ao valor das despesas.

Nos julgados paradigmas, por outro lado, as empresas autuadas obtiveram empréstimos junto a instituições financeiras, repassando os respectivos valores a sócios e empresas coligadas.

Neste passo, é de se ter que a análise acerca da necessidade ou não da despesa, e de sua conseqüente dedutibilidade ou não, nos termos do artigo 299 do RIR/99, depende das circunstâncias fáticas apuradas na autuação. É dizer, a solução jurídica dada ao caso vincula-se inafastavelmente aos fatos apurados.

Numa hipótese que tal, a divergência jurisprudencial somente se configura se, ante a diversidade de desfechos decisórios estabelecidos em diferentes processos, partiu-se, em cada qual, da análise de contextos fáticos iguais. Quer-se dizer, com isto, que não há divergência jurisprudencial entre decisões diferentes, se estas decisões têm subjacentes a elas fundamentos fáticos diversos. Fundamentos fáticos, estes, ressalte-se bem, determinantes para as respectivas soluções jurídicas que lhes foram conferidas. E, no presente caso, os fundamentos fáticos das autuações são inseparáveis das decisões em si.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem por função primordial a uniformização da jurisprudência administrativa fiscal. Esta uniformização tem como instrumento principal o recurso especial, por intermédio do qual se dirime as divergências existentes no âmbito do CARF, dando-se a solução jurídica que deve preponderar entre aquelas que lhe são trazidas.

Ora, no caso em tela, o provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional não ensejaria a resolução de um dissídio jurisprudencial, pois que esta Turma não estaria a confrontar soluções diversas sobre uma mesma questão, mas sim soluções jurídicas diversas sobre questões fáticas diversas, questões fáticas estas que, como já dito, se encontram incidíveis da respectiva solução jurídica.

Note-se que o conhecimento do recurso especial no presente caso implicaria em desvio mesmo da finalidade da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não se trata simplesmente de uma terceira instância de julgamento dos processos administrativos fiscais.

Diante do exposto, não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, porque ausente a divergência jurisprudencial.

Processo nº 10980.009452/2006-18
Acórdão n.º **9101-001286**

CSRF-T1
Fl. 15

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2012 25 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

CÓPIA