



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

Processo nº 10980.721950/2013-61
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.066 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. NOTIFICAÇÃO DE MEDIDA PREPARATÓRIA INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO.

A norma do parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo, até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe.

REPASSE PARA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL, OPERACIONAL, DE RECURSOS CAPTADOS MEDIANTE EMPRÉSTIMOS, SEM OBTENÇÃO DE VANTAGEM TRIBUTÁRIA ILÍCITA. IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE DIFERENÇA DE JUROS.

Não pode ser considerado desnecessário o repasse de recursos captados de terceiros mediante empréstimo para subsidiária integral, mesmo à taxa inferior àquela suportada, quando comprovadamente não se trata de artifício para obtenção de vantagem tributária ilícita, posto que ambas as empresas são tributadas com base no lucro real, sendo que o lucro da subsidiária é superior ao lucro da controladora e, em um dos exercícios, a subsidiária apresentou imposto devido, e a controladora não.

ASSUNÇÃO DA CONDIÇÃO DE MUTUANTE EM DECORRÊNCIA DE INCORPORAÇÃO DE SUBSIDIÁRIA INTEGRAL. INVIABILIDADE DA GLOSA DE DIFERENÇA ENTRE OS ENCARGOS ENTÃO SUPOSTADOS PELA INCORPORADORA E OS ENCARGOS COBRADOS NO MÚTUO CONCEDIDO PELA INCORPORADA.

O fato de a pessoa jurídica incorporar subsidiária integral e, por consequência, tornar-se credora direta de pessoa jurídica devedora da incorporada, não autoriza estabelecer comparação entre taxas de juros naquele momento suportadas pela incorporadora e as taxas vigentes em mútuos ativos dos quais assumiu a condição de credora, para glosar eventuais

insuficiências, mormente quando presentes as seguintes circunstâncias: *a)* não se apurou vínculo entre os recursos captados pela incorporadora e os recursos emprestados pela incorporada; *b)* os recursos foram emprestados a pessoa jurídica de cujo capital social a incorporada detinha 70%; e *c)* os recursos foram empregados na construção de usina hidrelétrica, cuja exploração é a principal fonte de geração de receitas da incorporadora.

IRPJ. GLOSA. ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS A CONTROLADAS.

Na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL somente são dedutíveis os encargos financeiros de empréstimos indispensáveis à manutenção da fonte produtora. Considera-se liberalidade o repasse, a terceiros, de valores sem a cobrança de encargos ou em percentuais inferiores.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Mantido o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter também a exigência de CSLL, ante a íntima relação e causa e efeito.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Demetrius Nichele Macei, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Manoel Silva Gonzalez, Leonardo de Andrade Couto e Leonardo Luís Pagano Gonçalves. Ausente o Conselheiro Manoel Silva Gonzalez.

Relatório

O Presidente da 1ª Turma da DRJ em Curitiba recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c, art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, haja vista que no julgamento dos autos do qual resultou o acórdão nº 06-41.635 julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, exonerando o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Em razão de tal decisão, COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA também recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 06-41.635 que manteve parcela da exigência em litígio.

Por bem retratar o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o ao final:

Este processo trata dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 598-609) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 613-623) mediante os quais se exige da autuada o crédito tributário total de R\$ 12.548.342,51, incluindo juros moratórios calculados até o mês de março de 2013, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo acostado às fls. 02.

A ação fiscal se encontra minudenciada no Termo de Verificação Fiscal de fls. 624-656, que veicula todas as ocorrências e circunstâncias relevantes vinculadas às infrações imputadas, as quais serão reportadas no voto, quando necessário.

Em prolegômenos, a fiscalização discorre sobre seu entendimento, baseado em jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de que “no caso de lançamento de ofício de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a ciência ao sujeito passivo do Termo de Início da Ação Fiscal (ou seja, da notificação da medida preparatória indispensável ao lançamento), realizada dentro do prazo quinquenal estabelecido no artigo 173, I, do CTN, afasta a decadência, hipótese em que o prazo é contado conforme parágrafo único do mesmo artigo.”

Quanto à matéria tributável, no essencial, a fiscalização afirma que a autuada, por meio das 3ª e 4ª Escrituras Públicas de Emissão de Debêntures, e também pela emissão de Notas de Crédito Comercial e Industrial, captou, junto ao Banco Itaú e Banco do Brasil, respectivamente, recursos em montantes elevados e os repassou, mediante contratos de mútuo em conta corrente, às subsidiárias Copel Distribuição S/A e Copel Empreendimentos Ltda, e também à ELEJOR – Centrais Elétricas do Rio Jordão, recebendo encargos financeiros inferiores àqueles que suportava.

A fiscalização glosou esse excedente, com base no entendimento que emerge nos seguintes excertos (fls. 641), verbis:

“Revelam também os contratos que as taxas de juros dos empréstimos tomados no mercado financeiro são superiores às dos mútuos repassados, quer dizer, se os empréstimos fossem contratados diretamente pelas controladas, o lucro real da fiscalizada seria maior, já que não seriam contabilizadas as despesas financeiras incidentes nos financiamentos contraídos para esse fim. Por outro lado, se as despesas financeiras decorrentes dos valores repassados nos mútuos são menores que as receitas financeiras deles auferidas, tal excedente configura-se como despesas desnecessárias à atividade operacional da fiscalizada, sendo indedutíveis para fins fiscais.

É normal que a pessoa jurídica, para desenvolvimento das suas atividades operacionais, contraia empréstimos e financiamentos, bem como contabilize e deduza os juros pagos ou incorridos em decorrência do ingresso de recursos assim captados. Não cabe ao Fisco questionar as deliberações particulares da companhia, se essa optou pela perda de ativos em favor de empresas ligadas mediante repasse de recursos sem receber proporcionalmente os encargos havidos para sua captação. Do ponto de vista administrativo e contábil tais perdas podem ser realizadas e registradas normalmente como despesas operacionais.

O que não pode, é a companhia repassar ao Estado o ônus de tais deliberações, ao deduzir do cálculo do Imposto de Renda encargos de dívidas que contraiu sem efetiva necessidade.

Perante a legislação do Imposto de Renda, não são dedutíveis todas e quaisquer despesas financeiras contabilizadas pela pessoa jurídica, mas tão-somente aquelas que, sendo operacionais, também sejam usuais, normais e relacionadas com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora. Para serem dedutíveis, é necessário que as despesas sejam indispensáveis.”

Reportando-se ao critério adotado na quantificação das despesas financeiras glosadas por não necessárias, a fiscalização verte o seguinte esclarecimento:

“6. DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS

Os ‘Demonstrativos de Apuração das Despesas Financeiras Não Necessárias’, anexos às fls. 592-597, apresentam o cálculo do excedente

indedutível de despesas financeiras de diferentes formas, tanto mediante apuração da proporção de empréstimos e repasses, quanto por aplicação da taxas de juros dos empréstimos nos repasses, ambas com o mesmo resultado. Veja-se também os Demonstrativos de Apuração das Taxas de Juros Efetivas incidentes sobre Empréstimos Passivos e Mútuos Ativos às fls. 589/591.”

Os valores lançados em decorrência da glosa das despesas financeiras consideradas desnecessárias se encontram demonstradas em planilhas reproduzidas às fls. 656.

Os enquadramentos legais se encontram consignados no campo próprio de cada auto de infração.

A autuada foi cientificada do lançamento em 09/04/2013, conforme Aviso de Recebimento estampado às fls. 663 e apresentou tempestivamente, em 09/05/2013, a impugnação de fls. 666-698, veiculando a argumentação adiante sintetizada:

1 – Decadência relativa ao ano-calendário 2007

- com argumentação variada, contesta o critério de contagem do lustro decadencial adotado pela fiscalização, com início a partir da ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal;

2 - Mérito

- assevera que o núcleo da autuação é a presunção de que as diferenças entre as despesas dos empréstimos passivos tomados pela Copel Holding e as receitas financeiras dos mútuos ativos repassados às suas subsidiárias configurariam despesas desnecessárias e por isso indedutíveis do lucro real. Aponta que se trata de presunção simples (humana), que não pode ser o fundamento de lançamento tributário, por não implicar acréscimo patrimonial;

- aponta a ausência de concomitância entre os empréstimos passivos e o mútuo entre a Copel Holding e a ELEJOR – Centrais Elétricas do Rio Jordão S/A. Argumenta que o contrato foi assinado em 07/04/2004, enquanto o mais antigo contrato de empréstimo passivo seu analisado neste PAF é a Escritura Particular da 3ª Emissão de Debêntures Simples, assinado em 01/02/2005. Questiona como seria possível os recursos repassados serem oriundos de algum dos contratos de mútuos passivos, se o contrato ativo é anterior a todos os contratos passivos;

- tece outras considerações acerca desse contrato ativo;

- argumenta acerca da destinação específica dos recursos captados por meio da escritura particular da terceira emissão de debêntures simples e afirma que as despesas financeiras incorridas por empréstimo tomado junto a terceiros não podem ser, sempre e necessariamente,

consideradas indedutíveis do lucro real, pelo simples fato de, posteriormente, referida empresa ter repassado recursos a uma de suas empresas controladas, ainda que com ônus financeiro menor, desde que fique comprovado que o empréstimo tomado teve destinação específica, desvinculado dos recursos repassados à sua controlada, como afirma ser o caso da 3ª escritura de emissão de debêntures;

- discorre sobre a operação e afirma que os recursos tiveram destinação específica, qual seja, a quitação de Euronotas, que foi cumprida, conforme documento de quitação respectivo;

- reportando-se ao contrato de mútuo entre a Copel Holding e a Copel Distribuição S/A, argumenta que a autoridade fiscal forçosamente parte da presunção de que, em algum momento, os valores emprestados pela autuada em favor de uma de suas subsidiárias e/ou controladas, teriam como origem um dos empréstimos passivos por ela tomados, razão pela qual adotou como metodologia o confronto entre a média ponderada das despesas financeiras dos empréstimos passivos com as receitas financeiras dos mútuos ativos repassados, para então considerar a diferença entre esses valores como despesas desnecessárias, indedutíveis do lucro real;

- afirma que esse raciocínio não pode ser aplicado ao mútuo entre a Copel Holding e a Copel Distribuição, argumentando ser fato incontroverso que referido mútuo ativo da Copel Holding foi assinado em 18/01/2007 e teve como origem, exclusivamente, os recursos captados através da Quarta Escritura Particular de Emissão de Debêntures Simples;

- aduz não ser razoável incluir tal operação no conjunto dos demais mútuos ativos e empréstimos passivos firmados pela impugnante no período em exame, pois há expressa vinculação entre os recursos captados e os recursos emprestados. Afirma que o próprio contrato de mútuo em questão desfaz a presunção fiscal de que os recursos emprestados à sua subsidiária Copel Distribuição S/A seriam oriundos, ainda que parcialmente, de outros mútuos passivos contraídos pela Holding. Afirma que, por consequência, a Escritura Pública da Quarta Emissão de debêntures e o Contrato de Mútuo com a Copel Distribuição S/A devem, para efeito de análise de eventual indedutibilidade do excesso de despesas financeiras entre essas operações, ser analisados separadamente dos demais mútuos ativos e passivos de que participou. Sustenta que, feita tal separação, a conclusão será de que as despesas financeiras são despesas necessárias, seja em razão da estrutura de propriedade da Copel Holding, seja pela ausência de excesso de despesas entre essas operações;

- argumenta que a Copel Distribuição S/A é subsidiária integral da Copel Holding, e enfatiza que a Copel Distribuição é concessionária de distribuição de energia elétrica do Estado do Paraná e que a Copel Holding S/A tem por objeto social, dentre outras atividades, a exploração da distribuição e o comércio de energia elétrica;

- adiciona que a maior parte dos recursos captados na quarta emissão de debêntures destinaram-se, através do contrato de mútuo ativo em exame, ao programa de investimentos da Copel Distribuição, conforme 'considerandos' do referido contrato de mútuo ativo. Acrescenta que, sendo a autuada a única proprietária da Copel Distribuição S/A, bem como, tendo como uma de suas finalidades investir no objeto social dessa empresa, conclui-se que os recursos repassados pelo contrato de mútuo devem ser considerados como despesas necessárias, logo dedutíveis do seu lucro real;

- argumenta que, ao contrário do afirmado pela autoridade fiscal, não houve diferença entre os encargos financeiros assumidos por meio da escritura da quarta emissão de debêntures e as receitas financeiras do mútuo repassado à Copel Distribuição, uma vez que ambos coincidem no percentual de 104% DI;

- também argumenta que não merece prosperar a alegação da autoridade fiscal de que a diferença no repasse do ônus financeiro em questão estaria no fato de que, enquanto os juros captados na quarta emissão de debêntures foram cobrados de forma composta (juros sobre juros), os juros do mútuo repassado à Copel Distribuição S/A foram calculados de maneira simples. Afirma que tal consideração fiscal, de extremo rigor, não pode ser admitida para glosar eventual excesso de despesas financeiras entre tais operações, até porque a própria autoridade fiscal admite que a partir de 30/06/2009 tal diferença foi corrigida;

- pleiteia que, na hipótese de assim não entender a autoridade fiscal, que as despesas financeiras assumidas pela autuada através da escritura da quarta emissão de debêntures sejam consideradas integral e/ou parcialmente dedutíveis do lucro real na proporção dos valores do mútuo, posto que captados para fazerem frente ao programa de investimentos da Copel Distribuição S/A, configurando-se como despesas necessária, e que, nessa hipótese, mesmo que considere a autoridade fiscal ter havido excesso de despesas financeiras entre essas operações (por conta do método de cálculo dos juros), impondo a sua indedutibilidade do lucro real, que tal diferença seja considerada excluída a partir de 30/06/2009;

- aponta erro no cálculo do débito do IRPJ e CSLL lançados. Afirma que tal metodologia consistiu em apurar uma proporção de empréstimos e repasse, como através da apuração as taxas de juros efetivas que incidiram sobre a média ponderada mensal dos empréstimos passivos (% despesas financeiras) aplicando-as sobre a média ponderada mensal dos mútuos ativos, obtendo o valor mínimo dos juros ativos que deveriam retornar como receitas financeiras nos mútuos ativos, procedimento que estaria impregnado dos seguintes equívocos:

a) apuração do percentual de despesas financeiras – tabela de página 30, item (II):

- diz que o primeiro equívoco dos cálculos foi que a autoridade fiscal desconsiderou o valor dos juros incorridos e ainda não

pagos no saldo de “Empréstimos Passivos” e assim fez com que o percentual calculado de despesas financeiras deste item ficasse prejudicado, pois as despesas financeiras apuradas no mês incidem também sobre estes valores. Afirma que isso causa um percentual de despesas financeiras superior ao que realmente ocorreu;

b) saldo dos mútuos ativos – tabela de página 30 – item (B)

- afirma que outro equívoco é que no item ‘B’ da planilha, denominado de ‘Mútuos Ativos’, que serve como base de cálculo para o ‘item (I) juros recalculados’ já considerou o valor dos juros apurados no mês, de modo que ao recalculá-los o valor dos juros (item I) ocorre uma duplicidade. Sustenta que o correto seria eliminar deste saldo os juros recebidos no mês e incluir o “Imposto de Renda Retido na Fonte” e após isto calcular o valor dos juros que deveriam ser considerados no mês para apurar as despesas financeiras desnecessárias (item G);

- aduz que, admitindo-se que a autuação fiscal, quanto ao mérito, seja mantida em sua integralidade, que seja revisada a metodologia de cálculo que acabou por apurar o valor de IRPJ e de CSLL da presente autuação fiscal, adotando-se a metodologia que apresenta, conforme planilha anexa demonstrativa do valor hipoteticamente devido (fls. 916-917), implicando redução nos valores lançados.

Encerra requerendo:

- (i) preliminarmente, seja declarada a decadência do direito de constituir o crédito tributário do ano-calendário 2007;*
- (ii) seja julgado integralmente improcedente o lançamento fiscal, cancelando-se o crédito tributário de IRPJ e de CSLL lançados;*
- (iii) subsidiariamente, seja julgado improcedente o auto de infração, reduzindo-se o crédito tributário de IRPJ e de CSLL, nos termos dos cálculos apresentado.*

Foram juntados os documentos de fls. 699-918.

Em 15/05/2013, apresentou a petição de fls. 924, requerendo a juntada dos contratos de mútuos ativos com suas subsidiárias Copel Distribuição S/A e Copel Empreendimentos Ltda, de fls. 927-933.

Em análise da impugnação apresentada, a 1ª Turma da DRJ em Curitiba julgou-a parcialmente procedente, tendo o julgado recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. NOTIFICAÇÃO DE MEDIDA PREPARATÓRIA INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO.

A norma do parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo, até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe.

REPASSE PARA SUBSIDIÁRIA INTEGRAL, OPERACIONAL, DE RECURSOS CAPTADOS MEDIANTE EMPRÉSTIMOS, SEM OBTENÇÃO DE VANTAGEM TRIBUTÁRIA ILÍCITA. IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE DIFERENÇA DE JUROS.

Não pode ser considerado desnecessário o repasse de recursos captados de terceiros mediante empréstimo para subsidiária integral, mesmo à taxa inferior àquela suportada, quando presentes as seguintes circunstâncias: *a)* trata-se de subsidiária operacional que explora o mesmo ramo de atividade da controladora; *b)* não se trata de artifício para obtenção de vantagem tributária ilícita, posto que ambas as empresas são tributadas com base no lucro real, sendo que o lucro da subsidiária é superior ao lucro da controladora e, em um dos exercícios, a subsidiária apresentou imposto devido, e a controladora não; e *c)* a subsidiária pagou à controladora, no período, vultosas importâncias a título de dividendos e de juros sobre capital próprio.

REPASSE A PESSOA JURÍDICA LIGADA, COM TAXA MENOR, DE RECURSOS TOMADOS POR EMPRÉSTIMO.

Procede a glosa da diferença entre os encargos financeiros pagos e os recebidos em relação a valores oriundos de empréstimos tomados e repassados para pessoa jurídica ligadas para serem aplicados em atividades alheias aos objetivos sociais da empresa que fez o repasse.

ASSUNÇÃO DA CONDIÇÃO DE MUTUANTE EM DECORRÊNCIA DE INCORPORAÇÃO DE SUBSIDIÁRIA INTEGRAL. INVIABILIDADE DA GLOSA DE DIFERENÇA ENTRE OS ENCARGOS ENTÃO SUPOSTOS PELA INCORPORADORA E OS ENCARGOS COBRADOS NO MÚTUO CONCEDIDO PELA INCORPORADA.

O fato de a pessoa jurídica incorporar subsidiária integral e, por consequência, tornar-se credora direta de pessoa jurídica devedora da incorporada, não autoriza estabelecer comparação entre taxas de juros naquele momento suportadas pela incorporadora e as taxas vigentes em mútuos ativos dos quais assumiu a condição de credora, para glosar eventuais insuficiências, mormente quando presentes as seguintes circunstâncias: *a)* não se apurou vínculo entre os recursos captados pela incorporadora e os recursos emprestados pela incorporada; *b)* os recursos foram emprestados a pessoa jurídica de cujo capital social a incorporada detinha 70%; e *c)* os recursos foram empregados na construção de usina hidrelétrica, cuja exploração é a principal fonte de geração de receitas da incorporadora.

DECORRÊNCIA.

Aplica-se ao lançamento reflexo, no que couber, o que restar decidido a respeito no lançamento matriz.

Impugnação Procedente em Parte.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 10 de julho de 2013, uma quarta-feira (fl. 998), apresentando em 09 de agosto de 2013 o recurso voluntário de fls. 1007-1014.

Em resumo, ataca a conclusão da decisão recorrida que manteve a glosa de despesa financeira do mútuo captado pela recorrente e repassado à Copel Empreendimentos S/A, alegando que houve o repasse para que essa pessoa jurídica pudesse adquirir títulos públicos a serem oferecidos como garantia necessária à sua participação em leilão do Programa de Concessão de Rodovias Federais.

Alega que a conclusão da decisão recorrida de que tal repasse de recursos não era necessário aos seus objetos sociais não pode prevalecer, pois a despesa de juros incorridas na captação dos recursos era necessária para que pudesse ser realizado o repasse dos recursos à Copel Empreendimentos S/A, de modo a viabilizar sua participação em leilão do Programa de Concessão de Rodovias Federais.

Além disso, aduz que, ao contrário do que consta no voto vencedor da decisão recorrida, a despesa mostra-se necessária porque figura entre seus objetivos sociais “*prestar serviços de informações e assistência, quanto ao uso racional da energia, a iniciativas empresariais que visem à implantação e desenvolvimento de atividades econômicas de interesse para o desenvolvimento do Estado.*”

Nesse cenário, entende a recorrente que

[...] entre os objetivos sociais da ora recorrente, está o desenvolvimento de atividades econômicas de interesse para o desenvolvimento do Estado, objetivo social esta [sic] que certamente abrangia a participação no aludido leilão em concessão de rodovia federal, na medida em que, poderia, ao mesmo tempo atrair mais recursos ao Estado do Paraná, e baratear o custo de trânsito de veículos na rodovia concedida.

Por fim, aduz que houve erro no cálculo dos débitos de IRPJ e de CSLL exigidos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso de ofício foi interposto em razão da exoneração de tributo e/ou multa em valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais). Assim, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c o artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, restam preenchidos os pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Passo à análise dos recursos.

2 RECURSO DE OFÍCIO

2.1 DECADÊNCIA

O primeiro ponto objeto do recurso de ofício é a contagem de prazo decadencial com base no parágrafo único do artigo 173 do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Para a autoridade fiscal autuante, o parágrafo único do art. 174 do CTN permitiria o reinício da contagem do prazo decadencial na data em que iniciada a constituição do crédito tributário, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A turma julgadora *a quo* entendeu de forma divergente, e, a meu ver, acertadamente e baseada na mais atual jurisprudência do STJ. Por essas razões, peço vênias aos meus pares para adotar como razões de decidir em relação a esta matéria os fundamentos da decisão recorrida, conforme permissão contida na parte final do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99:

Em face dos fundamentos descortinados pela fiscalização no item “2. CONSIDERAÇÕES SOBRE DECADÊNCIA” (fls. 627-631), cumpre

registrar que a controvérsia tratada neste tópico tem origem no parágrafo único do art. 173 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (CTN), cuja redação é a seguinte:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – [...]

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (Grifei).

Como se vê, a disposição literal é que, em havendo alguma medida preparatória indispensável ao lançamento, esta será tomada como termo de início do prazo decadencial.

*Entretanto, cristalizou-se na doutrina, jurisprudência e prática administrativa, o entendimento de que aludida medida preparatória **somente seria relevante para antecipar – e não para postergar** – o termo de início da decadência, conforme se vê claramente na decisão proferida no Recurso Especial nº 909.570-SP (2006/0271806-3), julgado em 27/04/2007, verbis:*

“II – Iniciado o trabalho de lançamento do crédito tributário e notificado o contribuinte dentro do exercício em que ocorreu o fato gerador, tem início o curso o curso do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, conforme artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

III – Todavia, se a notificação do contribuinte dos trabalhos de fiscalização ocorrer após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador, não surtirá efeitos no que se refere ao curso decadencial, permanecendo como data inicial aquela estipulada pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IV – Esta é a hipótese dos autos, pois os fatos geradores ocorreram em 1985 e, em 1988, o fisco avisou os recorridos do início dos trabalhos de fiscalização, os quais resultaram na lavratura do auto de infração e na imposição de multa em 1992, quando já havia transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.” (Grifei).

Conforme mencionado, esse entendimento sempre prevaleceu também no âmbito administrativo em geral - tanto que não eram comuns autuações como a presente - e no seio desta Turma, em particular.

*Contudo, conforme apontou a autuante (fls. 627), nos termos do Acórdão prolatado em 28/11/2007 pela **Primeira Seção** do mesmo STJ no Recurso Especial nº 766.050 – PR (2005/0113794-7), adotou-se entendimento contrário, pelo qual a contagem deve ser reiniciada na “data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer*

medida preparatória indispensável ao lançamento”, quando esse fato tenha ocorrido já na fluência do lustro decadencial:

“14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in caso, reiniciando. Entrementes, ‘transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a digitada notificação formalizado do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado’ (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).

15 [...]

16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.

17. Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados) donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.” (Grifei).

Registrou-se, portanto, radical alteração de entendimento, que veio a ser ratificada em julgado proferido em 19/08/2010, pela Segunda Turma do STJ, no Recurso Especial nº 1.143.534 – PR (2009/0106803-5), verbis:

“1. Segundo entendimento desta Corte, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que não ocorre o pagamento, se inicia a partir da notificação de medida preparatória indispensável ao próprio lançamento, caso existente, independentemente de ter sido realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. Precedente: Resp 766.050/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ de 25.2.2008.

Na espécie, conforme consignado no acórdão recorrido, houve emissão de mandado de procedimento fiscal em

25.5.2005, ou seja, antes do curso do prazo de cinco anos do lançamento do crédito tributário.” (Grifei).

Contudo, **posteriormente**, em 13/03/2013, nos Embargos de Divergência em RESP Nº 1.143.534 – PR (2011/0241405-4), a **Primeira Seção** do Superior Tribunal de Justiça, por **unanimidade**, encerrou a divergência, decidindo em sentido contrário ao entendimento da fiscalização, conforme se vê na ementa do julgado, verbis:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

“A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo – até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos.”

Nesse cenário, urge volver ao entendimento outrora pacificado no seio desta Turma de que a notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento feita após o início de fluência do lustro decadencial carece do condão de determinar o reinício de sua contagem.

Por consequência, tomando a ocorrência do fato gerador como termo inicial do quinquênio, impõe-se o reconhecimento de que a Fazenda Nacional já se encontrava decaída do direito de promover o lançamento em relação ao ano-calendário 2007.

Logo, nego provimento ao recurso de ofício no que diz respeito à decadência.

2.2 GLOSA DE DESPESA – REPASSE DE RECURSOS OBTIDO MEDIANTE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – INDEDUTIBILIDADE DA PARCELA DE DESPESAS FINANCEIRAS QUE EXCEDEU AS RECEITAS FINANCEIRAS

Em relação aos repasses de recursos para COPEL DISTRIBUIÇÃO S/A entendeu a turma julgadora de primeira instância que, em se tratando de subsidiária integral, o repasse de recursos se deu entre empresas do mesmo grupo, não havendo diferença se COPEL HOLDING (recorrente) ou a própria COPEL DISTRIBUIÇÃO S/A fizesse a captação de recursos junto a terceiros. Para a turma julgadora, o ponto considerado relevante é se esses recursos teriam sido empregados com eficiência e se propiciariam o retorno das receitas satisfatórias para COPEL DISTRIBUIÇÃO, e, por consequência, à própria recorrente.

Aduz que os valores percebidos pela recorrente nos anos-calendário de 2008 e 2009 a título de distribuição de dividendos e juros sobre capital próprio pagos por COPEL DISTRIBUIÇÃO foram muito significativos, a ponto de se desprezar eventuais pagamentos a menor de juros pelos recursos repassados, uma vez que tal remuneração teria sido, ao menos em parte, viabilizada pelo aporte de recursos realizados pela Holding e repassado a COPEL DISTRIBUIDORA.

Confesso que discordo de tal entendimento. Se assim fosse, seria extremamente fácil a qualquer conglomerado equalizar os resultados das empresas do grupo de maneira a minimizar os lucros tributáveis de cada uma delas, bastando, para tanto, eleger **empresas com altos lucros para captar recursos de terceiros (ainda que necessários às**

atividades de uma das empresas do grupo) e repassar a essa outra pessoa jurídica do conglomerado (pessoa jurídica que iria auferir prejuízos fiscais no período, por exemplo, ou ainda tributada com base no lucro presumido) a juros menores do que os captados. Assim agindo, diminuiria o resultado tributável da empresa que repassou os recursos, ao passo que se a captação tivesse sido realizada diretamente pela empresa destinatária final dos recursos, não haveria qualquer efeito tributário (é de se observar que se os recursos forem diretamente captados por uma empresa auferindo prejuízo fiscal, ou tributada pelo lucro presumido, tais juros não alterariam os valores de IRPJ e de CSLL devidos).

Da mesma maneira, não há como se atrelar os dividendos distribuídos e juros sobre capital próprios pagos à Holding aos repasses de recursos. Os eventos analisados foram contemporâneos (repasses e recebimentos de dividendos e JCP), e não é crível que em um setor em que os investimentos necessitam de um maior grau de maturação até efetivamente redundarem em retorno, em tão curto período espaço de tempo, possa se extrair que repasses de empréstimos e recebimento de dividendos/JCP possam estar atrelados. Além disso, para se aferir a dedutibilidade de despesas há de se levar em conta o momento em que a mesma é registrada: ou a despesa é dedutível neste momento, ou não é. O critério utilizado pela decisão recorrida me parece equivocado, pois ainda que se pudesse analisar se os recursos repassados foram efetivamente aptos a ensejar um maior retorno do capital investido, o que não é o caso em razão da contemporaneidade dos fatos, não se pode atrelar a dedutibilidade de despesas a condições, pois nem tudo o que se projeta efetivamente ocorre no mundo real.

Ou a despesa é dedutível com os elementos que se dispõe no momento em que ela é incorrida, ou, conclui-se pela sua indedutibilidade de imediato. Não há como aguardar o retorno do investimento para, se assim ocorrer, considerá-la dedutível, ou em caso de frustração de expectativas, tornar no futuro uma despesa já incorrida indedutível.

Contudo, há outra passagem do voto condutor do aresto recorrido que me faz crer que, ao final, tal exigência, de fato, não deva prevalecer: considerando os valores de IRPJ e de CSLL devidos das duas empresas, antes e após a operação de repasse, não houve qualquer prejuízo ao Fisco. Veja-se o excerto da decisão recorrida a esse respeito:

Além do mais, comparando as DIPJ da COPEL Distribuição e da COPEL Holding, ambas do ano-calendário 2008 constato os seguintes valores:

EMPRESA	LUCRO REAL	IRPJ APURADO	BASE CSLL	CSLL APURADA
HOLDING	48.592.923,20	12.124.230,80	69.418.461,72	6.247.661,55
DISTRIBUIÇÃO	303.092.667,66	75.749.166,92	305.697.190,26	27.512.747,12

A mesma comparação das DIPJ do ano-calendário 2009 revela os seguintes valores:

EMPRESA	LUCRO REAL	IRPJ APURADO	BASE CSLL	CSLL APURADA
HOLDING	- 20.561.763,24	0,00	- 20.561.763,24	0,00
DISTRIBUIÇÃO	89.956.684,02	20.965.171,00	84.047.156,33	7.564.244,07

É inequívoco, portanto, com relação aos dois anos-calendário, que eventual assunção de encargos financeiros por parte da HOLDING, em favor da DISTRIBUIÇÃO, não implicou consequências desfavoráveis para a Fazenda Pública Federal.

*No ano-calendário 2008, as alegadas despesas financeiras não necessárias totais (de todas as empresas) representaram R\$ 14.299.065,56 (fls. 653). Pois bem, caso esse montante tivesse sido suportado integralmente pela COPEL DISTRIBUIÇÃO, ocorreria uma merma em seu lucro real e imposto devido **na exata importância do acréscimo que ocorreria nas grandezas respectivas da COPEL HOLDING**. O tributo que **foi** suportado pela Copel Distribuição **seria** suportado pela Copel Holding. Para a Fazenda Nacional, mudaria apenas o CNPJ que recolheria o tributo. É trocar seis por meia dúzia. Não haveria, portanto, nenhuma repercussão tributária. Nenhum ganho e nenhuma perda para o Erário.*

*Já, com relação ao ano-calendário 2009, caso o total das alegadas despesas financeiras não necessárias (R\$ 13.241.704,70) fosse suportado pela COPEL DISTRIBUIÇÃO, **que efetivamente apurou imposto devido**, em vez de ser suportado pela COPEL HOLDING, cujo **imposto devido foi zero**, ao contrário do que afirma a autuante, haveria 'perda' (postergação no recolhimento) para a Fazenda Nacional, por razões óbvias.*

Por essas razões, mantenho a decisão recorrida em relação aos repasses para COPEL DISTRIBUIDORA, negando, portanto, provimento ao recurso de ofício em relação a tal ponto.

No que atine aos repasses realizados a ELEJOR, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida, e, por concordar com os fundamentos, adoto-os como razão de decidir:

3 - ELEJOR – CENTRAIS ELÉTRICAS DO RIO JORDÃO S/A

Quanto à pessoa jurídica ELEJOR - Centrais Elétricas do Rio Jordão S/A, observo na Ficha 50 de sua DIPJ 2009, por mim juntada, que no ano-calendário 2008 seu capital se encontrava assim distribuído:

SÓCIO	PARTIC. %
COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA – COPEL	62,15%
PAINEIRA PARTICIPAÇÕES LTDA	26,64%
CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS - ELETROBRÁS	11,21

Também constato na DIPJ 2010, a cuja juntada também procedo, que no ano-calendário 2009 seu capital se encontrava assim distribuído:

SÓCIO	PARTC. %
COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA – COPEL	70,00%
PAINEIRA PARTICIPAÇÕES LTDA	30,00%

Tem-se, portanto, que neste caso não se tratou de mera movimentação entre elementos componentes do patrimônio da impugnante – COPEL HOLDING.

*Por outro lado, registro que a própria fiscalização presta as seguintes informações que considero relevantes ao deslinde da controvérsia: 1º) que o **mútuo não foi concedido diretamente pela impugnante (COPEL HOLDING)**, e sim pela empresa por ela incorporada, a COPEL PAR; 2º) que **os valores mutuados foram empregados na implantação do Complexo Energético Fundão-Santa Clara, no Rio Jordão**; 3º) que **o mútuo foi celebrado em 07/04/2004**; e 4º) que o **empréstimo passivo mais antigo, cujos juros estariam sendo pagos desnecessariamente, foi contraído em 1º/02/2005 (fls. 632).***

Francamente, não vejo sentido em lucubrar acerca da necessidade – ou não – do pagamento de juros de um empréstimo captado pela COPEL HOLDING em 1º/02/2005, estabelecendo vínculo entre os encargos desse empréstimo com os encargos de outro concedido quase um ano antes, por pessoa jurídica distinta, a COPEL PAR.

*Pois bem, por força do Contrato de Mútuo de fls. 25-35, datado de 07/04/2004, a pessoa jurídica COPEL PAR emprestou à ELEJOR, “em dinheiro, o montante de R\$ 107.514.479,60 (...), **o qual deverá ser integral e exclusivamente utilizado na realização de serviços, obras e compra de materiais e equipamentos para a implementação e conclusão do Empreendimento Complexo Energético Fundão-Santa Clara, de acordo com as especificações técnicas, aquisição de terras necessárias (...).**”.*

*Enfatizo que **a mutuante não foi a COPEL HOLDING**, e sim a COPEL PAR, descrita no contrato de mútuo (fls. 25) como “subsidiária integral da Companhia Paranaense de Energia – COPEL, inscrita no CNPJ/MF sob nº 04.369.019/0001-60”.*

Também destaco o fato de que a concessão do mútuo não foi um ato de magnanimidade por parte da mutuante (COPEL PAR), e sim o cumprimento de obrigação anteriormente assumida em acordo de acionistas, conforme ‘considerando’ inserto no contrato (fls. 26), verbis:

“3. O Acordo de Acionistas firmado em 19 de dezembro de 2003, na cláusula segunda, item 2.1 dispôs que “COPEL PAR assume a obrigação de conceder empréstimo de longo prazo a ELEJOR, seja diretamente ou por intermédio de seus controladores, em valor suficiente à conclusão das obras do Complexo Energético Fundão-Santa Clara, no prazo estabelecido no Contrato de concessão de Uso de Bem Público nº 125/01, celebrado entre ELEJOR e a Agência nacional de Energia Elétrica – ANEEL (CONTRATO DE CONCESSÃO)””.

*Por outro lado, destaco que nesse período de quase dez meses, entre o dia 07/04/2004 e 1º/02/2005, **não ocorreu nenhum empréstimo passivo tratado nestes autos**. Contudo, nessa última data (1º/02/2005), a COPEL HOLDING, por meio da Escritura Particular da Terceira Emissão de Debêntures Simples (fls. 70/103), captou a importância de R\$ 400.000.000,00, e passou a arcar com os juros respectivos.*

Em 20/11/2008, a COPEL HOLDING incorporou sua subsidiária integral, a COPEL PAR, passando assim a ser credora direta da ELEJOR. E foi a partir desse momento que, no entender da fiscalização, os juros discutidos teriam se tornado desnecessários.

Tentando entender: no dia 1º/02/2005, quando captou o empréstimo, a COPEL HOLDING possuía vultosos recursos aplicados em sua subsidiária integral, a COPEL PAR, que, por sua vez possuía recursos aplicados na ELEJOR. Então, indiretamente, há muito tempo já era credora da ELEJOR, uma vez que indiscutivelmente eram recursos seus que se encontravam ali investidos. Pois bem, nessa data (1º/02/2005), a COPEL HOLDING tomou os recursos emprestados e passou a suportar os encargos financeiros respectivos. Entretanto, para o Fisco, esses encargos eram necessários e poderiam ser integralmente deduzidos do lucro real e continuariam sendo, caso não houvesse a incorporação.

Não localizei nos autos evidências de que a COPEL HOLDING tenha repassado parte dos recursos captados para a COPEL PAR. Entretanto, a fiscalização noticia (fls. 640) que, por força do quinto aditivo do contrato de mútuo, de 20/04/2005, o capital mutuado foi majorado para R\$ 238.117.219,33. Logo, existe a possibilidade de que a COPEL HOLDING tenha transferido parte dos recursos para a COPEL PAR e esta, por sua vez, os tenha repassado para a ELEJOR. Entretanto, não houve repasse direto de COPEL HOLDING para ELEJOR. O fato, entretanto, é que, mesmo que tal fato tenha ocorrido, os juros desse período não foram questionados.

Sucedeu, contudo, que no dia 20/11/2008 ocorreu a incorporação e, a partir desse momento, pelo fato de a COPEL HOLDING tornar-se credora direta da ELEJOR, os juros subitamente tornaram-se desnecessários, frutos de mera liberalidade. Entretanto, nesse dia a COPEL HOLDING não tomou emprestado e nem emprestou um centavo sequer.

Ora, por que inalcançável razão os juros das debêntures emitidas pela COPEL HOLDING eram integralmente necessários e dedutíveis no período 1º/02/2005 a 19/11/2008 e, repentinamente, no dia 20/11/2008 deixaram de sê-lo? O que há de fatídico nessa data?

Mudando o enfoque, a própria fiscalização relata (fls. 640) que em 31/08/2005 foi firmado o Sexto Aditivo ao contrato – ainda pela mutuante COPEL PAR –, no contexto delineado no seguinte considerando:

“Elejor obteve junto ao BNDES Participações SA – BNDESPAR recursos financeiros para a conclusão das obras do Complexo, mediante a realização (...) da 1ª emissão de Debêntures desta, integralmente colocada junto a BNDESPAR” “Por exigência da BNDESPAR, após a emissão de debênture e até sua total amortização, a ELEJOR não poderá efetuar mais nenhum pagamento das parcelas estipuladas no Mútuo (...)”

Também registra a fiscalização que nenhum aditivo dilatando o prazo de pagamento foi assinado no período objeto do lançamento tratado nestes autos (anos-calendário 2007 a 2009). Com efeito, conforme se vê às fls. 640, o sexto aditivo – no qual constou o considerando acima reproduzido – foi assinado em 31/08/2005; o sétimo aditivo, de 14/04/2009 não formalizou qualquer alteração financeira; e o oitavo aditivo, que veiculou estipulação a respeito, somente veio a ser

assinado em 09/12/2010, não podendo, portanto, ter seus efeitos cogitados para os fins que interessam a este PAF.

Em face do exposto, tenho para mim que a concessão original do mútuo não pode ser considerada um ato de liberalidade ou favorecimento. Penso que a COPEL HOLDING até poderia ter considerado desnecessário/inviável/desaconselhável, etc. seu ingresso no empreendimento do qual resultou a constituição da ELEJOR e a construção das usinas hidrelétricas. Contudo, a partir do momento em que, por meio de sua subsidiária integral, a COPEL PAR, o fez e, em assembleia de acionistas, assumiu a obrigação de conceder empréstimo de longo prazo à ELEJOR, seja diretamente ou por intermédio de seus controladores, em **valor suficiente à conclusão das obras** do Complexo Energético Fundão-Santa Clara, considero superada a discussão a respeito da 'necessidade' da concessão do empréstimo. Se construir hidrelétrica não puder ser considerado necessário para a Copel, o que poderá? A propósito, registro que o jornal Gazeta do Povo vem de noticiar que a ANEEL autorizou que a autuada aumentasse suas tarifas exatamente por estar utilizando termelétricas na geração de energia, o que talvez pudesse ter sido evitado, caso tivesse construído mais hidrelétricas.

Por outro lado, a própria fiscalização aponta (fls. 640) motivo determinante para a dilação de prazo pactuada no Sexto Aditivo do mútuo, explicitado no parágrafo único da cláusula sexta, verbis:

“§ 1º Em face da obtenção, pela MUTUÁRIA, de linha de financiamento junto ao BNDESPAR, mediante emissão de debêntures, a quitação das parcelas mensais devidas em função deste contrato somente poderá ser efetuado após prévia anuência do agente financiador.”

Claro a meus olhos, portanto, que a dilação de prazo também não foi um ato de liberalidade por parte da COPEL PAR, e sim a **submissão a uma exigência externa**.

Nesse cenário, as indagações que me faço são as seguintes: Era viável à COPEL HOLDING, a partir do momento em que se tornou credora da ELEJOR, considerar unilateralmente vencido o contrato e exigir o pagamento dos recursos mutuados pela subsidiária integral que incorporara, a COPEL PAR? Existia alguma razão **empresarial** para que o fizesse? E o fato de não receber tais recursos constituía empecilho para que captasse financiamentos necessários ao regular andamento de seu negócio? E cabe ao Fisco valorar essas decisões gerenciais da COPEL HOLDING?

Permito-me estabelecer um paralelo com os bancos, que cotidianamente concedem empréstimos e captam recursos para o giro de seus negócios. Pois bem, concebo a hipótese de que um banco tenha em sua carteira um empréstimo de longo prazo concedido anteriormente – por razões empresariais legítimas – à taxa X e posteriormente, por força das circunstâncias de mercado, tenha que captar recursos à taxa X+1. Estará o Fisco autorizado a considerar que esse diferencial de encargos foi pago desnecessariamente, por mera liberalidade? Poderá glosar esse diferencial? Penso que não. Ainda tomando os bancos como exemplo, nestes dias em que é possível assistir o confronto de dois times de futebol patrocinados pela mesma entidade financeira, não seria mais intuitivo raciocinar que tal dispêndio se desvia mais de seus fins precípuos e da geração de suas receitas, da essencialidade de seus negócios? Será que tais dispêndios serão glosados?

Concluo, portanto, pela improcedência da glosa fiscal relativa aos encargos financeiros excedentes entre os valores recebidos pela COPEL HOLDING no mútuo anteriormente concedido por sua então subsidiária integral, a COPELPAR, em comparação com os encargos financeiros que ela própria suporta com relação a mútuos que veio a captar posteriormente.

Logo, tal infração também não merece ser restabelecida.

Assim sendo, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício.

3 RECURSO VOLUNTÁRIO

Por oportuno, e em razão de sua objetividade, transcrevo a decisão recorrida em relação à matéria (grifos do original):

2 - COPEL EMPREENDIMENTOS LTDA

*Quanto à COPEL Empreendimentos Ltda, o Termo de Verificação (fls. 625) informa que a impugnante, COPEL HOLDING, participa diretamente com apenas 0,01% de seu capital social, enquanto o percentual restante de 99,99% pertence diretamente a **outra subsidiária integral sua**, a COPEL Geração e Transmissão S/A. Em outras palavras, somadas as participações direta e indireta, a impugnante é proprietária de 100% da COPEL Empreendimentos Ltda. Significa, portanto, que também aqui apenas deslocou recursos no interior de seu próprio patrimônio, porquanto estes permaneceram em poder de entidades da qual era proprietária, direta e indiretamente, de 100%.*

A COPEL EMPREENDIMENTOS LTDA se dedica à atividade descrita no CNAE 64.62-0/00 – Holdings de instituições não financeiras, que inegavelmente não se insere dentre aquelas previstas no artigo 1º do Estatuto Social da impugnante, transcrito às fls. 624-623. Esta circunstância, por si só, já evidencia a desnecessidade do repasse.

*Por outro lado, o próprio instrumento pelo qual o mútuo foi formalizado (fls. 21-13) deixa claro que **os recursos foram repassados para que a Copel Empreendimentos adquirisse títulos públicos a serem oferecidos como garantia necessária à sua participação em leilão do Programa de Concessões de Rodovias Federais, atividade não prevista nos estatutos da impugnante.***

Evidente, portanto, que o repasse não era necessário à consecução dos objetivos sociais da impugnante (COPEL HOLDING), nem ao desenvolvimento e conservação da fonte geradora de suas receitas. Tampouco pode ser considerado normal, usual ou rotineiro para empresas do setor elétrico.

Além do mais, as fichas 51A e 61A das DIPJ dos anos-calendário 2008 e 2009, respectivamente, da COPEL EMPREENDIMENTOS, por mim anexadas, revelam que nesses dois anos-

calendário esta não fez qualquer pagamento a seus sócios a título de distribuição de lucros ou de juros sobre capital próprio.

Significa, portanto, que a inversão de capitais pela COPEL HOLDING na COPEL PARTICIPAÇÕES foi absolutamente infrutífera, não tendo lhe propiciado qualquer retorno financeiro, qualquer incremento de receitas, ainda que fora de seu escopo operacional.

Trata-se, portanto, de despesa não necessária, sem a menor sobra de dúvida. Procede, portanto, a glosa.

A recorrente, por sua vez alega que houve o repasse para que essa pessoa jurídica pudesse adquirir títulos públicos a serem oferecidos como garantia necessária à sua participação em leilão do Programa de Concessão de Rodovias Federais.

Alega que a conclusão da decisão recorrida de que tal repasse de recursos não era necessário aos seus objetos sociais não pode prevalecer, pois a despesa de juros incorridas na captação dos recursos era necessária para que pudesse ser realizado o repasse dos recursos à Copel Empreendimentos S/A, de modo a viabilizar sua participação em leilão do Programa de Concessão de Rodovias Federais.

Além disso, aduz que, ao contrário do que consta no voto vencedor da decisão recorrida, a despesa mostra-se necessária porque figura entre seus objetivos sociais “*prestar serviços de informações e assistência, quanto ao uso racional da energia, a iniciativas empresariais que visem à implantação e desenvolvimento de atividades econômicas de interesse para o desenvolvimento do Estado.*”

Nesse cenário, entende a recorrete que

[...] entre os objetivos socais da ora recorrente, está o desenvolvimento de atividades econômicas de interesse para o desenvolvimento do Estado, objetivo social esta [sic] que certamente abrangia a participação no aludido leilão em concessão de rodovia federal, na medida em que, poderia, ao mesmo tempo atrair mais recursos ao Estado do Paraná, e baratear o custo de trânsito de veículos na rodovia concedida.

Por fim, aduz que houve erro no cálculo dos débitos de IRPJ e de CSLL exigidos.

Os argumentos da recorrente não me convencem.

Para fins da dedutibilidade da despesa, o citado objetivo social não lhe socorre. É de se observar que prestar serviços e assistência quanto ao uso racional de energia não pode ter uma interpretação tão elástica a ponto de a recorrente sofrer significativas perdas advindas da diferença entre o custo de empréstimos obtidos e os repassados à COPEL EMPREENDIMENTOS.

Ademais, ao contrário do que entende a autoridade julgadora de primeira instância (conforme explanado na primeira parte do item 2.2 deste voto), não vislumbro tacha de necessária as despesas de repasse de recursos a terceiros - ainda que do mesmo

conglomerado e para consecução dos objetivos sociais de qualquer uma das empresas – cobrando-se taxas de juros menores da que as que incidiram em seus contratos passivos.

Não há porque a recorrente assumir esse ônus. Ainda que, na condição de holding, e por circunstâncias do mercado, fosse necessário que a própria holding captasse os recursos para repassar a COPEL EMPREENDIMENTOS, nada justifica a diferença de taxas dentre captação e o repasse.

Por oportuno, repito o raciocínio desenvolvido em meu voto sobre o recurso de ofício.

Caso se entenda que tal repasse, nessas condições, possa redundar em prejuízos para a holding, seria extremamente fácil a qualquer conglomerado equalizar os resultados das empresas do grupo de maneira a minimizar os lucros tributáveis de cada uma delas, bastando, para tanto, eleger empresas com altos lucros para captar recursos de terceiros (ainda que necessários às atividades de uma das empresas do grupo) e repassar a essa outra pessoa jurídica do conglomerado (pessoa jurídica que iria auferir prejuízos fiscais no período, por exemplo, ou ainda tributada com base no lucro presumido) a juros menores do que os captados. Assim agindo, diminuiria o resultado tributável da empresa que repassou os recursos, ao passo que se a captação tivesse sido realizada diretamente pela empresa destinatária final dos recursos, não haveria qualquer efeito tributário (é de se observar que se os recursos forem diretamente captados por uma empresa auferindo prejuízo fiscal, ou tributada pelo lucro presumido, tais juros não alterariam os valores de IRPJ e de CSLL devidos).

E a jurisprudência deste Conselho segue nesse mesmo sentido. Veja-se:

DESPEAS FINANCEIRAS - JUROS BANCÁRIOS - GLOSA DO EXCEDENTE EM RELAÇÃO À TAXA DE REMUNERAÇÃO DE MÚTUO ATIVO - REPASSE DO EMPRÉSTIMO - CARACTERIZAÇÃO – É admissível a glosa do excedente da taxa de empréstimo contraído com instituição financeira em relação à taxa de remuneração de mútuo com terceiros quando fica devidamente comprovado nos autos que há diferença entre o valor da captação e o repasse dos recursos, tendo como consequência a desnecessidade da despesa.” (Acórdão CSRF/01-05.423- Sessão de 21/03/2006)

IRPJ – ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS NÃO DEDUTIBILIDADE – As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis. (Acórdão 1º CC nº 101-95280, de 11/05/2005)

DESPEAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. GLOSA - São passíveis de glosa as despesas financeiras que não possuam as características de necessidade, usualidade e normalidade, indispensáveis à sua dedutibilidade do lucro bruto.” (Acórdão CARF nº 1201-000.438, de 25/02/2011)

ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMO REPASSADO – Considerando que o empréstimo obtido por uma empresa que o transfira a outra implica na obrigação do repasse das despesas financeiras

correspondentes, será ato de mera liberalidade a não exigência do ônus pela empresa mutuante, pelo que cabível o lançamento tributário relativo à glosa da despesa financeira.” (Acórdão 1º CC nº 105-3.158/89 – DOU 23/11/89)

Este mesmo colegiado, ainda que com outra composição, também já se debruçou sobre o tema, concluindo pela manutenção da exigência:

IRPJ. GLOSA. ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS A CONTROLADAS. Na determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, somente são dedutíveis os encargos financeiros de empréstimos indispensáveis à manutenção da fonte produtora. Considerase liberalidade o repasse, a terceiros, de valores sem a cobrança de encargos ou em percentuais inferiores. Recurso Voluntário Negado. (Acórdão 140200.562 – Sessão de 26/05/2011)

Desse modo, a despesa glosada, de fato, não preenche os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade a fim de que possa ser considerada dedutível, tratando-se, em realidade, de mera liberalidade por parte da recorrente.

Quanto aos supostos erros na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, assim consta no voto recorrido:

Afirma a impugnante que a metodologia de cálculo adotada pela fiscalização para refazer a base de cálculo do IRPJ e da CSLL tem sua exatidão comprometida por dois graves erros por ela indicados às fls. 696-697. O primeiro seria que a autoridade fiscal, ao desconsiderar o valor dos juros incorridos e ainda não pagos do “Saldo de Empréstimos Passivos”, fez com que o percentual calculado de despesas financeiras ficasse prejudicado, pois as despesas financeiras apuradas no mês incidem também sobre esses valores, provocando um percentual de despesas financeiras superior ao que realmente teria ocorrido. O outro seria que a base de cálculo para o item (I) juros recalculados já considera o valor dos juros apurados no mês, o que implicaria duplicidade, ao se promover o recálculo dos juros. Entretanto, não vejo qualquer irregularidade no critério fiscal. Por outro lado, a planilha de fls. 917, parte integrante da impugnação, não demonstra de forma consistente os equívocos que teriam sido perpetrados pela fiscalização, e os elementos para formação de convencimento seguro de que incorreu em errônia.

Contudo, em seu recurso voluntário, o contribuinte não trouxe qualquer novo argumento, demonstrativo ou documentos aptos a alterar as conclusões do acórdão recorrido: não há demonstração de forma consistente dos pretensos equívocos que teriam sido perpetrados pela fiscalização, tampouco elementos que demonstrem os argumentos da recorrente.

Logo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 10980.721950/2013-61
Acórdão n.º **1402-002.066**

S1-C4T2
Fl. 1.039

3 LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

Assim, mantido o lançamento quanto ao IRPJ, e não tendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, é de se manter também a exigência de CSLL, ante a íntima relação e causa e efeito.

5 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator