



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

Processo nº 18471.002147/2005-76
Recurso nº 174.004 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.070 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de novembro de 2009
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente MILBURN DO BRASIL LTDA.
Recorrida 6ª TURMA DA DRJ/RIO DE JANEIRO I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:

INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - DESPESAS NECESSÁRIAS

A pessoa física controladora da contribuinte vende a prazo todas suas quotas na contribuinte para *holding* recém constituída, cujo controlador é a mesma pessoa física. Logo em seguida, a *holding* é incorporada pela contribuinte (incorporação reversa), retornando as quotas na contribuinte àquela pessoa física. A *holding* “viveu” menos de dois meses e deixou como “herança” para a contribuinte não a participação societária nessa, que retornara à pessoa física, mas o passivo gerador das despesas em dissídio (decorrente da venda a prazo à *holding* das quotas na contribuinte pela pessoa física, a quem retornaram as quotas vendidas).

O encadeamento fático e jurídico denuncia não se colocarem nos quadrantes da necessidade as despesas em discussão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente



MARCOS TAKATA – Relator

Editado em: 11 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Decio Lima Jardim, Marcos Shigueo Takata (Relator), José Sergio Gomes. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra a Milburn do Brasil Ltda. (ora recorrente), no valor de R\$ 176.768,82, referente ao imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), e de R\$ 72.276,77, relativos à contribuição social sobre o lucro líquido (CSL), conforme os autos de infração de fls. 122 a 125 e 126 a 130.

Segundo o Termo de Constatação Fiscal (TCF) de fl. 121, a recorrente procedeu à dedução da importância de R\$ 7.245.370,82 a título de variação monetária passiva, sendo que, da análise da documentação concernente à dívida que deu ensejo a tal variação, entendeu o autuante pela desnecessidade das despesas.

Consta, ainda, que a recorrente assumiu tal passivo ao incorporar a sociedade IBC Empreendimentos Ltda, cujo controlador era o sócio Waldemar Coelho da Costa Filho, que também é sócio majoritário da recorrente. A IBC, por seu turno, teria assumido o passivo, anteriormente, ao comprar quotas de capital da própria Milburn do Brasil, o que fez o autuante concluir pela anulação mútua das operações, sendo desnecessárias as despesas, conforme o art. 299 do RIR/99.

A partir da conclusão referida acima, a autoridade administrativa intimou a recorrente, por meio do próprio TCF de fl. 121, a apresentar documentos e/ou justificativas para a operação que resultou na desfavorável variação monetária. Sem resposta satisfatória, efetuou os lançamentos acima referidos.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a exigência fiscal, cuja ciência se deu em 21/12/2005, a recorrente apresentou impugnação, em 18/01/2006, de fls. 134 a 138, na qual, em síntese, alega o seguinte:

a) que as variações monetárias passivas glosadas dizem respeito à dívida contraída pela IBC, incorporada por ela, junto ao sócio comum a ambas, o sr. Waldemar Coelho da Costa Filho;

b) que a dívida originou-se na aquisição, pela IBC, de quotas suas, de propriedade do citado sócio;

c) que, com a incorporação da IBC, sucedeu-a a título universal naturalmente, assumindo a dívida da incorporada com o sr. Waldemar;

d) que não há identidade de partes nas operações, situação em que se poderia falar na extinção de obrigações por compensação na forma prevista no art. 368 do Código Civil (CC);

e) que a IBC era uma empresa *holding*, conforme expressamente estabelecido no art. 2º do seu contrato social; e

f) que a atualização monetária do preço foi expressamente prevista no instrumento assinado pelas partes, requerendo, por fim que fossem julgados improcedentes os autos de infração de IRPJ e CSL.

DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 09/07/2008, acordaram os membros da 6ª Turma de julgamento da DRJ/RJ I, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento efetuado, nos termos do abaixo sintetizados:

a) São dedutíveis do lucro real as despesas necessárias às operações referentes à atividade fim da empresa, assim entendidas aquelas que, sendo passíveis de comprovação por documentos hábeis e idôneos, ocorrem com habitualidade ou que contribuem para o ingresso de receitas;

b) A despesa deve decorrer de negócio jurídico não apenas lícito, mas que não configure elisão abusiva ou abuso de direito, as quais decorrem do emprego de formas jurídicas lícitas com a única finalidade de fugir ao imposto, ofendendo o sistema criado sobre as bases constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

c) Na aludida situação fica evidente a desnecessidade das despesas e resultaria configurado abuso de direito, que se traduz em procedimentos que, embora correspondentes a modelos abstratos legalmente previstos, só estariam sendo adotados para fins outros que não aqueles que normalmente decorreriam de sua prática.

Irresignada com o r. acórdão, a recorrente, devidamente notificada em 29/07/2008, interpôs recurso voluntário em 20/08/2008, sob os argumentos abaixo sintetizados:

a) Preliminarmente, alega nulidade do decisório *a quo*, vez que em momento algum no auto de infração lavrado fora questionado o intuito negocial das transações realizadas, entendendo o autuante que teria ocorrido uma compensação de dívidas, com sua devida extinção, do qual decorreria a indedutibilidade das variações monetárias passivas, tendo sido mantido o lançamento, pelo acórdão, por motivo diverso ao da autuação;

b) No mérito, basicamente reitera as argumentações presentes na impugnação, adicionando o fato de que as autoridades julgadoras de primeira instância não desconhecaram que a operação praticada era, de fato, lícita, e que estava dentro do escopo social da empresa;

c) Argumenta que, se a fiscalização efetuou o lançamento ao argumento equivocado, de que as operações teriam-se anulado, o r. acórdão manteve o lançamento por motivo diverso. Não houve em momento algum a acusação de simulação, sendo a operação realizada pela recorrente considerada lícita pelo acórdão recorrido, entretanto desconsiderada.

É o relatório.

A

Voto

Conselheiro MARCOS TAKATA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Princípio com o exame da preliminar de nulidade do acórdão *a quo*.

Alega a recorrente que o acórdão de origem manteve o lançamento com fundamento em motivação, ou melhor, em motivo diverso ao deduzido para a lavratura do auto.

Como bem acentuou a recorrente, não houve acusação de simulação, seja na lavratura do lançamento, seja no decisório *a quo*. O fundamento central para a o lançamento foi a conformação de despesas não necessárias. No acórdão de origem se insinua a veiculação de abuso de direito nos atos praticados e também se articula que negócios jurídicos praticados com exclusiva finalidade tributária, na hipótese, de se criarem despesas, não pode prevalecer, o que no caso vertente corresponde à não dedutibilidade das despesas. Mas, deduzido tudo isso, é presente e expresse o fundamento da não acomodação de despesas necessárias, para a manutenção do lançamento (fls. 164 e 165).

A circunstância de se deduzirem, no acórdão, fundamentos adicionais ao empregado pela autoridade fiscal não é interdita; nada tem de ver com alteração de motivo e, assim, nada tem de ver com inovação do lançamento.

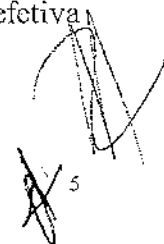
Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do acórdão de origem.

Passo à apreciação do mérito.

O sr. Waldemar Coelho da Costa Filho era controlador da pessoa jurídica IBC Empreendimentos Ltda. (tinha 4.999 quotas de um total de 5.000 quotas do capital social, que totalizava R\$ 5.000,00) e também era controlador da recorrente - a Milburn do Brasil Ltda. (tinha 99,98% de seu capital social).

O sr. Waldemar vendeu todas as suas quotas da Milburn (que é a recorrente) a prazo, para a IBC (da qual também era o controlador), pelo preço de R\$ 24.033.096,70, reajustado pela variação do IGP-DI. Com isso, a IBC recebeu em seu ativo as quotas da Milburn e registrou em seu passivo a dívida. Em seguida a IBC foi incorporada pela Milburn, de modo que aquele passivo foi vertido para a Milburn. As despesas de variação monetária desse passivo na Milburn foram glosadas pela fiscalização.

Na instrução do lançamento, a autoridade fiscal alegou serem tais despesas não necessárias e consignou que “estas duas operações anulam-se, inexistindo a efetiva necessidade das variações monetárias passivas contabilizadas”.



A isso controverte a recorrente observando que há duas operações: a de aquisição de quotas da Milburn (recorrente) pela IBC, gerando uma dívida com o alienante das quotas; a de incorporação da IBC pela Milburn (recorrente), com o que esta assumiu o passivo da incorporada, por sucessão a título universal. Acentua, assim, que sequer há identidade de partes e que a compensação pressupõe que duas pessoas sejam ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra, conforme o art. 368 do Código Civil, o que não é o caso.

Pondera a recorrente que a IBC era uma *holding*, conforme expressamente previsto em seu contrato social, de modo que a aquisição das quotas da recorrente pela IBC com a contração da dívida por tal aquisição se coloca nos estritos termos do objeto social da IBC. Houve tão só uma sucessão nessa dívida, aliás, sucessão a título universal, por conta da incorporação da IBC pela recorrente.

Veja-se que, com as operações em questão, a participação societária na Milburn (recorrente), que antes pertencia diretamente ao sr. Waldemar, a ele retornou. As quotas da Milburn saíram do patrimônio do sr. Waldemar, ingressando na IBC, e com a incorporação dessa pela Milburn (incorporação reversa), as quotas da Milburn retornaram ao patrimônio do sr. Waldemar. O que ocorreu nesse percurso foi a geração do passivo e conseqüente despesa de variação monetária desse passivo.

Evidentemente se o sr. Waldemar vendesse as quotas da Milburn à própria Milburn e depois a recomprasse dela, não seria gerada a despesa de variação monetária. A venda das quotas à própria Milburn teria o tratamento igual ao de ações em tesouraria, isto é, as quotas seriam debitadas em conta do patrimônio líquido da Milburn e a contrapartida seria crédito no passivo. Mas a variação monetária que se desse antes da recompra pelo sr. Waldemar não seria despesa, mas redução direta do patrimônio líquido – máxime antes da Lei 11.638/07 (que alterou o capítulo das demonstrações financeiras da Lei de S.A.).

O mesmo se diga se o sr. Waldemar vendesse as quotas da Milburn à própria Milburn, que as manteria em tesouraria no patrimônio líquido, e depois as recebesse “de volta”, por ex., a título de distribuição de lucros.

Com efeito, a única forma de se gerar a despesa em discussão, conservando-se a propriedade das quotas da Milburn, ainda que indiretamente, seria mediante a venda dessas quotas a outra pessoa jurídica da qual fosse o controlador. A manutenção do passivo, fonte geradora das despesas, sem a incorporação reversa (Milburn incorpora a pessoa jurídica que recebe as quotas da Milburn), não admite o retorno da propriedade “direta” das quotas da Milburn a seu “antigo” proprietário.

Não se cogita no presente feito de simulação, porquanto tal vício não fora articulado pela autoridade fiscal.

Prossigo. A pessoa física poderia, ao invés de vender as quotas na recorrente (Milburn) à IBC, conferi-las ao capital desta. E, ainda, posteriormente, a IBC poderia vir a ser incorporada pela recorrente, com o retorno da propriedade “direta” das quotas à pessoa física.

Poderia ter conferido as quotas da Milburn ao capital da IBC, mas não significa que deveria. Poderia proceder como procedeu? Ou seja, a pessoa física vender as quotas na recorrente à IBC, pessoa jurídica também “pertencente” (controle e praticamente

todo o capital social) àquela pessoa física? Poderia. Nada há no ordenamento jurídico que interdite tal negócio jurídico.

Pois bem. Com a venda das quotas na recorrente (Milburn) pela pessoa física à IBC, pode-se dizer que a propriedade das quotas na recorrente continuou a ser da pessoa física: a propriedade “indireta” da recorrente permaneceu com a pessoa física; é a chamada propriedade dinâmica, correspondente ao poder de controle, em contraste com a chamada propriedade estática.

Se a IBC (que passou a ter a participação societária na recorrente) não tivesse sido incorporada pela recorrente, as despesas de variação monetária seriam dedutíveis na IBC?

Não extraio nesta oportunidade juízo efetivo quanto à indedutibilidade ou à dedutibilidade de tais despesas. Mas, digo que seria discutível a dedutibilidade dessas despesas. Discutível a dedutibilidade, pois a participação societária adquirida é de pessoa ligada e as receitas da participação societária adquirida pela IBC não são tributáveis – trata-se de receitas operacionais de equivalência patrimonial no investimento ou mesmo de ganho de capital por variação no percentual da participação societária (receita não operacional de equivalência patrimonial) - seja para fins de IRPJ (art. 23, *caput*, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzido no art. 389, *caput*, do RIR/99; art. 33, § 2º, do Decreto-lei 1.598/77 com a redação do Decreto-lei 1.648/78, reproduzido no art. 428, *caput*, do RIR/99), como para fins de CSL (art. 2º, § 1º, “c”, “5”, da Lei 7.689/88), e mesmo de PIS e COFINS¹. Mas, repito. Não faço aqui juízo quanto à dedutibilidade de tais despesas – apenas coloco um ponto de interrogação, quanto à dedutibilidade.

Indo um passo além, a IBC, que comprou a prazo a participação societária na recorrente de seu sócio controlador (que também o é da recorrente), é incorporada pouco tempo após a aquisição da participação societária na recorrente, pela própria recorrente, retornando a participação societária direta na recorrente a seu sócio controlador (que vendera tal participação à incorporada). Com isso, o passivo pela compra da participação societária na recorrente é transmitido para a própria recorrente, de modo que nela são geradas as despesas de variação monetária desse passivo.

Não vejo como tais despesas possam ser consideradas necessárias, e, portanto, dedutíveis na recorrente. O *encadeamento fático e jurídico* denuncia claramente não se colocarem nos quadrantes da *necessidade* as despesas em discussão.

Tenho para mim que a circunstância de se praticarem certos negócios jurídicos com fim exclusivo de economia tributária, por si, não os torna viciados ou ineficazes à geração dos efeitos tributários pretendidos. Se assim fosse, por coerência conceitual e mesmo axiológica, caso se praticasse negócio jurídico com fim exclusivo de se ter a maior carga tributária (por qualquer razão) também teria de ser considerada, por si, viciada ou ineficaz à geração dos efeitos tributários pretendidos. Não se trata disso. Também não comungo com a tese de abuso de direito para a manutenção da glosa das despesas.

¹ Art. 3º, § 2º, II, da Lei 9.718/98; art. 1º, § 3º, III, da Lei 10.637/02; art. 1º, § 3º, V, “b”, da Lei 10.833/03.



O que não diviso aqui é a *necessidade* das despesas em comentário, quando se vê que a empresa para a qual fora vendida a participação societária na recorrente é imediatamente incorporada pela recorrente, retornando exatamente a mesma participação societária a quem vendera.

Aliás, importa observar que a IBC fora constituída em 8/11/95, com capital social de R\$ 5.000,00 (5.000 quotas das quais 4.999 pertencentes ao sr. Waldemar) – fls. 71 a 75; a venda, para a IBC, das quotas na recorrente possuídas pelo sr. Waldemar se dera em 20/11/95 (fls. 80 a 90); em 20/12/95, a IBC é incorporada pela recorrente, retornando as quotas na recorrente ao sr. Waldemar, que já era o controlador da recorrente antes de ele vender as quotas na recorrente para a IBC (fls. 91 a 99). A referida *holding* IBC fora criada e extinta em menos de dois meses, deixando como “herança” o passivo gerador das despesas em dissídio. Uma *holding* destinada a ter participação societária (com o perdão da redundância ou pleonismo) que fez isso por quase 2 meses e foi extinta: a “herança” não foi a participação societária, que retornou a quem antes vendera, pois a extinção foi por incorporação da participante pela participada, mas o passivo gerador das despesas em causa. De resto, de fundamental nada mudou do que se apresentava antes.

Como se dizer que as despesas em questão se colocam como necessárias?

O fato de no interregno dessas operações (17/11/95) a pessoa física, sr. Waldemar Coelho da Costa Filho, haver doado com reserva de usufruto vitalício as quotas na IBC para outra pessoa física (sra. Ione Brito da Costa), em nada afeta ou altera o juízo que ora extraí. As características fundamentais da estruturação e seus efeitos permanecem os mesmos.

Também o fato de a autoridade fiscal dizer que as duas operações (aquisição das quotas na recorrente pela IBC e sua incorporação pela recorrente) se anulam, o que não é o caso, não tem o condão de desfigurar ou contaminar com incerteza o lançamento. O fundamento ou motivação deste é o de as despesas não serem necessárias, conforme o art. 299 do RIR/99.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 4 de novembro de 2009


MARCOS TAKATA