



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

CLEO/8
Processo nº : 13884.000544/2002-95
Recurso nº : 129.457
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX (S) 1995 E 1996
Recorrente : KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDUSTRIA LTDA.
Recorrida : DRJ EM CAMPINAS/SP.
Sessão de : 18 DE SETEMBRO DE 2002
Acórdão nº : 107-06.796

LANÇAMENTO FISCAL EM OFENSA À RELAÇÃO PATRIMONIAL ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO. EMPRÉSTIMOS EM SUBSTITUIÇÃO AO PAGAMENTO DE DIVIDENDOS. POLÍTICA GERENCIAL. ATO COMUTATIVO. IMPROCEDÊNCIA DO ALEGADO. LANÇAMENTO SUBSISTENTE. O exame fiscal não pode se materializar com desprezo da situação patrimonial e do aspecto fiscal das empresas envolvidas, em face das circunstâncias peculiares e da solidariedade entre os obrigados. A detenção, pela controladora, de 99,98% do capital social, com direito a voto, da sociedade controlada - ambas sob a gerência de sócio pessoa física comum - concede àquela legitimidade ativa para, independentemente de prévia deliberação da assembléia geral determinar as operações e as políticas empresariais. A opção pelo empréstimo oneroso a despeito da existência de lucros acumulados junto à mutuante, carrega para a mutuária despesas não necessárias, malferindo, tal prática, o princípio comutativo em que se escuda.

IRPJ. LUCROS ACUMULADOS. DIVIDENDOS. EXISTÊNCIA JUNTO À CONTROLADA. OPÇÃO POR MÚTUO CONTRATADO. VARIAÇÃO MONETÁRIA. ASSUNÇÃO DE DESPESAS PELA CONTROLADORA. DESNECESSIDADE. ACUSAÇÃO. PERTINÊNCIA. O empréstimo tomado pela controladora por determinação de seu diretor comum traz para a recorrente uma carga redutora não só do patrimônio dessa unidade, como também do seu lucro tributável, motivados por mera liberalidade, sem qualquer necessidade, notadamente em face da existência de lucros acumulados e de disponibilidades financeiras na empresa controlada que, por certo, cumpririam - sem quaisquer lesões aos cofres públicos e à grade societária da empresa controladora - os desígnios conformados ao art. 242 do RIR/94.

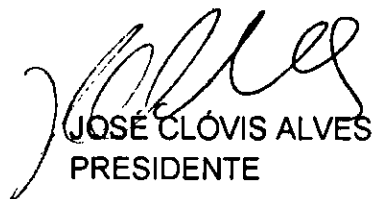
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDUSTRIA LTDA.,

D

D

Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Edwal Gonçalves dos Santos, Francisco de Assis Vaz Guimarães e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO E FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ. 

Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

Recurso nº : 129.457
Recorrente : KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDUSTRIA LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Autoridade Monocrática da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP., que negou provimento às suas razões impugnativas.

II – ACUSAÇÃO.

a) Auto de Infração do Imposto Renda Pessoa Jurídica

01 – De acordo com as fls. 03 e seguintes e o Termo de Constatação de fls. 28/29, o crédito tributário lançado e exigível, em 30.09.1999, refere-se à glosa de encargos - sob as vestes de variação monetária passiva – constantes da escrituração da fiscalizada, por não se enquadrarem no conceito de despesas operacionais necessárias, nos anos-calendário de 1994 e 1995. A empresa fiscalizada detentora de aproximadamente 99,98% do lucro da sua coligada KODAK da Amazônia Ind. e Comércio Ltda., cujo montante acumulado, em 1995, ascendia ao valor de R\$ 25.799.947,30 (vinte e cinco milhões, setecentos e noventa e nove mil, novecentos e quarenta e sete reais e trinta centavos), tomava emprestado recursos através de mútuo junto à mencionada empresa, no mesmo período, remunerando o capital emprestado aos índices da variação da UFIR. Demonstrativos de fls. 32/33.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso I, 197, parágrafo único, 242 e 243 do RIR/94.

Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

02 – Glosa de despesas extraordinárias, consubstanciadas em honorários advocatícios nos valores de R\$ 25.000,00 e R\$ 128.425,58, pagos, respectivamente, em 23.02.1995 e 11.08.1995, a Gomes de Oliveira e Alves, referente ação judicial de interesse da empresa EASTMAN do Brasil Comercial Ltda., sem que tenha havido reembolso das respectivas despesas.

Enquadramento legal: arts. 195, inciso I, 197, 242, 243, 244, 245 e 246 do RIR/94.

b) TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

b.1) CSSL. Fls. 20 e seguintes. Enq. legal: arts. 38 e 39 da Lei n.º 8.541/92; art. 2.º e seus parágrafos, da Lei n.º 7.689/88; e art. 57 da Lei n.º 8.981/95.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 30.09.99, apresentou a sua defesa em 29.10.1999 (Volume II), conforme fls. 313/328, instruindo-a com os documentos de fls. 329 e seguintes. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

Preliminarmente reconhece a procedência da autuação no tocante à indedutibilidade das despesas com honorários advocatícios, pagos em benefício de terceiros, tendo efetuado o correspondente pagamento, conforme cópia do DARF (fls. 341).

No que se refere à glosa das variações monetárias passivas, aponta, inicialmente, impropriedade na capitulação legal utilizada pela fiscalização. Defende que as normas gerais do art. 242 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 11.01.1994, somente seriam aplicáveis quando a infração não estivesse capitulada em outra norma específica do regulamento.

No caso, em face da apuração de realização de empréstimo entre empresas controladora e controlada, quando esta última dispõe de lucros passíveis de distribuição, propugna pela aplicação da norma insculpida no art. 432, inciso V e 436, inciso IV, do RIR/94, que se referem à distribuição disfarçada

de lucros. Este erro de capitulação legal teria ensejado erro na identificação do sujeito passivo e na quantificação da matéria tributável.

Ademais, tal erro teria obstado, inclusive, a possibilidade de a empresa afastar a presunção de distribuição disfarçada de lucros, ao comprovar que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, na forma do § 3.º do art. 432 do RIR/94.

Outro problema apontado seria a pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes no sentido de não se poder tomar apenas a "ponta passiva" da relação jurídica, em se tratando de mútuo em conta corrente para fins de tributação.

Acaso superadas tais arguições, não concorda que o procedimento adotado pela autuada tenha implicado qualquer afronta ao art. 242 do RIR/94, tendo em vista que se pode provar que os gastos eram necessários, usuais e normais às atividades da empresa.

Assevera que "é ao contribuinte – e não à fiscalização – que cabe averiguar e determinar quais os gastos necessários para o desempenho da sua atividade operacional, já que é ele o maior interessado em auferir lucros. A empresa não gasta apenas por querer ou com o intuito de praticar políticas de liberalidade, mas antes porque precisa efetivar certos gastos para alcançar os objetivos sociais colimados e auferir lucros."

No caso das despesas – objeto da presente glosa – entende terem sido atendidos todos os princípios necessários à determinação dos encargos de exploração ou do exercício da atividade produtiva de renda: a inerência à produção do lucro; a efetividade e certeza do dispêndio; o imediatismo; a atualidade e a razoabilidade.

No mais, acrescenta ser prática usual nos grandes grupos empresariais a "centralização de caixa", ou seja, a administração concentrada do disponível por apenas uma das empresas, de sorte a obter não apenas melhores taxas de aplicação em caso de sobra, mas igualmente, de molde a socorrer em condições mais vantajosas braços do conglomerado que porventura necessitem de recursos, cuja captação no mercado está sempre sujeita a

percalços e invariavelmente é mais onerosa (reclamando, via de regra, o oferecimento de garantias etc.).

Afirma existir entre empresas do grupo Kodak, operações de mútuo em contas correntes, segregadas em contas patrimoniais distintas, procedendo-se à elaboração de um demonstrativo, às fls. 315/319, no intuito de provar a correspondência de registros entre empresas, e de referendar que " o que se apropriou como despesa numa, foi oferecido à tributação como receita pela outra" . Critica a autuação, neste contexto, por ter considerado apenas a " ponta passiva" da relação jurídica sob apreciação.

" Em momento algum tratou a KAM de cobrar juros pelas quantias mutuadas à KBL. Cuida-se, aqui, de empréstimos suscetíveis de correção monetária por força legal, decorrente da própria sistemática de correção monetária de balanço à época prevalecente, nos termos do art. 396, inciso I, alínea " e " do RIR/94. Dessa forma, no rigor técnico, sequer cabe falar de variação monetária passiva, tal como fizeram consignar os Ilustres Agentes Lançadores", sentencia.

No que concerne aos cálculos, sustenta que o fato de a fiscalização não ter considerado as contas ativas teria implicado majoração da exigência fiscal. Igualmente, ao tomar por base as DIRPJ dos anos-calendário de 1994 e 1995 e, " distribuir os lucros " mensalmente, teria deixado de compensar o prejuízo de abril de 1994 nos meses de maio, junho e julho de 1994. Haveria erros, também, no valor da UFIR utilizado para apuração do montante tributável.

As mesmas razões de defesa estendem-se à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro.

IV - A DECISÃO DE 1.ª INSTÂNCIA

Às fls. 526/536, a decisão de Primeiro Grau exarou sentença, sob o n.º 722, de 28 de maio de 2001, assim resumida em suas ementas:

 *Processo Administrativo Fiscal
Ano-Calendário: 1995.* 

Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

Despesas em benefício de outras empresas. Matéria não impugnada.

Consolida-se administrativamente a matéria não expressamente impugnada pelo contribuinte.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Anos-calendário: 1994, 1995

Lucro Real. Despesas necessárias.

As despesas financeiras contabilizadas em empresa controladora, decorrentes de empréstimos tomados de empresa controlada, são desnecessárias na direta proporção e montante dos lucros acumulados, contabilizados na empresa mutuante (controlada), em favor e à disposição da mutuária (controladora). Exclui-se da exigência as parcelas relativas às compensações dos prejuízos contábeis acumulados, admitidas antes da distribuição dos lucros.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Glosa de despesas desnecessárias.

No campo de incidência da contribuição social, não se sustenta a glosa de despesas comprovadamente efetivadas. A glosa de despesas, motivada pelo caráter desnecessário destas para a manutenção da fonte produtiva, não afeta a base de cálculo da contribuição social, que é o resultado do exercício, apurado na forma da legislação comercial.

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Cientificada em 26.06.2001, por via postal (AR de fls. 540), apresentou o seu recurso voluntário em 19.07.2001, conforme descrito às fls. 545/562.

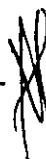
VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Preliminarmente assinala que, não obstante a quitação do débito referente ao item “ 3 ” da sua impugnação, o demonstrativo de débito emitido pela DRF/SJC, em 19.06.2001, não excluiu a quantia paga pela recorrente. Requer, dessa forma, correção do referido demonstrativo.

Reitera, basicamente, as suas irresignações vestibulares.



VII – O DEPÓSITO RECURSAL



Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

Colige às fls. 574 e seguintes (Volumes II e III), arrolamento de bem imóvel de seu patrimônio, colacionando cópias do Registro Geral do Registro de Imóveis e Anexos da cidade de São José dos Campos – S.P.

É o relatório

Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

V O T O

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. QUESTÃO PRELIMINAR

Argumenta a recorrente que a Autoridade Executora da Secretaria da Receita Federal não houvera excluído do demonstrativo de débito consolidado – objeto de intimação fiscal – a matéria não-litigiosa de cuja prestação já se cristalizou o respectivo recolhimento, consoante denunciavam as fls. 341 dos autos.

Trata-se de matéria de execução, meramente.

Entretanto, em face do argüido e dos elementos disponíveis, deve a autoridade fiscal própria aferir não só a autenticidade das cópias dos documentos de arrecadação coligidos, como deve atestar a sua exata correlação com a exigência acolhida pela parte litigante, subtraindo, se for o caso, a respectiva prestação impositiva. Trata-se de “despesas extraordinárias” com honorários advocatícios havidas no ano-calendário de 1995 (em 23.02.1995 e 11.08.1995), no montante de R\$ 153.425,58 (cento e cinquenta e três mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e cinquenta e oito centavos) devidamente explicitado às fls. 29 e 05, e exigido juntamente com a verba litigiosa – que subsiste até então - no montante de R\$ 2.712.747,55 (fls. 04 combinadas com as de fls. 16).

II – QUANTO À MATÉRIA DE FUNDO

II. 1 – Dos Erros na Identificação do Ilícito

Preponderantemente se debate a autuada, inicialmente, por erros na identificação do sujeito passivo; na capitulação legal, por decorrência (hipótese de eventual distribuição disfarçada de lucros conforme se retira dos arts.

432, inciso V, e 436 do RIR/94); e na quantificação da matéria impositiva em face do que disciplina o art. 436, inciso IV, do RIR/94.

Em vão intenta a recorrente vergar o eixo da discussão. Ora, a existência de lucros acumulados ou reservas de lucros, exceto a legal, no patrimônio líquido da empresa controlada ao tempo da efetivação do empréstimo, tipifica, em princípio, a infração aqui sugerida pela litigante.

Essa hipótese compreendia os efeitos da correção monetária, mediante subtração do montante mutuado na conta em que se assinalou, em face do que prescrevem o Decreto-lei n.º 1.598/77, artigo 62, inciso IV, com a redação do Decreto-lei n.º 2.065/83, art. 20, inciso VII.

A partir do exercício financeiro de 1992, em face da Lei n.º 7.799/89 e do Decreto n.º 332/91, os créditos da empresa junto ao seu sócio/acionista passaram a compor o grupo de contas sujeitas à correção monetária das demonstrações financeiras.

Dessa forma resta até mesmo inepta a arguição recursal, pois não há como considerar a hipótese de distribuição disfarçada de lucros quando defluente de empréstimo à sócio ou às sociedades a partir da edição do Decreto n.º 332/91.

Daí, por essa e por outras robustas razões, dirigir-se a exigência à pessoa jurídica que motivara, através daquela, as despesas não-necessárias.

II.2 – Da Necessidade dos Empréstimos

A ação que se examina, atente-se, não pode se materializar olvidando-se a situação patrimonial e fiscal das empresas envolvidas, em face das circunstâncias peculiares e da solidariedade entre os obrigados.

Aflora de uma simples e superficial análise que os interesses da empresa controlada se confundem com os da empresa controladora e, ainda, com

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

É consabido que o sócio controlador, parte legítima na relação jurídico-tributária, ao gerir a empresa por conta dos poderes acionários e de administração quase plenos de que desfruta, assume, por outro lado, responsabilidades objetivas acerca dos desígnios de sua controlada, notadamente nas empresas onde perfilham um diretor comum, a exemplo do que ocorre na fiscalizada e na controlada, onde o Sr. Gerard Herbert Greene ocupa, respectivamente, o cargo de diretor presidente e de diretor geral (fls. 341 e 416). Dessa forma constrói o seu principal gestor – pode-se afirmar, seu único artífice -, identificadamente, todas as sendas operacionais dessas unidades. Por óbvio, emerge quase sempre dessas gerências, um nexos causal entre o risco, sucesso ou dano e a ação empresarial, a despeito das leis reitoras vigentes.

Observa-se, pois, que o legislador ao tratar das sociedades controladas, dedicou artigo específico aos seus gestores e à sua responsabilidade perante a companhia por atos de favorecimento a uma ou mais das unidades envolvidas, antevendo circunstâncias como a que ora se retrata e, o que é mais importante, reconhecendo que nesses casos é repudiável - em razão da influência que a controladora exerce sobre a controlada - a concessão de tratamento diferenciado **em qualquer das esferas**.

Não há, outrossim, nenhum procedimento justificável para isso, a meu juízo, nas hipóteses aqui versadas, onde o administrador pratica atos lesivos à própria empresa controladora, sabidamente suscetível de resultados positivos reiterados e não-anuláveis.

Processo nº : 13884.000544/2002-95
Acórdão nº : 107-06.796

É ainda de se considerar que, quanto ao controlador, a lei não faz exigência de prévia deliberação de assembleia geral (art. 246), reitera-se. O controlador tem os mesmos deveres e responsabilidades que o administrador. E, no caso, os dois se confundem numa única pessoa. Deve este usar o seu poder com o fim de fazer as companhias realizarem o seu objetivo e cumprir as suas funções tributárias e sociais com deveres e responsabilidade para com os demais envolvidos (com outros acionistas, com os que nelas trabalham e com a sociedade).

A asserção de que se trata de mera política interna não encontra, portanto, um mínimo de respaldo em face de tudo o mais do que já fora assentado. As políticas internas não são, em si, matéria a ser impugnada, por refugirem aos desígnios da ação fiscal. Mas as suas repercussões na grade tributária, sim.

Assinala a recorrente que se trata de vetor comutativo, tendo sido a variação monetária ativa –imagem refletida no espelho da variação monetária impugnada -, reconhecida, para efeitos fiscais, pela empresa controlada Kodak da Amazônia Indústria e Comércio Ltda, aqui denominada KAM.

O ato comutativo, conforme as precisas lições de De Plácido e Silva – *in* Vocabulário Jurídico, 15.ª edição – Editora Forense, pp.191, caracteriza-se *por revelar obrigações recíprocas, umas equivalentes às outras. Há reciprocidade de prestações.*

Encontramo-lo, originariamente, nas prescrições do art. 245 da lei n.º 6.404/76. *Verbis*:

Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste

artigo.

Infere-se, pois, que o sentido comutativo disposto no art. 245 da Lei n.º 6.404/76, há de contemplar a troca de coisas equivalentes.

Se o princípio do comutativo deve ser um truísmo na ótica societária, não o será, necessariamente, na órbita tributária, pois os efeitos neutros ou equivalentes nessa esfera irão depender, fundamentalmente, do desenho contábil-fiscal das empresas envolvidas na operação e nos períodos próprios. E, indubitavelmente, ao caso não se aplica: compulsando as folhas 342, *vis-à-vis* as de n.º 417, 450 e seguintes, enquanto a recorrente, sem quaisquer isenções, submetia-se à tributação pela via do imposto de renda das pessoas jurídicas em face da existência de lucro real, a sua controlada sediada na Zona Franca de Manaus, anulava, com sobras, possível apuração de imposto, em face de subtração reiterada da parcela isenta possibilitada pelo lucro da exploração a que se acha jungida.

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

no âmbito da unidade controlada a presença da variação monetária ativa defluente do mútuo contratado ficaria anulado pela correção monetária dos lucros acumulados alocada em seu patrimônio líquido. Dir-se-á: antes do ajuste contratual a controlada experimentava, por força da correção devedora incidente sobre a conta lucros acumulados do patrimônio líquido,

efeitos redutores do lucro. Com o advento do mútuo e o conseqüente reconhecimento da variação monetária ativa, tais efeitos se anulariam, não causando, dessarte, importa concluir, quaisquer impactos na composição do lucro do período.

Não fosse a existência robusta da parcela isenta pronta e apta para absorver quaisquer impactos desse jaez na grade de resultados positivos da controlada, por certo as operações levadas a termo gozariam da necessária equivalência a que se reporta a lei comercial antes citada, espraiando-se, ainda, pela ótica tributária. Não é o caso. Dessa forma, resta manifesto que a política adotada pela controladora carregou para si uma despesa que, por sua vez, reduziu o seu patrimônio, ferindo até mesmo, por decorrência, os princípios regentes da Lei Comercial.

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

C O N C L U S ã O

Oriento o meu voto no sentido de se negar provimento ao rogo
recursal.

Brasília (DF), em 18 de setembro de 2002

NEICYR DE ALMEIDA