



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

| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 11080.729687/2014-46 |
| Recurso nº | Voluntário |
| Acórdão nº | 1401-001.862 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 12 de abril de 2017 |
| Matéria | Glosa de despesas financeiras |
| Recorrente | Concessionaria da Rodovia Osorio Porto Alegre S.A. |
| Recorrida | Fazenda Nacional |

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO PELA INSTÂNCIA *A QUO*. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE O NOVO CRITÉRIO VESTE ROUPAGEM DE FUNDAMENTO PRINCIPAL PARA MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.

Não está presente o cerceamento de defesa quando o critério dito "inovador" para a manutenção do lançamento fiscal apenas segue como acessório ao fundamento principal para a autuação. No presente caso, a autuação se pautou na falta de necessidade, usualidade e normalidade das despesas, prescindindo alocar em qual empresa a referida despesa seria dedutível, para que a autuação não seja decretada nula.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DESPESAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE CONTRATO DE MÚTUO. DEDUTIBILIDADE. MOMENTO DA VERIFICAÇÃO DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO FISCAL: NA ORIGEM DO MÚTUO E DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO.

A necessidade, usualidade e normalidade de uma despesa financeira deve ser avaliada não só no instrumento que a originou, mas também durante todo o período em que tal despesa foi aproveitada para redução do lucro real.

CONTABILIZAÇÃO DE DESPESA SEM A CORRESPONDENTE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE.

Na determinação do resultado serão computados: (a) as receitas ganhas no período; (b) as despesas, pagas ou incorridas, correspondentes a essas receitas. Não se pode admitir na perspectiva contábil e fiscal apenas a contabilização das despesas, sem a sua correspondente receita.

**CISÃO PARCIAL. SUCESSÃO EM DIREITOS E OBRIGAÇÕES.
INOPONIBILIDADE AO FISCO. DESCABIMENTO.**

A apuração do IRPJ e da CSLL parte das regras contábeis que apuram o lucro líquido do exercício. A partir daí, a legislação fiscal segue regramento próprio. Intentar consagrar como inoponível ao fisco a regra societária de cisão parcial, é permitir que empresas efetuem ajustes fiscais que melhor lhe convierem.

CSLL. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO OPERACIONAL.

O art. 299 do RIR/99 é aplicado também à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois parte do lucro operacional, que também é a base para posterior apuração da referida Contribuição Social. Outrossim, a aplicação do regramento fiscal pode ser confirmada pela dicção do art. 13 da Lei 9.249/1995. Além disso, no caso concreto, a legislação societária proíbe que uma despesa seja contabilizada sem a sua correspondente receita, situação em que o lucro do exercício e, por conseguinte, a base de cálculo da CSLL são reduzidos indevidamente.

JUROS SOBRE MULTAS. É legítima a incidência de juros de mora sobre multas fiscais, as quais integram o crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin. Em relação ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I) em relação à glosa de despesas consideradas desnecessárias, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e José Roberto Adelino da Silva; II) em relação à falta de previsão legal para adicionar a despesa indedutível na base de cálculo da CSLL, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Livia De Carli Germano e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; e II) em relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva. Designado o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto e José Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referente aos anos-calendário 2010, 2011 e 2012, acrescidos de multa de 75% e juros Selic, em razão da glosa de despesas financeiras consideradas não necessárias.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) menciona como base legal para a glosa o artigo 299 do RIR/99. Já o auto de infração indica como bases legais (i) para o IRPJ: artigo 3º da Lei 9.249/1995 e artigos 247, 248, 249, I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99; (ii) para a CSLL: arts. 2º e 3º da Lei 7.689/1988, art. 57 da Lei 8.981/1995, art. 2º da Lei 9.249/1995, art. 1º da Lei 9.316/1996 e art. 28 da Lei 9.430/1996.

As despesas glosadas correspondem a juros e encargos relativos a contrato de mútuo firmado originariamente pela sociedade Esparta Participações e Investimentos S.A. ("Esparta"), a qual sofreu cisão parcial e teve parcela de seu patrimônio incorporado pela ora Recorrente em 1º de março de 2010.

A Esparta havia contraído o mútuo em questão junto ao Banco Votorantim em 4 de outubro de 2008. Dos recursos levantados, o valor de R\$ 58.930.300,00 foi utilizado para a aquisição das quotas da BS Participações Ltda., a qual possuía 29,99999% das ações da ora Recorrente. Sobre a operação, o TVF assim observa:

Como a Esparta possuía apenas mil reais de capital social, o valor para pagamento pelas aquisições foi obtido com a contratação de um financiamento/empréstimo junto ao Banco Votorantim (fls. 327/335) no valor de 60 milhões de reais. Essa dívida teve como avalista a TPI – Triunfo Participações e Investimentos S/A (fl.331) que apresentou como garantia um contrato de alienação fiduciária de suas ações, de propriedade da THP Triunfo Holding de Participações, controladora direta da TPI (fls. 336/351).

A autoridade autuante justifica a glosa nos seguintes termos:

Pode ser observado que a Concepa recebe apenas os valores de empréstimo e ágio em contrapartida à conta de Reserva de Reavaliação. No instrumento de cisão parcial da Esparta com versão de patrimônio para a Concepa consta que as ações são transferidas no mesmo ato para a TPI, e por isso não há redução de capital ou das ações emitidas (fls.79 e 83), ou seja, a Concepa incorpora apenas o ônus da aquisição das ações (o financiamento/empréstimo bancário) com consequente despesa financeira (juros e encargos), sem qualquer vinculação ao benefício patrimonial adquirido com esse financiamento: suas próprias ações; ações essas que não são incorporadas pela Concepa e sim transferidas para a sua controladora a TPI.

(...)

... a Concepa passa a deduzir para fins tributários despesas com financiamento bancário desnecessário a sua atividade, uma vez que tal financiamento foi usado como suporte monetário para a compra de suas ações; ações estas que por sua vez foram transferidas para a sua controladora TPI e não ficaram em seu poder. Esse financiamento, e consequentemente as despesas por ele geradas de juros e encargos, não beneficiaram a Concepa ou geraram qualquer benefício vinculado a suas atividades operacionais.

Somente são dedutíveis, para fins fiscais, as despesas operacionais que atendam aos requisitos da necessidade, normalidade e usualidade, em relação às atividades operacionais da pessoa jurídica, de acordo com o artigo 299 do Decreto do Imposto de Renda 3.000/1999.

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

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

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

(...)”

“Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
 (...)”

O conceito de necessidade deve ser corolário direto da relação havida entre os gastos (despesas) e a contribuição desses gastos para a geração da correspondente receita. No caso em tela, as despesas financeiras são relativas a empréstimo/financiamento bancário obtido para a compra de ações do próprio sujeito passivo por outra pessoa jurídica, sendo que a Concepa o recebeu por sucessão em evento de cisão parcial sem que essas ações fossem por ela adquiridas, e sem vinculação a qualquer atividade de geração de receita, logo, são despesas desnecessárias, assim não possuem o condão de afetar o resultado tributável para fins de IRPJ e CSLL.

Os valores mensais de despesas glosadas pela fiscalização estão abaixo listados, Sobre os valores apurados incidem as alíquotas 15% de IRPJ com adicional de 10% e 9% de CSLL.

Em de 24 de fevereiro de 2016 a DRJ em Fortaleza julgou improcedente a impugnação, proferindo o acórdão 08-34.882, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

NULIDADE. AUTORIZAÇÃO PARA REEXAME DO PERÍODO.

Não incide em nulidade o lançamento tributário baseado em procedimento fiscal que reexaminou o período anteriormente fiscalizado, quando esse novo exame foi autorizado pelo Superintendente Regional da Receita Federal.

DESPESAS FINANCEIRAS. COMPRA DE AÇÕES DE CONTROLADA. MÚTUO REALIZADO PELA CONTROLADORA. Na determinação do resultado serão computados: (a) as receitas ganhas no período; (b) as despesas, pagas ou incorridas, correspondentes a essas receitas. Despesas financeiras decorrentes do mútuo contratado para compra de ações de sociedade controlada devem ser computadas na apuração do resultado da sociedade controladora, que obteve os rendimentos correspondentes a tais despesas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. No AgRg no REsp 1.335.688-PR, a 1^a Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento das duas turmas que lhe compõem, no sentido de que “é legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”, referenciando os seguintes precedentes: REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009; e REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se às exigências reflexas, no que couber, o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 14 de março de 2016 (cf. Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 528), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24 de março de 2016 (fl. 530), alegando, em síntese:

(i) preliminarmente: a decisão recorrida pretende inovar os fundamentos da autuação, trazendo novas justificativas sobre as quais a Recorrente não teve a oportunidade de se defender, importando em cerceamento de defesa, o que ocasiona sua nulidade nos termos do artigo 59, II, do Decreto 70.235/72.

(ii) no mérito:

a) a decisão recorrida reconheceu que a necessidade da despesa deve ser avaliada na origem, ou seja, com relação à Esparta, sendo que a Recorrente demonstrou que, sendo a Esparta uma holding cujo objeto social é a aquisição e administração de investimentos, a contratação de mútuo e as decorrentes despesas financeiras são plenamente pertinentes às suas atividades operacionais. Além disso a decisão recorrida reconheceu que em virtude da regra de sucessão universal aplicável aos eventos de cisão parcial, quando houve a cisão parcial da Esparta com a incorporação da parcela

cindida pela Recorrente esta sucederia a Esparta em seus direitos e obrigações vinculados à parcela cindida por ela incorporada.

b) embora não tenha sido fundamento da autuação, existiu um propósito negocial para a constituição da Esparta, empresa holding regularmente constituída e que exerceu o seu papel como tal "com considerado lapso temporal", não podendo ser simplesmente desconsiderada ou tratada como mera empresa veículo pelas autoridades julgadoras apenas para justificar a autuação questionada.

(iii) subsidiariamente: o fato de as despesas serem consideradas não necessárias e portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ com base no artigo 299 do RIR/99 não leva, necessariamente, à indedutibilidade para fins de CSLL, haja vista que a base de cálculo dessa contribuição é o resultado do período de apuração com observância da lei comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. É descabida a adição de despesas consideradas desnecessárias com fulcro unicamente na legislação do Imposto de Renda, visto que não existe norma que estenda esta regra à CSLL.

(iv) ainda subsidiariamente: não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, citando o acórdão CSRF 9101-000.722.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, onde sustenta, em síntese:

(i) trata-se de despesa alheia à Recorrente, que não pode ser por ela deduzida -- "*a contratação de empréstimo para aquisição de participação societária na própria CONCEPA se deu exclusivamente no interesse de sua sócia. Assim, os encargos dela decorrente constituem ônus exclusivo da ESPARTA, por se tratarem de custos por ela incorrido na operação de compra e venda de participação societária junto à BS Participações.*" Após afirmar que a despesa ofende ao princípio contábil da entidade, afirma que "essa despesa interessava somente aos sócios controladores, não havendo qualquer interesse da CONCEPA na geração ou assunção da mesma".

(ii) não é verdade que a fiscalização não questiona a veracidade da operação societária e a substância econômica da Esparta. Isso porque este é o cerne da autuação nos autos do processo administrativo nº 11080.728364/2013-54, "*em que se questiona a amortização de ágio artificialmente gerado com aquelas operações, mediante utilização de empresa veículo*".

(iii) ainda que, eventualmente, tais despesas pudessem ser atribuídas à Recorrente, elas não são dedutíveis, a uma porque foram incorridas por terceiro (isto é, sua sócia), e a duas porque não são necessárias, usuais e normais à prática empresarial da sociedade -- "*No desempenho de suas atividades ordinárias, concernentes à conservação, manutenção e exploração dos trechos rodoviários sob sua responsabilidade, não havia qualquer imperativo, ou sequer a mínima necessidade de que se procedesse a aquisições de participações societárias simplesmente para alterar sua controladora integral*". Nesse ponto, afirma, ainda: "*Por outro lado, até para confirmar que as despesas não são da CONCEPA, conforme defendido anteriormente, tais despesas se inserem na normalidade e na usualidade de uma holding, de uma controladora, que ordinariamente negocia com ações e participações societárias (e.g.: a ESPARTA).*"

(iv) defende a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, citando os acórdãos CSRF 9101-001.191 e 9101-001.192.

Recebi o processo em distribuição realizada em 15 de fevereiro de 2017.

Voto Vencido

Conselheira Livia de Carli Germano, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Trata-se de glosa de despesas com encargos financeiros relacionados a empréstimo tomado por empresa que, posteriormente, teve parcela de seu patrimônio (incluindo o empréstimo) incorporada pela ora Recorrente.

No entender da fiscalização, tais despesas não seriam necessárias à atividade da Recorrente, uma vez que o empréstimo que deu origem às despesas em comento foi tomado para a aquisição de ações que não foram transferidas para a Recorrente na operação de incorporação, ou seja, a Recorrente “incorpora apenas o ônus da aquisição das ações (o financiamento/empréstimo bancário) com consequente despesa financeira (juros e encargos), sem qualquer vinculação ao benefício patrimonial adquirido com esse financiamento: suas próprias ações”. Neste sentido, conclui que a Recorrente não teve qualquer benefício com a tomada do crédito que originou a despesa financeira, bem como que tais despesas não teriam gerado qualquer benefício vinculado às suas atividades operacionais.

Não há nos presentes autos qualquer questionamento acerca da efetiva existência da operação, não tendo sido alegada a prática de fraude ou simulação. A multa de ofício também não foi qualificada, tendo sido aplicada o percentual de 75%. Esta observação é importante para definirmos o cenário deste julgamento, ou seja, não estamos diante de situação especial ou de exceção, (que seria o caso se houvesse a alegação de simulação).

Ao contrário do que sustentou a d. Procuradoria em suas contrarrazões, o fato de a "substância econômica" da Esparta estar sendo discutida nos autos de outro processo administrativo (relativo à dedutibilidade do ágio gerado em operações de aquisição de participação societária), em nada influencia o presente processo, em especial quando nem mesmo o auto de infração traz qualquer menção a tal questionamento.

Ademais, ressalte-se que a Recorrente nem poderia ficar com os ativos adquiridos com o valor mutuado já que se tratava de suas próprias ações por expressa proibição legal (grifamos).

Lei das S.A.

Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações.

§ 1º Nessa proibição não se compreendem:

- a) as operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
- c) a alienação das ações adquiridas nos termos da alínea b e mantidas em tesouraria;
- d) a compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição, em dinheiro, de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

Colocadas estas premissas, entendo que a decisão recorrida de fato inova em seus fundamentos quando aponta que as despesas devem ser glosadas porque não seriam necessárias à tomadora original Esparta, mas sim à TPI, na medida em que a Esparta seria uma mera empresa veículo utilizada pela TPI para a aquisição de participação na Recorrente.

Isso fica claro pela análise da própria ementa do acórdão recorrido, cujo trecho reproduzo novamente:

DESPESAS FINANCEIRAS. COMPRA DE AÇÕES DE CONTROLADA. MÚTUO REALIZADO PELA CONTROLADORA. Na determinação do resultado serão computados: (a) as receitas ganhas no período; (b) as despesas, pagas ou incorridas, correspondentes a essas receitas. Despesas financeiras decorrentes do mútuo contratado para compra de ações de sociedade controlada devem ser computadas na apuração do resultado da sociedade controladora, que obteve os rendimentos correspondentes a tais despesas.

Acontece que em momento algum a autoridade autuante justificou a glosa das despesas financeiras incorridas pela Recorrente sob o fundamento de que tais despesas seriam, de fato, necessárias à TPI e não à Esparta. Tampouco há qualquer menção, apuração ou acusação da autoridade autuante de que a Esparta seria "empresa veículo", conforme entendimento manifestado no voto do acórdão recorrido.

Por tratar de argumentos sobre os quais a Recorrente não teve a oportunidade de se defender, **a decisão recorrida importa em cerceamento de defesa, o que é causa de nulidade nos termos do artigo 59, II, do Decreto 70.235/1972.**

Não obstante, o § 3º deste mesmo artigo 59 determina que, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

E é por isso que, não obstante a nulidade acima apontada, avanço na análise do mérito da questão.

Mérito

Considerada a acusação original, feita no auto de infração, entendo que as seguintes questões, sucessivas, se colocam nestes autos: (i) quando se deve aferir a necessidade, usualidade e normalidade das despesas com juros e encargos de empréstimos: no momento em que a dívida é contraída ou durante toda a duração da dívida? (ii) caso a resposta seja “no momento em que a dívida é contraída”: a) as despesas eram necessárias para a tomadora no caso concreto? e b) Tal direito a deduzir as despesas se transfere caso a dívida seja transferida a outra pessoa jurídica em virtude de cisão seguida de incorporação? (iii) Em caso positivo, há impacto pelo fato de o bem adquirido com os recursos tomados em empréstimo não fazer parte do acervo incorporado?

Momento em que se afere a necessidade, normalidade e usualidade das despesas com empréstimos

A primeira questão é quanto ao momento em que se avalia se as despesas com juros e encargos são necessárias, usuais e normais à pessoa jurídica mutuária: se no momento da captação do empréstimo ou durante toda a duração do contrato.

A legislação não traz disposição expressa sobre este assunto. De fato, o artigo 364 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto 3.000/1999) traz algumas regras sobre o momento da dedução de juros mas trata-se de hipóteses específicas que não se aplicam ao caso em questão (quais sejam: juros pagos antecipadamente, financiamento tomado por empresa em fase pré-operacional e juros devidos a controladas e coligadas no exterior).

Mas um exame mais detalhado da questão revela que o momento de analisar se a despesa com juros preenche os requisitos para a sua dedutibilidade é, em regra, aquele da contratação do empréstimo.

Tanto é assim que a própria decisão recorrida, ao inovar na fundamentação da autuação, buscou algum fato contemporâneo à contratação do empréstimo que, por assim dizer, o desabonasse.

É que a jurisprudência deste Conselho tem entendido que a necessidade de empréstimos tomados não pode ser aferida senão por razões empresariais, a não ser que alguma circunstância objetiva demonstre que a tomadora de fato não desejava obter os recursos para si, como no caso de haver automático repasse dos valores recebidos a título de mútuo.

Observe-se que, mesmo neste caso de repasse, apenas há a indecidibilidade (total ou parcial) das despesas com os juros da dívida originalmente tomada se for constatado que os valores tomados foram repassados a terceiro ou sem a cobrança de juros ou mediante a cobrança de taxas menores do que a originalmente pactuada. Neste sentido, destaco as seguintes ementas:

DESPESAS 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)

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS EM CONCOMITÂNCIA REPASSES SEM ÔNUS. DESNECESSIDADE. Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99. Não é possível se admitir como necessária a despesa relativa a pagamento de juros relativos a empréstimos tomados com terceiros, quando ao mesmo tempo se realiza empréstimo a empresa controlada sem a cobrança de juros, ou ainda com juros abaixo da taxa de captação. Assim, correta a glosa das despesas de juros passivos em valor equivalente aos juros ativos que seriam devidos sobre o valor emprestado, calculados pela taxa média dos empréstimos tomados pela empresa. (ac. 1401-001.644, sessão de 08/06/2016)

Note-se que nesta hipótese singular -- em que juros aparentemente dedutíveis vêm a ser considerados indedutíveis em razão de uma atitude da tomadora posterior à tomada do empréstimo -- existe uma necessária vinculação entre os valores originalmente tomados e os posteriormente cedidos em mútuo, ou seja, é preciso que fique caracterizado o repasse, de modo a se comprovar que os recursos levantados nunca foram necessários à tomadora eis que se destinavam, efetivamente, a terceiro.

Por isso o entendimento de que a necessidade da tomada do empréstimo deve ser avaliada quando este é contratado, sendo a princípio irrelevante o que ocorre posteriormente, a menos que os fatos posteriores possam de alguma forma comprometer o passado indicando que a tomadora nunca quis os recursos para uso em sua atividade.

Assim, os juros e encargos são consequência do empréstimo tomado e, se o empréstimo, quando contraído, era necessário, os juros o serão até que a dívida seja finalmente paga.

As despesas eram necessárias para a tomadora original?

Definido o momento da análise, é necessário agora verificar se, no caso concreto, o empréstimo era necessário para a tomadora original.

Em regra, a necessidade de empréstimos tomados não pode ser aferida senão por razões empresariais, estando a princípio fora do campo de avaliação das autoridades fiscais, salvo nas hipóteses legalmente previstas (em que, basicamente, se presume a desnecessidade) ou no caso de repasse conforme acima tratado.

O caso em questão não envolve qualquer de tais hipóteses de exceção.

Ademais, vale notar que o próprio Termo de Verificação Fiscal aponta que, na época da contratação do empréstimo, a Esparta não tinha recursos próprios e desejava adquirir ações da BS Participações. Veja-se:

c) em 03/10/2008 (fls.265/275), a Esparta, que tinha apenas um mil real de capital social, adquire a BS Participações (consequentemente 29,9999% das ações da Concepa) por R\$58.930.300,00 (fl.301).

Como a Esparta possuía apenas mil reais de capital social, o valor para pagamento pelas aquisições foi obtido com a contratação de um financiamento/empréstimo junto ao Banco Votorantim (fls. 327/335) no valor de 60 milhões de reais. Essa dívida teve como avalista a TPI – Triunfo Participações e Investimentos S/A (fl.331) que apresentou como garantia um contrato de alienação fiduciária de suas ações, de propriedade da THP Triunfo Holding de Participações, controladora direta da TPI (fls. 336/351).

Temos, assim, que, no momento da contratação do empréstimo, os requisitos para a dedutibilidade da despesa com os respectivos encargos estavam presentes para a contratante original Esparta.

O direito de deduzir as despesas com juros e encargos de empréstimos se transfere na cisão seguida de incorporação?

Novamente, a legislação tributária não contém qualquer disposição expressa sobre o assunto. Todavia, a análise dos dispositivos legais que regulam a cisão e a incorporação revela que a resposta é positiva.

De fato, tanto o Código Tributário Nacional quanto o Código Civil e a Lei das Sociedades por Ações contêm dispositivos estabelecendo que a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido) em todos os respectivos direitos e deveres. Veja-se:

CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Código Civil

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprovar-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Lei das S.A.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

(...)

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a abrangência do artigo 132 do CTN acima transscrito (especificamente, ao avaliar se a sucessão seria apenas dos tributos ou de todo o crédito tributário, incluindo multas) decidiu, em sede de recurso representativo de controvérsia, que as multas acompanham o passivo tributário sucedido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1^a SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) (...)

(Recurso Especial 923.012/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 9.06.2010.)

E isso é assim em virtude da sucessão universal que se opera quanto ao patrimônio incorporado, conforme restou evidenciado nos embargos de declaração ao RE 923.012 acima comentado:

“5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.” (EDcl no REsp 923.012, Primeira Seção, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 10.04.2013, trecho do voto)

Ressalte-se É com base na premissa de que a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações que se aceita, por exemplo, a transferência de créditos tributários quando no contexto de uma incorporação. Neste sentido, a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 3, de 4 de fevereiro de 2011, explicitou que a empresa que

recepçãoou parte do patrimônio da empresa que foi cindida pode reconhecer os créditos daquele, que não se tornam créditos de terceiro somente pelo fato de a cindida subsistir.

Da mesma forma, foi necessário dispositivo legal expresso para estabelecer que os prejuízos fiscais não são sucessíveis, porque do contrário o seriam (art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987) – e ressalte-se que o dispositivo utiliza o termo “sucessora”:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A princípio, portanto, a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido incorporado) no direito de deduzir os juros relativos a empréstimos tomados por esta.

Dessa forma, ao contrário do que sustentou a d. Procuradoria em suas contrarrazões, a dedução não é de despesas de terceiros mas de despesas próprias, eis que herdadas por sucessão.

A resposta acima se altera pelo fato de o bem adquirido com os recursos emprestados não fazer parte do patrimônio cindido/incorporado?

Para a resposta a esta questão, é necessário darmos um passo atrás. Vimos que os juros e encargos são acessórios ao principal do empréstimo e que, sendo a dívida respectiva transferida, tais despesas, a princípio, seguem aquele principal.

Digo a princípio porque, considerando a liberdade de contratar, não seria ilícito se as partes convencionassem que, na cisão, faria parte do patrimônio cindido a ser incorporado apenas o principal da dívida, sendo que os juros permaneceriam com a companhia cindida¹.

Mas não é o caso. Na hipótese dos autos as despesas seguiram o principal da dívida.

O questionamento da autoridade autuante é relacionado ao ativo que foi adquirido com os recursos tomados em empréstimo. Em última análise, o que a autoridade

¹ Na verdade, a regra de que o acessório segue o principal nem mais consta expressamente do Código Civil atual. Sobre o assunto, assim observou Maria Helena Diniz: “Importantíssima é a distinção entre a coisa principal e acessória, pois: a) a coisa acessória segue lógica e obviamente a principal (RT, 177:151); apesar de不存在 dispository expressa em lei a respeito, esse princípio infere-se da análise do ordenamento jurídico. Logo, a natureza do acessório será a mesma do principal; se este for bem móvel aquele também o será. Se a obrigação principal for nula, nula será a cláusula penal, que é acessória; b) a coisa acessória pertence ao titular da principal, salvo exceção legal ou convencional. Obviamente, a lei ou a convenção prévia poderá reger o gozo e exercício de direitos, modificando-os ou alterando-os. Prevalecerá a regra ‘o acessório segue o principal’ ante o princípio da gravitação jurídica. No silêncio das partes ou da lei, a natureza principal predominará sobre a do acessório (CC, arts. 94, 233, 287, 364, 1.209 e 1.255).” (Código Civil Anotado. 15 ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p.138).

autuante pretendeu foi condicionar a dedutibilidade de despesas com juros e encargos em contrato de mútuo à sorte do ativo adquirido com os recursos tomados.

Esse questionamento é até curioso já que tal ativo não é “acessório” da dívida, nem está com ela relacionado, sequer sendo mencionado nos respectivos contratos firmados para o levantamento dos recursos.

De fato, a dívida foi tomada por meio da emissão, pela tomadora, de uma Cédula de Crédito Bancário (CCB) em favor do Banco Votorantim. A legislação define a CCB como *“título de crédito emitido, por pessoa física ou jurídica, em favor de instituição financeira ou de entidade a esta equiparada, representando promessa de pagamento em dinheiro, decorrente de operação de crédito, de qualquer modalidade.”* (art. 1º da Medida Provisória 1925-15/2000 (em vigor por força da Emenda Constitucional 32/2001).

No caso, a modalidade da operação de crédito foi o mútuo. Veja-se, neste sentido, trecho da seção "especificações do crédito" constante do respectivo contrato (fl. 19):

| |
|---|
| 3. <u>Especificações do Crédito:</u> |
| 3.1. Tipo da Operação: MÚTUO |
| 3.2. Valor Total do Crédito: R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais). |
| 3.3. Valor Líquido do Crédito: R\$ 58.874.100,00 (cinquenta e oito milhões, oitocentos e setenta e quatro mil e cem reais) |

O mútuo é uma modalidade de empréstimo, sendo definido como o *“empréstimo de coisas fungíveis”* (art. 586 do Código Civil).

A ausência de menção ao destino dos recursos no contrato não é por acaso, já que em uma operação de mútuo o destino dos recursos de fato não interessa ao mutuante.

Note que a situação seria diferente se a operação fosse de financiamento pois, aí sim, os recursos tomados têm destinação específica.

Veja-se, nestes termos, as definições dadas pelo Banco Central do Brasil:

1. O que é empréstimo bancário?

É um contrato entre o cliente e a instituição financeira pelo qual ele recebe uma quantia que deverá ser devolvida ao banco em prazo determinado, acrescida dos juros acertados. Os recursos obtidos no empréstimo não têm destinação específica.

2. O que é financiamento?

Assim como o empréstimo bancário, o financiamento também é um contrato entre o cliente e a instituição financeira, mas com destinação específica dos recursos tomados, como, por exemplo, a aquisição de veículo ou de bem imóvel. Geralmente o financiamento possui algum tipo de garantia, como, por exemplo, alienação fiduciária ou hipoteca.

Fonte: Banco Central
(http://www.bcb.gov.br/pre/bc_atende/port/servicos9.asp)

Portanto, no caso, por se tratar de mútuo, a sorte dos recursos tomados não importa nem mesmo ao credor, ou seja, não se extrai nem mesmo do contexto do negócio uma vinculação entre os recursos tomados e o ativo a ser adquirido com tais valores.

Disso se depreende que não tem qualquer fundamento pretender relacionar os recursos mutuados com o bem adquirido, criando uma condição para a dedutibilidade de despesas que não consta da legislação nem mesmo pode ser minimamente aferida do contexto do negócio.

Conclusão

Conforme vimos, a necessidade, usualidade e normalidade das despesas com juros e encargos de empréstimos deve ser aferida no momento em que a dívida é contraída. No caso, as despesas eram necessárias para a tomadora Esparta, na medida em que esta pretendia, como de fato o fez, adquirir ativos. Com a cisão da Esparta e incorporação de parcela de seu patrimônio pela ora Recorrente, tal direito a deduzir as despesas se transfere por sucessão universal. Por fim, tratando-se de mútuo, a sorte dos recursos tomados não é relevante, não havendo qualquer impacto pelo fato de o bem adquirido com os recursos tomados em empréstimo não fazer parte do acervo incorporado.

Do exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Questões prejudicadas

A análise das questões relativas à base de cálculo da CSLL e dos juros sobre a multa de ofício restariam prejudicadas na medida em que entendo o lançamento improcedente. No entanto, passo a me pronunciar sobre elas na medida em que restei vencida quanto à nulidade e ao mérito.

Base de cálculo CSLL

A CSLL é tributo distinto do IRPJ, cobrada com base em legislação própria. É verdade que muitas vezes vemos uma lei que trata do IRPJ estender sua aplicação à CSLL, todavia tal extensão precisa ser expressa, por exigência do basilar princípio da legalidade.

No caso, a glosa da despesa da base de cálculo da CSLL indicou como bases legais os seguintes dispositivos:

(i) arts. 2º e 3º da Lei 7.689/1988: tratam da base de cálculo da CSLL e da alíquota.

(ii) art. 57 da Lei 8.981/1995, art. 2º da Lei 9.249/1995: estabelecem que se aplicam à CSLL *"as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."*. Ou seja, estende a aplicação à CSLL exclusivamente das normas de apuração e pagamento, mantendo a base de cálculo própria desta contribuição.

(iii) art. 1º da Lei 9.316/1996: prevê que o valor da CSLL não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

(iv) art. 28 da Lei 9.430/1996: estabelece que se aplicam à CSLL "as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71" daquela lei. Nenhum desses artigos trata da necessidade das despesas para fins de dedutibilidade fiscal.

Como visto, nenhuma das normas acima é capaz de fundamentar a indedutibilidade das despesas com base no critério da necessidade, que foi a base da autuação fiscal. Neste sentido, mesmo que se concluisse pela desnecessidade da despesa para fins de IRPJ, isso não teria impacto com relação à base de cálculo da CSLL.

Na verdade, ao contrário do IRPJ, a legislação que trata da CSLL não contempla uma "regra geral de dedutibilidade de despesas" semelhante ao artigo 299 do RIR/99. Isso nos leva à conclusão de que as vedações à dedutibilidade de despesas para fins de apuração da CSLL são taxativas.

Por tais razões orientei meu voto para, uma vez vencida no mérito quanto ao IRPJ, dar provimento ao recurso com relação à CSLL, no que também restei vencida.

Juros sobre a multa de ofício

Em sendo mantido o lançamento de ofício, os juros sobre a multa são devidos.

Conforme tenho me posicionado, basta observar o disposto nos artigos 113, 139 e 161 do CTN para se chegar à conclusão de que os juros moratórios não apenas incidem sobre o principal, mas também sobre a multa de ofício proporcional, já que ambos compõem o crédito tributário constituído.

Não por outra razão, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012) tem entendido ser "*legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário*", seguindo a linha já adotada pela Segunda Turma do mesmo Tribunal (REsp nº 1.129.990/PR, em 1/9/2009).

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Redator Designado

Não obstante o voto da Ilustre Relatora Livia De Carli Germano, peço licença para divergir quanto à sua proposta de nulidade do auto de infração e, quanto ao mérito, divirjo também quanto à sua proposta de dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação do IRPJ e da CSLL, pelas razões que passo a expor:

Nulidade

A recorrente alega que houve inovação no fundamento da autuação, por parte da DRJ. Finca seu argumento afirmando que incorreu a decisão da delegacia de julgamento em verdadeira supressão de instância e de cerceamento do direito de defesa, pugnando pela nulidade do lançamento com base no teor do inciso II, do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

(...)

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

Aduz que a fiscalização havia consolidado seu lançamento fiscal nos termos do art. 299 do RIR/99, por concluir que a despesa com juros decorrentes do empréstimo contratado não era necessária, normal e usual em relação às atividades operacionais da pessoa jurídica.

Para justificar a "inovação", afirma que a decisão de piso trouxe novo argumento, em que considerou a empresa Esparta como empresa veículo, sem propósito negocial, argumento este que não havia sido utilizado pela fiscalização. Outrossim, que a DRJ alega que o empréstimo serviria para antecipar de forma irregular a incidência de despesas no cálculo dos tributos.

Veja em trechos do recurso voluntário (e-fl. 545)

24. Note-se que a inovação trazida pela decisão recorrida é muito relevante, na medida em que, de forma indireta esta reconhece que a empresa que sucede outra empresa em razão de incorporação poderá deduzir as despesas geradas pela incorporada, desde que estas sejam necessárias, usuais e normais às atividades da empresa que as originou, nos termos do artigo 299, do RIR/99, exatamente como defende a Recorrente em sua impugnação.

25. A despeito de tal reconhecimento, as autoridades julgadoras concluíram que as despesas financeiras, no caso concreto, não seriam dedutíveis na Recorrente, pois estas eram necessárias à TPI e não à Esparta, cujo acervo cindido foi incorporada pela Recorrente.

26. A decisão recorrida também inova nos fundamentos que suportam a autuação quando afirma que a contratação do mútuo pela Esparta teria ocorrido principalmente para antecipar de forma irregular a incidência de despesas no cálculo de tributos (parágrafos 18 e 19 da decisão).

Em seu voto, a Relatora concordou com os argumentos da recorrente. Veja:

Colocadas estas premissas, entendo que a decisão recorrida de fato inova em seus fundamentos quando aponta que as despesas devem ser glosadas porque não seriam necessárias à tomadora original Esparta, mas sim à TPI, na medida em que a Esparta seria uma mera empresa veículo utilizada pela TPI para a aquisição de participação na Recorrente.

(...)

Acontece que em momento algum a autoridade autuante justificou a glosa das despesas financeiras incorridas pela Recorrente sob o fundamento de que tais despesas seriam, de fato, necessárias à TPI e não à Esparta. Tampouco há qualquer menção, apuração ou acusação da autoridade autuante de que a Esparta seria "empresa veículo", conforme entendimento manifestado no voto do acórdão recorrido.

Pois bem.

Não entendo que a utilização de um argumento adicional como este possa ser caracterizado como inovação no critério jurídico do lançamento.

A DRJ apenas acresceu comentário a seu voto, mas não fundamentou unicamente seu voto com base na indicação de quem deveria ser o beneficiado com dedução das despesas fiscais.

No meu sentir, não importa no caso concreto saber de quem era a despesa com o empréstimo, se Esparta ou TPI, mas o que importa é saber se a despesa é necessária às atividades da recorrente.

E, neste caminho, o principal argumento da decisão de piso também seguiu a linha de autuação da fiscalização. Tanto é que o Relator da DRJ afirma - fazendo remissão ao auto de infração - que as despesas foram glosadas pelo principal argumento de que não seriam necessárias às atividades da recorrente (e-fl. 517).

22. Ademais, o principal fundamento da peça acusatória consubstancia-se no item “b” do parágrafo 14 (conceito de *necessidade* como desenvolvimento natural da relação havida entre gastos e da respectiva receita), por se tratar de corolário dos demais argumentos fiscais relativos às operações societárias e mútuo que envolveram o impugnante.

A DRJ pode até ter acrescentado argumento, mas jamais inovou no critério jurídico. E minha afirmação se comprova uma vez que, mesmo que esta turma julgadora entendesse por afastar os argumentos adicionais da DRJ, o auto de infração prosperaria, pois o pilar para a manutenção da autuação realmente está consubstanciado na desnecessidade das despesas com juros, o que sempre foi de conhecimento da recorrente; tanto o é que nas peças de impugnação e recurso voluntário tais argumentos encontram-se presentes.

Ademais, também entendo que a conclusão da DRJ quanto à eventual antecipação de despesas apenas serviu como argumento adicional - mas não principal - para a manutenção do lançamento tributário.

Desta forma, reafirmo que não houve supressão de instância, tampouco cerceamento do direito de defesa da recorrente, pelo que proponho pela rejeição da preliminar de nulidade.

Mérito

Quanto ao mérito, a recorrente apresenta argumentos que podem ser simplificados de acordo com o que consta no resumo de suas razões recursais (e-fl. 563):

82. Diante do exposto, sendo certo que *(i)* a Esparta não era uma empresa veículo; *(ii)* que é inquestionável a necessidade da despesa financeira decorrente do empréstimo bancário contratado pela Esparta e *(iii)* que a obrigação relativa a tais empréstimos e os decorrentes encargos financeiros foram transferidos para a Recorrente por sucessão universal, não resta dúvida de que as despesas financeiras assumidas em razão da sucessão operada revestem as qualidades previstas no artigo 299, do RIR/99, devendo ser reconhecida a sua dedutibilidade para fins do IRPJ e da CSLL, e reformada a decisão recorrida que assim não considerou.

A I. Relatora deu provimento ao recurso voluntário, de acordo com seus considerandos, que podem ser sintetizados conforme a conclusão de seu voto:

Conforme vimos, a necessidade, usualidade e normalidade das despesas com juros e encargos de empréstimos deve ser aferida no momento em que a dívida é contraída. No caso, as despesas eram necessárias para a tomadora Esparta, na medida em que esta pretendia, como de fato o fez, adquirir ativos. Com a cisão da Esparta e incorporação de parcela de seu patrimônio pela ora Recorrente, tal direito a deduzir as despesas se transfere por sucessão universal. Por fim, tratando-se de mútuo, a sorte dos recursos tomados não é relevante, não havendo qualquer impacto pelo fato de o bem adquirido com os recursos tomados em empréstimo não fazer parte do acervo incorporado.

Pois bem.

Permissa venia, desde já gostaria de externar minha objeção quanto ao posicionamento da Relatora que afirma que as operações de mútuo não necessitam da vinculação da origem do empréstimo com a permissão da dedução fiscal:

Disso se depreende que não tem qualquer fundamento pretender relacionar os recursos mutuados com o bem adquirido, criando uma condição para a dedutibilidade de despesas que não consta da legislação nem mesmo pode ser minimamente aferida do contexto do negócio.

Entendo que o mútuo pode ser utilizado para variados fins que, em princípio, pode não ser vinculado a uma atividade. Entretanto, para fins fiscais, deve-se comprovar que o recurso recrutado foi utilizado no desenvolvimento da atividade da empresa.

E, como no caso concreto a vinculação se fez presente na origem do recurso, conforme informações da própria recorrente, deve-se avaliar se tal condição ainda permaneceu ao longo do contrato.

Antes, porém, de chegar a tal conclusão, o que pude extrair é que, tanto a Recorrente quanto à Relatora, partem de premissa distinta da que entendo ser cabível em relação à contratação de empréstimos e aproveitamento fiscal de seus encargos financeiros.

Para a recorrente e para a Relatora, a origem do empréstimo é quem dita para todo o contrato as regras de dedutibilidade fiscal.

A recorrente, a seu cargo, utiliza de uma citação feita pela DRJ para afirmar que a despesa com juros deve ser avaliada na origem do empréstimo.

61. Importante mencionar, neste ponto, que a própria decisão recorrida, muito embora equivocadamente conclua que as despesas deveriam ser imputadas à TPI e não à Esparta, acaba por demonstrar sua concordância com o entendimento da

Recorrente de que o critério de necessidade da despesa deve ser avaliado em sua origem. É o que se verifica, por exemplo, da afirmação constante do item "b", do parágrafo 20 da decisão:

b) Avaliando a dedutibilidade da despesa no momento da realização da operação que lhe originou (ou seja, em 04/09/2008, data da contratação do mútuo), as despesas financeiras relativas ao citado mútuo eram imputáveis e necessárias, de fato, à TPI (e não à Esparta).

Ora, é precipitada a proposição levantada pela recorrente. Apesar da DRJ ter citado a procedência da operação, que ensejou a despesa, para fundamentar seu argumento adicional ao voto, em momento algum a Delegacia de Julgamento afirma que somente na origem da operação é que se avalia a dedutibilidade da despesa.

Ademais, a fiscalização sequer utilizou-se deste expediente para fundamentar seu lançamento fiscal.

Bem, voltando à minha ponderação, entendo que a verificação de tal dedutibilidade deve ser avaliada não só na origem, mas também durante todo o cumprimento do contrato. E isto não se trata de inovar no critério jurídico, pois este intróito somente serve para afastar a premissa de que parte a recorrente, e não para alterar o critério de fundamentação do auto de infração.

No meu *ratiocinatio*, deve-se verificar, em uma primeira análise, se a origem do empréstimo é satisfatória para se admitir sua dedução fiscal naquele momento (ou seja, no caso concreto, antes das operações societárias).

Pelo que percebo, as despesas financeiras contabilizadas a partir da contratação do empréstimo eram dedutíveis para fins fiscais, a não ser que fosse comprovado pela fiscalização sua indecidibilidade naquele momento. Como esta avaliação não foi trazida e tampouco infirmada pelo fisco, entendo salutar a referida dedutibilidade fiscal.

Em um segundo momento, deve-se avaliar se a transferência da despesa financeira para um terceiro, ainda assim, poderia gerar aproveitamento fiscal por parte do terceiro adquirente.

Entendo que não há oposição legal quanto à transferência de despesas de uma empresa sucedida à sua sucessora, e seu aproveitamento para fins fiscais.

Aliás, esta é a regra condecorada pelas normas societárias e fiscais, bem trazidas à luz pela recorrente.

Entretanto, no caso concreto, a transferência da dívida contraída transmutou a natureza de dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros, senão vejamos:

Independentemente dos ativos poderem ou não permanecer com a recorrente, o que é certo no presente lançamento é que a despesa financeira não é da recorrente, pois se trata de empréstimo adquirido com objetivo de levantar recursos para aquisição de ações da própria recorrente, o que não se pode aceitar como despesa necessária ao desempenho de sua atividade.

O financiamento não gerou benefício algum à Concep (recorrente), mas somente gerou prejuízo à empresa, principalmente pelo fato de que não havia correspondência entre as despesas financeiras e as receitas auferidas no período, como bem destacou a decisão de piso:

23. A vinculação entre receita e despesa encontra-se presente no artigo 187, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 6.404, de 1976:

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

24. A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) tem a finalidade de apresentar o resultado líquido (lucro ou prejuízo) de uma sociedade, que se traduz na diferença entre receitas e despesas (*lato sensu*) incorridas para produzir aquelas receitas. Assim, deve-se reconhecer, simultaneamente, a despesa e a respectiva receita, que devem pertencer apenas a uma sociedade empresária. Essa correspondência biunívoca possui, portanto, aspectos temporal e subjetivo: no temporal, institui o regime de competência; no subjetivo, como decorrência lógica do princípio da entidade (artigo 4º da Resolução CFC nº 750, de 1993), impede que uma sociedade assuma despesa cuja respectiva receita foi auferida por um de seus sócios.

Assim, partindo dessa premissa, percebo que andou bem a fiscalização ao aduzir que a despesas financeiras decorrentes do mútuo não seriam dedutíveis para a empresa recorrente, pois tais juros decorreram de empréstimos contraídos para aquisição de ações da própria recorrente, o que não se pode admitir.

Quanto aos demais argumentos da recorrente, entendo que também devem ser afastados por não representarem algo de relevância para formar a convicção deste julgador:

Não concordo com o argumento da recorrente de que a origem do empréstimo é lícita para fins de dedutibilidade do IRPJ, em razão da empresa Esparta ser uma holding e ter contraído empréstimos para adquirir participação na Concepa.

Nem sempre o efeito fiscal resultante de contratação de financiamento por uma pessoa jurídica deve ser aproveitado por outra pessoa jurídica que lhe sucede em direitos e obrigações. Como disse, no caso há necessidade de se verificar a origem do empréstimo para saber por qual motivo foi contraído e também a motivação durante todo o período do contrato

de mútuo. Como o motivo era claro - adquirir ações da companhia (recorrente), a qual posteriormente recebeu (recorrente) somente o passivo (dívida) resultante dessa operação -, e foi verificado que, após a reorganização societária, não mais teria razão de ser, a despesa não era necessária para a recorrente.

Quanto à aquisição das próprias ações, concordo parcialmente com o argumento da recorrente e o voto da relatora de que a empresa não poderia adquiri-las, pois entendo esta regra permite exceções, como é o caso das ações em tesouraria. Entretanto, isto só reforça minha convicção de que as despesas decorrentes do financiamento não poderiam gerar efeitos fiscais na empresa recorrente, pois, já que o ativo não poderia ser da recorrente, o passivo também não.

Por fim, quanto à responsabilidade na sucessão, de que a Concepção sucedeu a Esparta em todos os direitos e obrigações, nos termos do § 1º, art. 229, da Lei 6.404/1976, e que, por isso, tem direito à dedução dos juros do financiamento, entendo que esta regra não pode ser aplicada ao caso concreto, de acordo com tudo o que já foi dito neste voto.

Enfim, nada do que foi aqui contra-argumentado/argumentado pela recorrente é mais relevante do que a fundamentação corolária da desnecessidade das despesas, razão pela qual o lançamento fiscal deve ser mantido.

CSLL

Se vencida na proposição de afastamento da tributação, a recorrente argumenta que a tributação da CSLL não deve ser reconhecida, uma vez que a adição da CSLL quanto às despesas não dedutíveis não tem base legal para tributação, diferentemente do IRPJ.

Também entendo que tal argumento não merece guarida.

O art. 299, do RIR/99, que é a base legal do lançamento fiscal, determina que para ser considerada uma despesa como operacional, para fins fiscais, deve tal despesa ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

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

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

Como a base de cálculo da CSLL, assim como do IRPJ, partem do lucro líquido para o cálculo dos tributos, a apuração da CSLL deve seguir o disposto no art. 299 do RIR/99.

Isto torna-se mais patente com a redação proposta pelo art. 13 da Lei 9.249/1995, que apresentou ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, mas fez ressalva

de que o art. 47 da Lei 4.506/64, que é a base legal do art. 299 do RIR/99, continua sendo aplicado aos dois tributos aqui discutidos.

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

Ou seja, da leitura do supracitado art. 13 pode-se interpretar que a regra contida no art. 299 do RIR/99 também se aplica à Contribuição Social para o Lucro Líquido.

Esse também é o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão nº 9101-002.396, da sessão de 13 de julho de 2016, de lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que:

xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.

É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional - que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL - e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.

Assim é que o Lucro Líquido Antes do IRPJ, indicado na Linha 06A/53 da Ficha 06A Demonstração do Resultado, é transportado para a Linha 09A/01 da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real [onde será adicionado da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Linha 09A/04, esclareço], e o Lucro Líquido Antes da CSLL [e do IRPJ, esclareço], apontado na Linha 06A/51 da Ficha 06A Demonstração do Resultado, é transferido para a Linha 17/01 da Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - conforme se verifica das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário de 2000 a 2003, períodos objeto da autuação em análise.

Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:

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

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transscrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Além disso, como argumento adicional, o artigo 187, § 1º, alínea "b", da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das SAs), contido na seção que trata da demonstração do resultado do exercício, também trata da necessidade de vinculação entre receitas e despesas:

Seção V

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

No caso concreto, como a despesa foi contabilizada sem a sua correspondente receita, tem-se que o lucro líquido contábil foi reduzido indevidamente, abreviando consequintemente a base de tributação da CSLL.

Nesse sentido, afasto a pretensão da recorrente de provimento do lançamento quanto à CSLL.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário, para manter a autuação do IRPJ e da CSLL, conforme as razões acima. Quanto ao argumento sobre a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, a decisão se deu conforme voto da I. Relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa