



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n°	13807.001180/98-45
Recurso n°	138.335 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTRO - EX: DE 1995
Acórdão n°	101-96.142
Sessão de	23 de maio de 2007
Recorrentes	10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO - SP. I e KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S.A

GLOSA DE COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS NA SUCESSÃO – INCORPORAÇÃO
– Restando comprovado que a empresa dita incorporada foi quem realmente sobreviveu, tendo sido, ato contínuo, alterados o nome, o endereço e o objeto social para os da dita incorporada, conclui-se pela adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BENS ATIVÁVEIS
– Deve ser exigida a correção monetária sobre os valores que deixaram de compor o ativo permanente da pessoa jurídica. Não se pode considerar a opção por depreciação integral, quando se sabe que a falta de registro no ativo derivou de entendimento diverso quanto à natureza do dispêndio realizado. Da mesma forma, permite-se a depreciação e amortização dos valores ativados em lançamento de ofício.

GASTOS ATIVÁVEIS – Devem compor o ativo permanente os valores de obras civis, bem como aqueles que representem dispêndios que beneficiam mais de um exercício social.

IRPJ – PERDA DE CAPITAL – TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE – Se os bens transferidos para integralizar capital de coligada tiverem sido avaliados a preço de mercado, com base

fls
u

em laudo que atende aos requisitos do art. 8º da Lei 6.404/76, a perda de capital apurada é dedutível.

Recurso de ofício provido em parte.

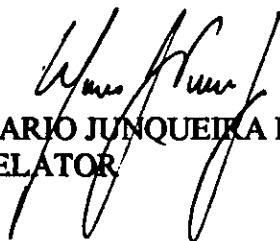
Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interpostos pela 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO - SP. I e KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S.A

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior e José Ricardo da Silva que deram provimento parcial ao recurso de ofício em menor extensão, confirmando a exoneração em relação ao item compensação de prejuízos fiscais e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ e CAIO MARCOS CÂNDIDO.

Relatório

Contra a empresa em epígrafe foram lançados autos de infração de IRPJ e CSLL, correspondentes a meses do ano-calendário de 1994.

As matérias objeto de autuação foram as seguintes, conforme o relatório da decisão recorrida:

1.1. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

Conforme relatado pela Fiscalização (fls. 24 a 29), pela AGE de 26/01/94, houve incorporação da KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSA S/A, pela IKPC -PAR S/A, com as seguintes características:

1.1.1. INCORPORADORA

IKPC -PAR S/A

CGC/MF: 59.368.100/0001-18

Ramo de Atividade: Administração de seu patrimônio e participação em outras sociedades.

Capital Social: CR\$443.150.000,00.

Prejuízos Acumulados: CR\$4.306.675.545,49.

1.1.2. INCORPORADA

KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A

CGC/MF: 15.241.805/0001

Ramo de Atividade: Fabricação de papel e Celulose

Capital Social: CR\$9.090.000.000,00.

Prejuízos Acumulados: CR\$1.134.409.705,99.

1.1.3. SUCESSORA

KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A

CGC/MF: 59.368.100/1001-18

Ramo de Atividade: Fábrica de celulose e subprodutos derivados dela.

Capital Social CR\$119.791.566.374,45 (com ajuste do PL da incorporada)

Conforme demonstrado, a decisão da AGE de 26/01/94 resultou:

A empresa holding passa a ser a indústria, atividade da incorporada;

Mudança de denominação para a da incorporada;

Mesmo endereço da incorporada (transferência de São Paulo para Camaçari-BA);

Capital da incorporadora de apenas CR\$443.150.000,00 é alterado para CR\$119.791.566.374,45;

Sobrevivido até a presente data a que é tida como incorporada.

1.1.4. Os fatos acima descritos evidenciam hipótese do emprego de abuso de forma jurídica.

1.1.5. No processo de incorporação da empresa, os prejuízos desapareceram com a avaliação do patrimônio líquido da incorporada, extinguindo-se, assim, a incorporada. Sendo, nos casos de incorporação, expressamente vedada a compensação dos prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora (art. 33 do Decreto-Lei nº2341/87).

Houve compensação indevida de prejuízos conforme demonstrado às fls. 28.

1.2. DESPESAS NÃO OPERACIONAIS CORRESPONDENTES A PERDA DE CAPITAL (fls. 54 a 60) CR\$13.254.359.344,16.

1.2.1. Integralização do capital subscrito, mediante conferência de bens, junto a BACELL S/A –CGC: 69.037.133/0001-36, conforme AGE de 30/01/94:

-Aumento de Capital de CR\$31.680.727.073,05;

-Avaliação técnica dos bens do ativo imobilizado CR\$34.862.036.594,32;

-Avaliação contábil dos bens, direitos e obrigações CR\$2.471.569.103,73;

-Total das avaliações= CR\$37.333.605.698,05, conforme laudo técnico, que constituem os Anexos I e II da ata da AGE.

1.2.2. A empresa subscreveu a totalidade do aumento de capital, integralizando mediante conferência de bens, constantes nos laudos técnicos aprovados, tendo destinado CR\$31.680.727.073,05 para integralização do capital, e o valor remanescente de CR\$5.652.878.625,00 permanecendo na Companhia investida, a título de adiantamento, para futuro aumento de capital.

1.2.3. Como resultado da conferência de bens para integralização e adiantamento para futuro aumento de capital da BACELL S/A, dos valores contidos nos laudos aprovados, com o registro contábil, apresentou diferença negativa de CR\$13.254.359.344,16 na conta de resultados não operacionais.

1.2.4. Na conferência de bens, para integralização de capital subscrito, pelo valor inferior ao contábil não configura a efetiva realização da perda ou ganho, ocorrendo apenas e quando a participação societária for alienada ou liquidada pela sociedade investidora. Registra-se apenas a transferência contábil de Ativo Imobilizado para Investimento realizado.

1.3. VALORES ATIVÁVEIS LANÇADOS COMO DESPESAS (fls. 97 a 105).

1.3.1. A empresa contabilizou em DESPESAS OPERACIONAIS as importâncias relacionadas às fls. 101 a 105 dos autos, referentes a gastos com a conservação de edifício, obras, instalações, projetos de engenharia equipamentos e outras despesas ativáveis.

1.4. IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS LANÇADOS COMO DESPESAS (fls. 241 a 247).

1.4.1. A empresa contabilizou como Despesas Operacionais os gastos na aquisição de direitos para o uso e desenvolvimento de SOFTWARE, implantação de centro de memória, etc., ao invés de ativá-los e amortizá-los no prazo mínimo de cinco anos.

1.5. GASTOS COM MARCAS E PATENTES LANÇADOS COMO DESPESAS (fls. 328 a 331).

1.5.1. A empresa contabilizou em Despesas Operacionais os gastos na aquisição de direitos para uso de MARCAS E PATENTES, no período-base de 1994, ao invés de ativá-los e amortizá-los no prazo estipulado pela legislação, infringindo o inciso V, do art. 179 da Lei nº 6404/76.

1.6. INSUFICIÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA CREDORA (fls. 343 a 345).

1.6.1. A empresa nos períodos-base de janeiro/94 a dezembro/94, apresentou insuficiência de correção monetária credora em virtude da glosa de despesas diversas não ativadas.

1.7. DESPESAS DE VIAGENS NÃO NECESSÁRIAS (fls. 346 a 350)

1.7.1. Não comprovação de necessidade e vinculação com as atividades da empresa de parte de gastos contabilizados a título de Despesas de Viagem, conforme discriminado no Termo de Verificação nº. 07.

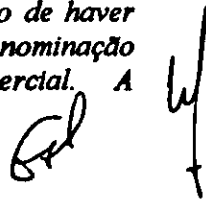
1.8. DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO NECESSÁRIAS (fls. 366 a 368).

1.8.1. A empresa contabilizou em despesas operacionais os dispêndios com "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS", sem comprovar a necessidade e a efetiva realização dos mesmos.

Irresignada, a autuada apresentou impugnação, com os seguintes argumentos, também conforme o relatório da decisão vergastada:

3.1. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS

3.1.1. A glosa de prejuízos fiscais (Termo de Verificação 01) foi motivada ante a desconsideração de operação séria e verdadeira de incorporação levada a efeito em janeiro de 1994, com base em balanço levantado em 31/12/93. A Fiscalização desconsiderou os prejuízos acumulados da sociedade incorporadora, pelo simples fato de haver alterado a sua denominação social, passando a adotar a denominação de sociedade incorporada, ato normal da prática comercial. A



Fiscalização informa que pela incorporação a impugnante transferiu-se para a Bahia, mas não explica porque e como efetuou a fiscalização fora de sua região fiscal.

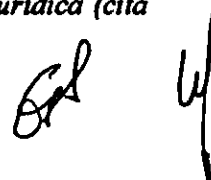
3.1.2. A Fiscalização informa que tanto a incorporadora (Impugnante), quanto a incorporada (fabricadora) apresentavam prejuízos acumulados em 31/12/93 (data-base da incorporação). Sendo que o prejuízo fiscal da incorporadora era superior ao da incorporada, tendo, por isso, glosado o prejuízo fiscal da incorporadora, admitindo, porém, a compensação dos lucros fiscais da incorporadora, com os prejuízos fiscais da incorporada, em manifesta contradição com a própria jurisprudência e legislação que cita.

3.1.3. A KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSA S/A é a atual denominação da Cia. de Celulose da Bahia-CCB, adquirida mediante processo de privatização junto ao BNDES, em maio de 1989, que por sua vez foi fundada em 1970, para fabricação de celulose extraída do sisal e revelou-se um projeto extremamente problemático por várias razões como dão conta os documentos (Docs.2 e 3). Assim, embora no leilão de licitação o Grupo Klabin tenha pago 30% acima do preço mínimo ofertado para aquisição acionária da Companhia de Celulose da Bahia-CCB, ainda assim pagou um deságio que, em janeiro de 1994, era no valor de CR\$24.660.924 mil (no padrão monetário da época, Docs.nº4 e 5).

3.1.4. Por ocasião da incorporação que acarretou na liquidação do investimento na empresa incorporada houve a realização do deságio no valor acima indicado, em valor muito superior aos prejuízos acumulados de CR\$4.306.675 mil, que foram glosados pela Fiscalização (v.doc.nº10).

3.1.5. A impugnante, sociedade incorporadora, constituiu-se numa sub-holding do GRUPO KLABIN sob o controle indireto da IKPC INDUSTRIAS e já participava do capital social da incorporada desde 1989. Investimento este adquirido com substancial valor de deságio, calculado nos termos da Lei nº6404/76 e do DL 1598/77, e, afinal realizado (=considerado como receita tributável) no momento da incorporação (doc.nº10) e cujo valor excedia o montante de prejuízos fiscais da impugnante em vários bilhões de cruzeiros reais da época.

3.1.6. Em face da situação financeira de prejuízos acumulados, o GRUPO tendo sido impactado pela crise econômica, continuou no seu esforço de reestruturação de suas operações objetivando redimensioná-lo em razão das mudanças mercadológicas, mas principalmente objetivando a redução de seus custos operacionais, motivo pelo qual, em busca de novas alternativas, concentrou seus esforços na busca de novos negócios e na reorganização administrativa e societária que colimassem nos objetivos perseguidos. Também em 29/10/94, houve nova incorporação pela impugnante de outra empresa do grupo (doc. nº5). As operações de reestruturação societária ensejaram uma receita tributável da ordem de CR\$24 bilhões de cruzeiros reais, seis vezes superior aos prejuízos acumulados, motivo pelo qual pode-se afastar a hipótese de abuso de forma jurídica (cita ensinamento de jurista às fls. 499, 500).



3.1.7. De resto, ao lado do fato: alteração do nome social remanesce a personalidade jurídica da sociedade empresária, que nos termos do direito comercial só se extingue nos casos que relaciona. Em nenhum dos casos previstos de perda da personalidade se encontra, na lei de regência, a alteração do nome, ou mudança de endereço.

3.1.8. Caracteriza a personalidade jurídica da impugnante direito adquirido junto ao Estado pelo registro válido e legítimo junto ao Registro no Órgão do Comércio, e por este próprio Ministério da Fazenda que reconhece válido o seu registro no Cadastro Geral de Contribuintes, e que por nenhuma forma ou meio, jamais lhe recusou a sua regular inscrição nos termos de IN 82/97, art. 14.

3.1.9. Afirmar que a realização de investimento em participação societária é causa de "abuso de forma jurídica", é negar o próprio DIREITO DE PROPRIEDADE, e, é negar também, a LIVRE INICIATIVA que a Constituição assegura a todos os jurisdicionados aqui estabelecidos; e, finalmente, equivale a negar a PERSONALIDADE e CAPACIDADE JURÍDICA assegurada por lei a qualquer sociedade regularmente estabelecida, além de negar vigência ao art. 227 da Lei nº 6404/96.

3.1.10. A imputação fiscal contida na peça inicial não pode ser resultado da vontade pessoal e arbitrária do órgão fiscalizador. Este, para validamente formular o lançamento tributário, deve ter por suporte necessário uma base empírica idônea, a fim de que a imputação fiscal não se converta em expressão ilegítima da vontade arbitrária do Agente;

3.1.11. É de se concluir, tanto pelas razões de ordem fática quanto jurídicas que a presente atuação fiscal é inteiramente descabida, outra sorte não merecendo que o mais rápido reconhecimento de sua total improcedência;

3.2. DESPESAS NÃO OPERACIONAIS CORRESPONDENTES A PERDA DE CAPITAL.

3.2.1. O conceito de reserva de reavaliação utilizado de forma claudicante pelo Sr Agente Fiscal, de nenhuma forma pode ser aplicável ao caso concreto, posto que, reserva de reavaliação, no direito brasileiro, é sempre e necessariamente a contrapartida do aumento de valor dos bens do ativo permanente (confronte-se, arts. 382, 384, 387, e 388. todos do RIR/94 e § 3º do art. 182 da Lei 6404/76), jamais existiu ou se encontra expresso em qualquer dispositivo legal a obrigação de registro da diminuição do valor de ativos, principalmente em operação de alienação a valor de mercado.

3.2.2. A avaliação requerida pela Lei das Sociedades por Ações resultou numa subavaliação em função dos ativos estarem contabilizados por valores superiores ao seu valor de reposição no mercado, conforme comprovado por laudo de avaliação idôneo. A nova sociedade foi contratada com terceiros independentes, que também passaram a participar da sociedade como acionistas, sendo inclusive detentores de tecnologia que torna possível o projeto já desativado e praticamente paralisado há tempos (fábrica de celulose a base de sisal) e que inclusive é empresa estrangeira com domicílio no exterior.



3.2.3. Em 31/01/94, a impugnante deu cumprimento à obrigação que assumira mediante Contrato de Transferência de Ativos, decorrente de contrato de "joint venture" contratada para constituição da nova empresa denominada BACELL S/A, formada pela impugnante e a empresa de nome LENZING AG, conforme se comprova por cópia da versão juramentada de contrato internacional firmado em inglês entre as empresas supra referidas (docs. N.ºs 11 e 12).

3.2.4. Por este contrato, a impugnante visou justamente evitar a descontinuidade dos estabelecimentos industriais da antiga CCB, consistente num antigo projeto industrial de fabricação de celulose, em Camaçari/BA, a partir do sisal e, posteriormente, também da madeira, conforme se verifica pelo doc. n.º2 (fls.511).

3.2.5. A nova avaliação foi feita como decorrência de exigência contratual com terceiros independentes, para refletir o valor real e efetivo do negócio realizado naquela data, além de cumprir a exigência da Lei Societária. Da alienação destes ativos, a impugnante recebeu ações da BACELL S/A pelo respectivo valor da negociação que refletiu efetivamente o negócio contratado a preço de mercado (doc.14).

3.2.6. A vista do exposto, pelas razões de fato e de direito acima aduzidas este item do auto de infração, como o anterior, revela-se totalmente inepto para produzir os efeitos requeridos pelo art. 142 do CTN, motivo pelo qual deve ser totalmente amulado pela absoluta carência de suporte empírico idôneo à sua materialização e bem assim, pelos próprios fundamentos legais que cita.

3.3. VALORES ATIVÁVEIS LANÇADOS COMO DESPESAS.

3.3.1 No que tange aos gastos com manutenção, efetivamente não atentou a Fiscalização para a natureza dos gastos que efetivamente não são suficientes para aumentar a vida útil dos edifícios, antes pelo contrário, representam gastos para colocá-los em condições adequadas de funcionamento em face das constantes necessidades de aprimoramento do local de trabalho, quer em virtude das novas tecnologias que viabilizam a melhor utilização dos prédios, quer para substituição de peças desgastadas pelo uso, além das despesas de conservação que normalmente são requeridas em qualquer prédio e instalações.

3.3.2 Pelos documentos acostados aos autos (fls.106 a 240) pode-se verificar a natureza dos gastos, que se resumem, basicamente, em serviços de manutenção em instalações elétricas, remanejamento de móveis, troca de tomadas, troca de sistema de medição de energia elétrica, de pontos de telefone, luminárias, pequenos serviços de carpinteiro, pedreiro, pintura, simples manutenção de sistemas telefônicos, reforma de poltronas, mesas e cadeiras, limpeza de luminárias, lubrificação de janelas, enfim, uma extensa lista de serviços destinados, única e exclusivamente, a manter a funcionalidade e oferecer condições de uso aos próprios bens, sem, contudo aumentá-lhes a vida útil (às folhas 519 a 528 são detalhados os diversos fornecedores de serviços, conteúdo e documentos).

GL W

3.4. DESENVOLVIMENTO DE SISTEMAS LANÇADOS COMO DESPESAS.

3.4.1. Não pode prosperar a glosa de despesas específicas de consultoria contábil, administrativa e operacional, confundindo-as com aquisição ou desenvolvimento de "software" e deficiente capitulação legal;

3.4.2. Como se depreende de uma simples análise das Notas Fiscais (fls.284 a 286), do contrato de prestação de serviços, plano de trabalho e respectivas notas fiscais referentes a estas despesas (doc. 29 e 30), trata-se de despesas de assessoria na implantação de "museu" criado pela impugnante com o fito de preservar sua história, além da reestruturação e racionalização de seu sistema de arquivo inativo, serviços estes prestados por H.H. Consultoria a Gerenciamento de Informações, com as respectivas notas fiscais (doc.31 e 32), e ainda, de despesas relativas a realização de mera assessoria administrativa contábil prestada por Taavi Paavili, conforme contrato de prestação de serviços (doc. 33 e 34). Desse trabalho nenhum SOFTWARE novo restou implantado na empresa (fls.529).

3.4.3. No tocante às demais despesas glosadas classificadas equivocadamente pela Fiscalização como "aquisição de direitos para uso e desenvolvimento de software" quando não passam de necessárias despesas de manutenção periódica de um sistema informatizado previamente instalado.

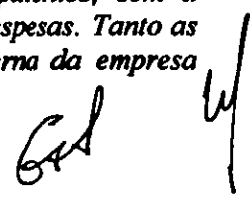
3.4.4. Assim, por exemplo, não atentou a Fiscalização para a Nota Fiscal nº060 (doc. 36), emitida pela WSI Consultoria de Sistemas S/C Ltda., referente aos pagamentos efetuados em contraprestação à manutenção dos sistemas de contas a pagar, contas a receber e tesouraria da empresa, o mesmo ocorrendo nas Notas Fiscais nº044, 066 e 096 (doc. 36), mera manutenção do funcionamento do sistema, não implementação de programas novos (fls.534);

3.5. GASTOS COM MARCAS E PATENTES LANÇADOS COMO DESPESAS.

3.5.1. As despesas relativas à consultoria de "marcas e patentes" não se referem a gastos com aquisição de direitos de marcas ou patentes, mas serviços de consultoria prestada por escritório de advocacia especializado no assunto.

3.5.2. os serviços discriminados nas notas fiscais referentes aos gastos mencionados (fls.331, 336 a 392), caracteriza-se como prestação de serviço de advocacia, que apesar de referir-se a prestação de serviços na área de propriedade industrial, não podem ser considerados como aquisição de marcas e patentes, nem se referem a serviços de registro como consta no Termo de Verificação(fl.536).

3.5.3. Não pode o Fisco presumir que valores despendidos com honorários de profissionais ligados à área de propriedade industrial sejam todos referentes à aquisição de marcas e patentes, sem a acurada análise dos documentos que suportam tais despesas. Tanto as notas fiscais de serviços como a documentação interna da empresa



comprovam que os valores questionados não se referem à aquisição de marcas e patentes (doc. 39);

3.5.4. Assim, diante de todo o exposto, verifica-se que também no que se refere à infração imputada pelo T.V. n.º 5, a autuação não pode prosperar, porque completamente nula, tendo em vista que o fato que ensejou sua lavratura foi equivocadamente caracterizado pela Fiscalização, de modo que não se enquadra nas hipóteses legais tidas como violadas;

3.6. INSUFICIÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA CREDORA.

3.6.1. Não pode ser aceita a imputação de insuficiência de correção monetária em decorrência do acima exposto, e também porque, ainda que, por hipótese, houvesse ocorrido registro contábil indevido de gastos relativos a imobilizações em despesas, pelo profundo conhecimento da jurisprudência e demais atos administrativos revelados pela Fiscalização, esta não poderia deixar de necessariamente computar as respectivas depreciações e amortizações, por serem admissíveis como dedutíveis e bem assim, recalcular a respectiva (e eventual) insuficiência de correção monetária.

3.6.2. Diante do até aqui exposto, requer a impugnante seja anulado o lançamento efetuado a título de correção monetária credora em relação a despesas ativadas, à luz de que tais despesas realmente o são, não podendo ser classificadas como ativo imobilizado, como quer a Fiscalização. Por outro lado, caso assim não entenda o julgador que seja considerado o direito da impugnante à depreciação dos bens ativados.

3.7. DESPESAS DE VIAGENS NÃO NECESSÁRIAS.

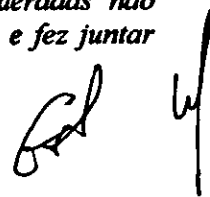
3.7.1. Foram glosadas inúmeras despesas de viagem, sem levar em consideração que a empresa é uma exportadora de papel e celulose o que requer constantes viagens de seus diretores e empregados ao exterior, em especial no ano de 1994, quando emitiu séries de papéis (eurobond) objetivando obter empréstimo a custos mais compensatórios (doc. 40).

3.7.2. Em razão direta das operações praticadas pela impugnante, sempre são necessárias viagens de vários Administradores a cidades como: Paris, Londres, e até América do Norte, para reuniões que visavam viabilizar o projeto de empréstimos e de vendas ao exterior, despesas devidamente comprovadas pelos documentos também anexos.

3.7.3. Requer-se, portanto, a insubsistência da glosa em relação a estas despesas efetivamente comprovadas e atreladas à atividade da impugnante.

3.8. DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO NECESSÁRIOS.

3.8.1. não pode prosperar a glosa de despesas consideradas não comprovadas, quando o próprio agente Fiscal examinou e fez juntar aos autos todos os comprovantes das mesmas;



3.8.2. o Sr. Nilson prestou serviços de assessoria administrativa contábil, especificamente na análise da conjuntura econômica nacional e internacional, de extrema importância naquele período-base onde a impugnante tinha projeto de lançamento dos chamados "EUROBONDS" como já devidamente comprovado no tópico anterior (Doc. 41).

3.8.3. o Sr. Celso (advogado) realizou serviços de assessoria administrativa à impugnante, em especial o assessoramento nas questões societárias, organizando e convocando as reuniões do Conselho de Administração, Assembléias Gerais e outros correlatos (doc. 42).

3.8.4. Diante do exposto, forçosamente se conclui que se não todas, ao menos parte das despesas acima referidas foram indevidamente glosadas com evidente abuso e descaso da Fiscalização, na medida em que todas as despesas encontram-se devidamente comprovadas, quer através de relatórios preparados por seus prestadores, quer pela elaboração de documentos por eles assinados que comprovam efetivamente os serviços foram prestados, devendo pois ser cancelado o lançamento efetuado diante de tais provas e da falta de diligência da Fiscalização na análise das citadas provas.

3.9. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

3.9.1. A Fiscalização incorreu em erro na determinação da base de cálculo do IRPJ ao não considerar a Contribuição Social sobre o Lucro como despesa dedutível, quando da apuração do imposto lançado de ofício no período-base correspondente com infração ao art. 184, I e 187 § 1º, "b" da Lei nº 6404/76.

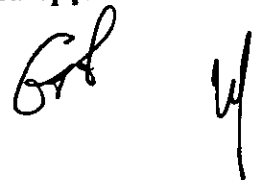
3.9.2. A legislação editada posteriormente, até a Lei nº. 8.981/95, sempre dispôs no sentido de possibilidade de deduzir a referida exação na apuração do lucro real, como se depreende do art. 41 do referido diploma, que prevê de forma expressa que "os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência". Somente com o advento da Lei nº 9316/96, o legislador vedou expressamente a dedução da despesa relativa à Contribuição social sobre o lucro da base de cálculo do IRPJ.

A decisão recorrida manteve em parte a autuação, tendo cancelado as seguintes exigências, recorrendo de ofício a este Conselho:

- com relação à incorporação às avessas e o aproveitamento de prejuízos da incorporadora, afirma inexistir o apontado abuso de forma, tendo em vista ter o contribuinte concomitantemente realizado deságio em valor superior aos prejuízos aproveitados;

- quanto às despesas não ativadas, indicou como dedutíveis os valores do contrato de fls. 260, objeto de mera consultoria na área de informática;

- cancelou também a exigência de correção monetária sobre os valores não ativados, indicando tratar-se tão-somente de recomposição da indevida opção do contribuinte pela amortização integral no período;



- para o lançamento de despesas desnecessárias, afirmou que, em sua maioria, restou comprovada a prestação dos serviços, notadamente aqueles de assessoria administrativa contábil e jurídica, à exceção do contrato com a empresa Nurse-Care Enfermagem S/C;

As parcelas mantidas e seus fundamentos são os seguintes:

- bens dados em conferência com indedutível perda de capital, por não representarem perda permanente, além de seu registro ser necessariamente permutativo do investimento realizado;

- gastos ativáveis, tendo em vista tratar-se de obras, projetos e instalações;

- desenvolvimento de sistemas lançados indevidamente a despesas, por constituírem valores que beneficiam a mais de um período-base;

- gastos com marcas e patentes lançados a despesas, por representarem recursos cujo benefício alcança vários períodos-base;

- gastos com viagens, tendo em vista que a documentação apresentada é insuficiente para demonstração da necessidade da despesa, além de estarem em língua estrangeira;

- contrato com a empresa Nurse-Care Enfermagem Especializada, pela falta de comprovação com a finalidade da empresa;

- correto o cálculo da exigência do IRPJ pela não dedução da CSLL, haja vista que no ano-calendário de 1994 os tributos eram dedutíveis apenas quando pagos.

Novamente irressignada, a ora recorrente interpôs recurso voluntário, suscitando a nulidade da decisão recorrida, pela falta de argumentação em alguns tópicos, ou pela alteração da fundamentação jurídica.

No mérito, inicia pela conferência de bens com perda, para discorrer que concomitantemente ao registro da perda houve a tributação do deságio pago na aquisição da empresa, resultando assim um resultado positivo tributável.

Afirma que a perda deriva da aplicação pura e simples do artigo 369 do RIR/94.

Para os gastos com manutenção, indica que os valores correspondem a dispêndios apenas para conservação dos bens.

Já nos alegados gastos com sistemas não ativados, afirma que os dispêndios foram com a implantação de museu criado para perpetuar sua memória, bem como reorganização de seu ativo inativo, não tendo sido implantados quaisquer novos softwares.

Com relação aos dispêndios com patentes, afirma tratar-se de despesas com escritório de advocacia, para preservação de direitos, tão-somente.

Pede a aplicação da depreciação quanto aos bens tidos como ativáveis.

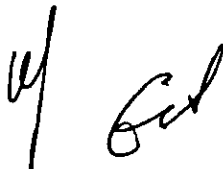
Para as despesas com viagens, afirma que as mesmas foram em função do lançamento de *eurobonds* no exterior.

Diz existirem relatórios das despesas com a empresa Nurse-Care.

Por fim, defende mais uma vez a dedutibilidade da CSLL no lançamento do IRPJ, trazendo jurisprudência.

O processo retornou à origem para regularização do arrolamento.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'U' followed by a vertical line and a cursive flourish.

Voto

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, inclusive alçada e garantia de instância.

Passo ao recurso de ofício.

GLOSA DE PREJUÍZOS

A glosa de compensação de prejuízos foi afastada pela decisão recorrida sob o argumento de que, concomitantemente à incorporação tachada de abusiva, houve realização de deságio de valor muito superior ao prejuízo da dita incorporadora compensado.

Ocorre que tal realização se daria de qualquer maneira com a extinção do investimento após a incorporação, independentemente da forma adotada, investidora incorporando a investida ou vice-versa.

No caso dos autos a empresa IKPC-PAR, cujo objeto social era a administração e a participação em outras empresas, incorporou a Klabin Fabricadora de Papel e Celulose, alterando incontinentemente a razão social para aquela da dita incorporada, bem como adotando o endereço desta última.

Vale novamente destacar o constante do Termo de Verificação Fiscal nº 01:

1.1.1. INCORPORADORA

IKPC -PAR S/A

CGC/MF: 59.368.100/0001-18

Ramo de Atividade: Administração de seu patrimônio e participação em outras sociedades.

Capital Social: CR\$443.150.000,00.

Prejuízos Acumulados: CR\$4.306.675.545,49.

1.1.2. INCORPORADA

KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A

CGC/MF: 15.241.805/0001

Ramo de Atividade: Fabricação de papel e Celulose

Capital Social: CR\$9.090.000.000,00.

Prejuízos Acumulados: CR\$1.134.409.705,99.

1.1.3. SUCESSORA



KLABIN FABRICADORA DE PAPEL E CELULOSE S/A

CGC/MF: 59.368.100/1001-18

Ramo de Atividade: Fábrica de celulose e subprodutos derivados dela.

Capital Social CR\$119.791.566.374,45 (com ajuste do PL da incorporada)

Conforme demonstrado, a decisão da AGE de 26/01/94 resultou:

A empresa holding passa a ser a indústria, atividade da incorporada;

Mudança de denominação para a da incorporada;

Mesmo endereço da incorporada (transferência de São Paulo para Camaçari-BA);

Capital da incorporadora de apenas CR\$443.150.000,00 é alterado para CR\$119.791.566.374,45;

Sobrevivido até a presente data a que é tida como incorporada.

1.1.4. Os fatos acima descritos evidenciam hipótese do emprego de abuso de forma jurídica.

1.1.5. No processo de incorporação da empresa, os prejuízos desapareceram com a avaliação do patrimônio líquido da incorporada, extinguindo-se, assim, a incorporada. Sendo, nos casos de incorporação, expressamente vedada a compensação dos prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora (art. 33 do Decreto-Lei nº2341/87).

Houve compensação indevida de prejuízos conforme demonstrado às fls. 28.

Tudo está a indicar que a forma adotada nos documentos societários tinha um único objetivo, ou seja, permitir a compensação dos prejuízos maiores existentes na dita incorporadora, pois há vedação legal para sucessão de prejuízos compensáveis.

Na verdade, este tribunal já enfrentou diversos casos semelhantes, normalmente com a denominada incorporação às avessas, onde a controlada incorpora a controladora, havendo decisões divergentes. Cito como exemplo os seguintes acórdãos:

a) Favoráveis aos contribuintes:

"IRPJ – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS – GLOSA DE PREJUÍZOS – IMPROCEDÊNCIA – A denominada "incorporação às avessas", não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados, teve por escopo a busca de melhor eficiência das operações entre ambas praticadas." (Ac. 107-07.596).

IRPJ - SIMULAÇÃO NA INCORPORAÇÃO. - Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não



existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de "evasão ilícita." (Ac. CSRF/01-01.874/94). IRPJ- INCORPORAÇÃO ATÍPICA- A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando negócio jurídico indireto. (Ac. 101-94.127)

b) Desfavoráveis aos contribuintes

"IRPJ - "INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS" - MATÉRIA DE PROVA - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Se a documentação acostada aos autos comprova de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos atos de incorporação era enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziram, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes." (CSRF/01-02.107).

INCORPORAÇÃO ATÍPICA - NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO - SIMULAÇÃO RELATIVA - A incorporação de empresa superavitária por outra deficitária, embora atípica, não é vedada por lei, representando um negócio jurídico indireto, na medida em que, subjacente a uma realidade jurídica, há uma realidade econômica não revelada. Para que os atos jurídicos produzam efeitos elisivos, além da anterioridade à ocorrência do fato gerador, necessário se faz que revistam forma lícita, aí não compreendida hipótese de simulação relativa, configurada em face dos dados e fatos que instruíram o processo. (Ac. 103-21.046).

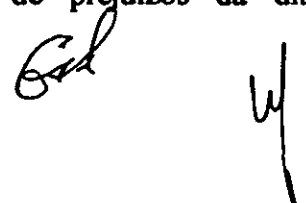
A própria CSRF vem de conceder ganho de causa ao contribuinte, no Acórdão CSRF/01-05.413. Neste, acompanhei a maioria dos Conselheiros, negando provimento ao recurso da Procuradoria.

Não obstante, tenho refletido sobre a questão, e me parece que a solução não está em critérios jurídicos próprios de impedimentos aos atos de incorporação – até porque é lícito uma controlada incorporar a controladora, ou uma deficitária incorporar a superavitária –, mas sim na análise concreta dos fatos de cada caso.

A pergunta que se deve fazer é: quem de fato incorporou quem no caso concreto?

A alteração da denominação e a concomitante transferência do endereço para aquele da dita incorporada são sinais fortes do que de fato ocorreu.

A empresa de participações incorporou outra operacional, alterando sua denominação e endereço para esta última, que se mantém da mesma forma como anteriormente. Resguardou-se a possibilidade de compensação de prejuízos da dita



incorporadora. No entanto, a incorporadora de fato não mais existe. Toda a atividade deriva da incorporada, com o nome desta e no seu endereço.

Apenas uma conclusão me parece possível: a de que a incorporada sobreviveu de fato, com geração de resultados compensados com prejuízos da dita incorporadora que, no mundo dos fatos, desapareceu.

Em verdade, o que se fez foi a adoção de forma jurídica sem correspondência fática, compensando-se prejuízos sofridos por uma empresa com resultados positivos de outra, contornando-se, com forma vazia de conteúdo, a prescrição proibitiva da legislação.

O papel é um objeto desprotegido, aceitando tudo que nele se escreve. No entanto, é nos fatos que o Direito se apresenta, protegido pelos fins do ordenamento e suas prescrições positivas. Permitir tais operações é negar eficácia à finalidade da norma jurídica, transformando o Direito em um conjunto de prescrições facilmente esvaziáveis por meros truques jurídicos.

GASTOS ATIVÁVEIS

A matéria subsequente da remessa oficial é a exclusão dos pagamentos à empresa M.S.U. do lançamento de despesas com softwares que deveriam ter sido ativadas.

Correta a decisão recorrida quanto a esta exclusão, pois se trata apenas de consultoria, conforme histórico nas notas fiscais.

CORREÇÃO MONETÁRIA

A questão da correção monetária sobre os valores ativáveis merece melhor análise.

O fundamento da decisão recorrida de que não cabe correção em face de uma pretensa depreciação integral encontrou ressonância neste Conselho em julgados mais antigos. Ocorre que o mesmo parte, *data venia*, de uma premissa falsa: a de que a contribuinte teria, voluntariamente, depreciado integralmente bens do ativo fixo.

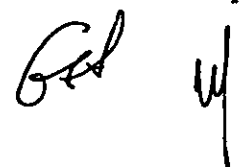
Isso não é verdade, pois o que ocorreu foi a adoção de critério equivocado para gastos com certos bens. Nunca a recorrente teve a intenção de depreciar integralmente o seu ativo. Apenas não o entendeu como tal.

Considerando que há dispêndios ativáveis, e que serão tratados quando da apreciação específica do recurso voluntário, creio devida a correção monetária sobre os mesmos, mormente quando foi lançada apenas a correção correspondente a cada período inicial de apuração, no caso mensal.

Por outro lado, cabíveis a depreciação e a amortização de valores ativáveis, conforme farta jurisprudência deste sodalício.

SERVIÇOS NÃO NECESSÁRIOS

Para término do recurso de ofício restou a exclusão dos pagamentos pela prestação de serviços não vinculados à atividade da recorrente. Conforme bem analisado pela



decisão recorrida, não há elementos que militem contra a dedutibilidade das despesas, pois há pagamentos e documentos fiscais que indicam a prestação efetiva de serviços de assessoria e consultoria, à exceção, como se verá adiante, dos valores pagos à empresa Nursing Care.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer as exigências da glosa de prejuízos (TVF n.º 1) e da correção monetária sobre valores ativáveis (TVF n.º 6).

Passo ao recurso voluntário.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO

Argúi a recorrente a nulidade da decisão, entendendo não terem sido apreciados todos os seus argumentos, além da ausência de fundamentação, em especial com relação às despesas glosadas.

Não entendo que isso tenha ocorrido.

Importante não confundir ausência de fundamentação com fundamentação sucinta, ou diversa da esperada pela autuada.

A simples leitura da decisão recorrida demonstra ter a mesma abordado todos os pontos do litígio, mesmo quanto aos gastos ativáveis e outras despesas glosadas, concluindo quanto àqueles corresponderem a dispêndios cujo benefício alcança mais de um exercício.

A irresignação contra tal decisão deve merecer apenas a análise de mérito, não tendo sido causado qualquer prejuízo à defesa da autuada.

Rejeito a preliminar de nulidade do acórdão vergastado.

GLOSA DE DESPESAS OPERACIONAIS

Este item da exigência deriva do entendimento da fiscalização de que, da mesma forma que nos casos de reavaliação em trânsito – onde a mais valia apurada mantém-se sem tributação até sua efetiva realização –, a eventual avaliação por valor menor do que contábil também não representaria perda dedutível no momento da conferência.

Não compartilho desse entendimento, acolhido pelo acórdão recorrido.

Observe, por oportuno, não haver questionamento da avaliação realizada a valor de mercado, cujo laudo de avaliação obedeceu aos ditames da Lei 6.404/76 para integralização do capital com bens.

A conferência de bens para aporte de capital é ato de alienação, provocando perdas ou ganhos. Ademais, não há reserva de reavaliação negativa, e pelo princípio contábil do conservadorismo as perdas devem ser imediatamente registradas.

Assim, não há outra norma a ser aplicada ao fato que não a do tratamento tributário previsto para alienações de ativos pura e simplesmente, conclusão confirmada, inclusive pela Solução de Consulta 42/2002, da 2ª Região Fiscal.



Ademais, esta Primeira Câmara, em voto da ilustre Conselheira Sandra Faroni, também refutou a tese da fiscalização, conforme a ementa do Acórdão 101-93.704/2001, que transcrevo:

IRPJ – PERDA DE CAPITAL – TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE – Se os bens transferidos para integralizar capital de coligada tiverem sido avaliados a preço de mercado, com base em laudo que atende aos requisitos do art. 8º da Lei 6.404/76, a perda de capital apurada é dedutível.

Dou provimento a este item.

GASTOS ATIVÁVEIS

Nesta rubrica encontram-se valores despendidos com as empresas Promel, Empreiteira Viana, Antônio Carlos Bonim Ramos, Álvares Moreira Engenharia, Ricardo de Almeida, Recapar Reformadora, Geraldo Seixas Siqueira, Maria Helena Del Grande e Telfree Telecom.

No caso da empresa Promel, as notas fiscais se referem aos orçamentos, como o de fls. 2.225. Nele consta que a natureza do serviço é de remanejamento de móveis, instalações de tomadas, limpeza de reatores das luminárias etc.

Não me parecem gastos que contribuam para o aumento de vida útil dos bens, mas sim, como afirma a recorrente, de valores apenas para manutenção do uso do imóvel.

Para a Empreiteira Viana, o contrato de fls. 167 demonstra tratar-se de serviços de manutenção civil de prédios industriais, sendo que na nota fiscal constam serviços de carpintaria, pedreiros e reconstrução.

Trata-se, pelo histórico apontado nos documentos, de valores de construção civil, naturalmente ativáveis para depreciação futura.

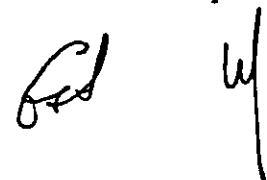
No caso de Antônio Carlos Bonim, os serviços são de pintura de prédios industriais e residenciais, indicando tratar-se de mera manutenção, sem prova de aumento da vida útil do bem.

Para Álvares Moreira Engenharia, os serviços estão descritos como de reforma de banheiros com fornecimento de material e mão-de-obra, demonstrando tratar-se de gastos com obras cuja natureza importa em ativação.

Já para Ricardo de Almeida, os contratos de prestação de serviços indicam como objeto engenharia para projeto da empresa. Trata-se, por conseguinte de gastos com construção civil, ativáveis por sua natureza.

O mesmo se aplica aos serviços prestados por Geral Seixas de Siqueira e Maria Helena Del Grande, cujos contratos apontam tratar-se de serviços de engenharia para projeto.

Para Recapar Reformadora, nas notas fiscais constam serviços de reforma e consertos de bens móveis, sem qualquer demonstração do aumento de vida útil superior a um ano.



Já no caso da empresa Telfree, os históricos confirmam tratar-se de meras mudanças de ramal, facilitando o uso das instalações, mas não aumentando a vida útil de qualquer bem por mais de um ano.

Assim sendo, neste item dou provimento parcial, para afastar da tributação os valores correspondentes às empresas Promel, Antônio Carlos Bonim, Telfree e Recapar Reformadora de Móveis.

Na parte mantida, deve ser reconhecida a possibilidade de depreciação dos valores, conforme percentual determinado em lei.

GASTOS COM SOFTWARE

Nesta rubrica incluem-se os dispêndios com as empresas Tempo e Memória, W.S.I, Taavi Paavali, KJC Informática e H.H. Consultoria.

As notas fiscais apontadas pelo Fisco como representativas de investimentos em software não permitem alcançar-se tal conclusão.

Indicam, ao revés, dispêndios com serviços na apuração de arquivos inativos e memória, provavelmente para recuperação de dados, sem qualquer investimento na aquisição de novo software.

Em especial, no caso da empresa W.S.I., suas notas fiscais possuem históricos de mera manutenção de sistemas, valores que não representam ativo diferido, mantendo apenas a funcionalidade do sistema.

Dou provimento integral a este item.

MARCAS E PATENTES

Os valores pagos a Vieira de Mello Werneck Alves correspondem a gastos com registro de marcas, principalmente custos com o próprio INPI.

Trata-se de valores para manutenção do registro pelo prazo adicional de dez anos.

São valores que pertencem ao ativo diferido.

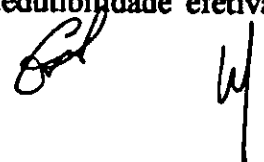
Conforme o Acórdão 101-81.519 tais valores são amortizáveis, em face da periodicidade da renovação do registro no INPI.

Dou provimento parcial a este item, acolhendo a redução pela amortização dos mesmos, de acordo com o prazo legal.

DESPESAS COM VIAGENS

A recorrente alega que é empresa exportadora e que teve lançamento de eurobonds, na tentativa de justificar os gastos com viagens ao exterior.

Embora se possa vislumbrar a necessidade de que tal empreitada venha acompanhada de viagens ao exterior, para que se possa avaliar a dedutibilidade efetiva de



dispêndios com passagens e outros gastos é necessário que todas as viagens estejam devidamente comprovadas com documentação que permita identificar sua específica finalidade e vinculação com a atividade da empresa.

Não há documentos nos autos a comprovar cada uma das viagens realizadas.

Nego provimento a este item.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR TERCEIROS

Neste item restaram apenas as notas da empresa Nurse-Caring.

Nelas consta como histórico o tratamento domiciliar de determinada pessoa física.

Não há, por conseguinte, qualquer vinculação entre o serviço prestado e a atividade da empresa, tratando-se de mera liberalidade.

Nego provimento a este último item.

DEDUÇÃO DA CSLL NA BASE DO IRPJ

Tratando-se do ano-calendário de 1994, aplicável a limitação de dedutibilidade enquanto não pago o tributo, prevista na Lei 8.541/92.

Impossível, assim, a dedução da CSLL na base do IRPJ.

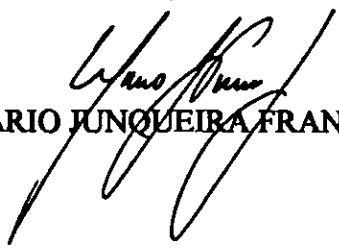
Isto posto, voto pelo provimento parcial do recurso de ofício, no sentido de restabelecer a glosa dos prejuízos fiscais compensados e a correção monetária de balanço sobre a parte mantida de valores ativáveis.

Quanto ao voluntário, voto por dar provimento parcial para:

- afastar a tributação da glosa de despesas operacionais, TVF nº 2;
- afastar a tributação dos gastos com as empresas Promel, Antônio Carlos Bonim, Telfree e Recapar Reformadora de Móveis, TVF nº 3;
- permitir a depreciação quanto ao remanescente do TVF nº 3;
- afastar a tributação dos gastos correspondentes ao TVF nº 4;
- permitir a amortização dos valores mantidos quanto ao TVF nº 5.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR

