



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n°	19515.001793/2004-44
Recurso n°	152.452 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTRO - EX.: 2000
Acórdão n°	105-16.716
Sessão de	17 de outubro de 2007
Recorrentes	TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA. 4ª TURMA-DRJ/FORTALEZA/CE

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL –
NULIDADE - PRELIMINAR REJEITADA - Não se
declara nulidade da decisão de primeira instância,
uma vez que há perfeita sintonia entre descrição dos
fatos e a respectiva capitulação.

RECURSO DE OFÍCIO - Se a matéria exonerada
pela autoridade de primeiro grau decorre, única e
exclusivamente, de compensação de prejuízos fiscais
e bases negativas, providência não adotada pela
autoridade lançadora por ocasião da constituição dos
créditos tributários, há que se negar provimento ao
recurso de ofício impetrado.

DESPESAS OPERACIONAIS -
DEDUTIBILIDADE - INOBSERVÂNCIA DE
REQUISITOS - Demonstrado que as operações que
serviram de suporte para a apropriação das despesas,
além de não reunirem atributos de usualidade e
normalidade, não foram necessárias à fonte produtora
dos rendimentos, há que se manter a glosa promovida
pela autoridade lançadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto
por TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO
DE CONTRIBUINTES Recurso de Ofício: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao
recurso. Recurso voluntário: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade
da decisão recorrida. No mérito, pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, nos

termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi (Relator), Eduardo da Rocha Schmidt, Roberto Bekierman (Suplente Convocado) e Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.



JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente



WILSON FERNANDES GUIMARÃES

Redator Designado

Formalizado em: 22 JAN 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: WALDIR VEIGA ROCHA. Ausente, justificadamente o Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

TIBÉRIO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA., devidamente qualificada nos autos, inconformada com a decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza(CE), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

O litígio proposto nestes autos refere-se à glosa de despesas operacionais consideradas não necessárias e relativas a variações cambiais no valor de R\$ 9.002.937,23 e perdas por troca de recebíveis no valor de R\$ 2.416.673,27.

A autoridade lançadora descreveu as irregularidades apuradas no Termo de Verificação Fiscal, nos seguintes termos:

Conforme se verifica a despesa contabilizada no montante de R\$ 9.002.937,23 é desnecessária a manutenção da fonte produtora, eis que não está devidamente comprovada com documentação hábil e, em momento algum foi comprovado o ingresso das divisas para pagamento dos dividendos aos acionistas e tampouco o empréstimo possui registro no Banco Central do Brasil e não foram apresentadas quaisquer documentações em relação a firma Blair & Blair Real Estate Ltd e M.N. Properties Investments Ltda., ambas sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas. Enquadramento legal: arts. 249, inciso I, 251 e § único, 299 e 300, do RIR/99.

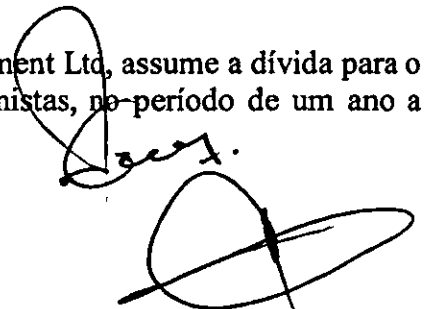
(...)

A despesa contabilizada no montante de R\$ 2.416.673,27 para fins de apuração do lucro real é desnecessária e conseqüentemente indedutível, eis que decorrente do contrato inicial firmado entre a Tibério Construções e Incorporações S/A e Blair & Blair Real Estate Ltda., e posteriormente transferida para a M.N. Properties Investments Ltda., cujas atualizações monetárias foram objetos de glosa conforme item acima. Enquadramento legal: arts. 249, inciso I, 251 e § único, 299 e 300, do RIR/99.

A variação cambial escriturada como despesas operacionais tem origem no Instrumento Particular de Assunção de Dívida, firmado em 29 de dezembro de 1998 e 05 de janeiro de 1999, no qual a Tibério Construções e Incorporações S/A transferiu a dívida pelo pagamento de lucros acumulados aos seus acionistas, para as empresas Blair & Blair Real State Ltd e M.N. Properties Investment Ltd.

O primeiro contrato firmado com a Blair & Blair Real State Ltd estabelecia que a cessionária assumiu a obrigação de efetuar os pagamentos de lucros acumulados para os acionistas, com a variação cambial devida, no período de 1º de janeiro a 31 de março de 1999 e a cedente reembolsaria a dívida até o dia 1º de abril de 1999, com a correção cambial no período de 04/01/1999 a 01/04/1999.

No segundo contrato, a M.N. Properties Investment Ltd, assume a dívida para o pagamento de lucros acumulados da recorrente para os acionistas, no período de um ano a



partir da assinatura do Instrumento Particular de Assunção de Dívida em 04/03/1999, sendo que a Blair & Blair Real State Ltd participou deste contrato como interveniente anuente.

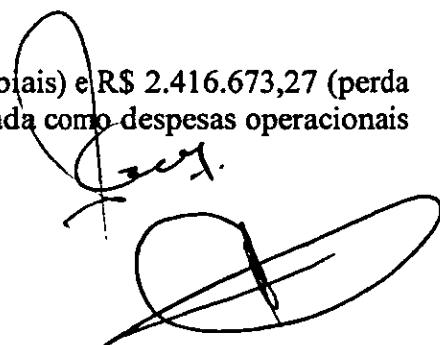
As variações cambiais foram contabilizadas como despesas operacionais nos seguintes períodos:

DATA	LIVRO DIÁRIO N.º	FOLHAS	VALOR	BENEFICIADA DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS
29/01/1999	28	37	7.747.898,80	Blair & Blair Real State Ltd.
26/02/1999	28	130	815.969,83	Idem idem
04/03/1999	28	207	998.963,06	Idem idem
31/03/1999	28	267	(1.022.546,51)	M.N. Properties Investment Ltd.
30/04/1999	29	59	(141.590,47)	Idem idem
31/05/1999	29	161	146.210,06	Idem idem
30/06/1999	29	267	105.095,70	Idem idem
31/07/1999	30	63	45.502,97	Idem idem
31/08/1999	30	171	292.651,10	Idem idem
30/09/1999	30	285	14.782,69	Idem idem
			9.002.937,23	

Em 30 de setembro de 1999, o saldo de débito da recorrente e a favor da M.N. Properties Investment Ltd, era de R\$ 4.440.120,06 e para quitar esta dívida a recorrente entregou títulos de créditos no montante de R\$ 6.856.793,33 (correspondentes a valores recebíveis pela venda de apartamentos nos edifícios Papoula, Porto Seguro, Jardim Evans, Leonardo da Vinci, Buenos Aires, Panorama, Ville Chablis, Safira, Terracota e Beaujolais conforme relação, de fls. 71 a 75) e a diferença de R\$ 2.416.673,27 (R\$ 6.856.793,33 menos R\$ 4.440.120,06) foi contabilizado como despesas operacionais sob a denominação de perda pela troca de recebíveis.

Registre-se, por oportuno que as parcelas de R\$ 6.856.793,33 e R\$ 4.440.126,06 estão contabilizadas nas contas patrimoniais enquanto que a diferença de R\$ 2.426.673,27 foi contabilizada na conta de resultados.

A somatória de R\$ 9.002.937,23 (variações cambiais) e R\$ 2.416.673,27 (perda pela troca de recebíveis) totalizando R\$ 11.419.610,50 foi glosada como despesas operacionais não necessárias.



A decisão de 1º grau julgou parcialmente procedente a exigência e admitiu a compensação de prejuízos fiscais e base negativa da CSLL que foi demonstrado, as fls. 282/283, nos seguintes termos:

DESCRIÇÃO DO EVENTO	IRPJ	CSLL
BASE DE CÁLCULO LO LANÇAMENTO	11.419.610,50	11.419.610,50
COMPANESAÇÃO PREJUÍZO FISCAL – 30%	(3.425.883,15)	0
COMPENSAÇÃO BASE NEGAT CSLL (30%)	-	(3.425.883,15)
BASE DE CÁLCULO RETIFICADA	7.993.727,35	7.993.727,35
ALÍQUOTA APLICÁVEL	15%	8%
EXAÇÃO APURADA	1.199.059,10	639.498,19
ALÍQUOTA ADIC IR (LR . R\$ 240.000,00)	10%	0
IMPOSTO ADICIONAL DEVIDO	775.372,73	0
EXAÇÃO TOTAL DEVIDA	1.974.431,83	439.498,19

A ementa da decisão recorrida está redigida nos seguintes termos:

IRPJ - GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO E REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. NECESSIDADE, USUALIDADE E NORMALIDADE. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DE BASES NEGATIVAS DA CSLL. A dedutibilidade de despesas operacionais condiciona-se à comprovação das operações que lhe deram causa e à demonstração de sua necessidade à manutenção da fonte produtora, além do atendimento aos requisitos de usualidade e normalidade no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. No caso de lançamento de ofício, admite-se a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL observado o limite de 30% calculado sobre o lucro líquido ajustado do período de compensação, se o contribuinte demonstra a sua intenção de fazê-lo na correspondente declaração apresentada ao Fisco, com relação aos valores nela apurados.

Tributação reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL - Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Lançamento Procedente em Parte.

Como se vê, a decisão recorrida considerou que as despesas com variações cambiais e perda na troca de créditos com débitos não preenchem os requisitos de necessidade,

usualidade e normalidade para serem deduzidas como despesas operacionais para o tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

No recurso voluntário (fls. 296/326), a interessada argüi a nulidade do lançamento posto que na descrição da infração a fiscalização confunde a desnecessidade de uma despesa com a falta de comprovação da efetividade das operações, explicitando que a despesa é desnecessária quando não decorre de realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e que não sejam usuais ou normais no tipo de transações operações ou atividades da empresa enquanto que a falta de comprovação de despesa, por sua vez, diz respeito, única e exclusivamente, à ausência de prova de que a operação ensejadora do encargo efetivamente aconteceu.

Desta forma, são situações completamente distintas e inconfundíveis, com conseqüências jurídicas igualmente diversas. No primeiro caso, a despesa não necessária há de ser glosada com base no artigo 299 do RIR/99 e no segundo caso (falta de prova da efetividade de fato) por violação ao disposto no artigo 73 do RIR/99.

A fiscalização capitulou a infração no artigo 299 do RIR/99 e, portanto, não se pode conceber que uma despesa seja considerada desnecessária e, como tal, glosada, sob a afirmação de fatos que não se enquadrem no fundamento legal da autuação e que, no caso, a autuação não apontou qualquer fato que pudesse caracterizar a desnecessidade da despesa, mas apontou, sim, apenas as circunstâncias que diriam apenas respeito à prova da efetividade das operações que deram origem às despesas glosadas.

Pelos motivos expostos, entende a recorrente que o lançamento não observou o disposto no artigo 142 do CTN e nem o artigo 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/72, porque os fatos descritos pela fiscalização dizem respeito à suposta falta de prova da efetividade das operações, mas o fundamento legal da glosa foi a falta da necessidade das despesas.

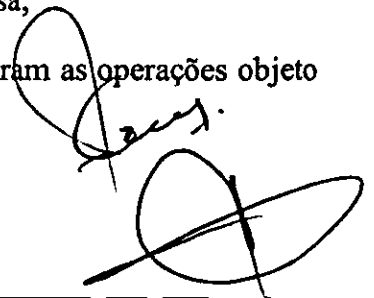
A nulidade do lançamento em relação à primeira glosa (R\$ 9.002.937,23) se reflete no da segunda (R\$ 2.416.673,27), porque esta foi conseqüência daquela, conforme está explicitado no Termo de Verificação Fiscal.

No mérito, a recorrente sustenta que a autuação considerou que as despesas financeiras eram desnecessárias apenas por suposta ausência de prova da efetividade das operações que lhes deram causa, mas a decisão recorrida tentou suprir a falha incorrida focando a discussão sobre três pontos: motivação da recorrente, usualidade e normalidade das operações para demonstrar que as despesas seriam desnecessárias.

Entendeu a recorrente que a decisão recorrida inovou o lançamento por ter trazido argumentos não exposto no lançamento inicial e invocou os acórdãos 103-21.409, de 17/10/2003 e 108-06.011, de 23/02/2000, que decretaram a nulidade da decisão de 1º grau.

Em seguida teceu longas considerações sobre os tópicos que teriam respaldada a autuação e a decisão recorrida, a saber:

- a) inidoneidade dos documentos relativos à primeira glosa;
- b) falta de registro público dos documentos que alicerçaram as operações objeto de glosas;



- c) alegação gratuita e infundada em virtude de utilização de presunção não autorizada em lei sobre as interligações que existiriam entre a recorrente, Blair & Blair Real Estate Ltd e M.N. Properties Investments Ltd e, também, com a Blair & Blair do Brasil Ltda.
- d) inidoneidade dos documentos relativos à segunda glosa;
- e) falta de comprovação do ingresso das dívidas para pagamento dos dividendos aos acionistas;
- f) falta de registro das operações no Banco Central do Brasil;
- g) falta de apresentação de documentos relativos às empresas estrangeiras que participaram das operações;

Relativamente à perda pela troca de recebíveis (R\$ 2.416.673,27), a recorrente argumenta que no lançamento inicial, a fiscalização registrou que como esta transação é decorrente do primeiro instrumento particular de cessão de assunção de dívida seria igualmente indedutível para a determinação do lucro real, mas a decisão recorrida inova o lançamento afirmando que a segunda glosa não é consequência da primeira porque não restou provada a necessidade da concessão de deságio que determinou a glosa pelo Fisco, a qual, igualmente não foi provada por documentação hábil e idônea.

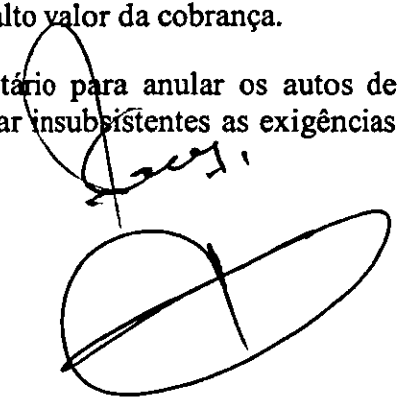
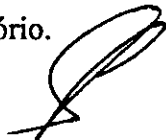
A recorrente reafirma que o deságio realizado era plenamente cabível, usual e normal, porque decorrente da necessidade da recorrente em antecipar parte de seus recebíveis para, assim, liquidar parte de sua dívida.

Desta forma, entende a recorrente que essa despesa está relacionada com a atividade da empresa e era necessária, usual e normal e como tal preenche os requisitos da dedutibilidade.

Ao final, contesta a decisão recorrida que teve como único objetivo a firme determinação de manter a autuação a qualquer custo, valendo-se de conjecturas e presunções inadmissíveis com a tentativa de inovar os fundamentos dos lançamentos em análise com uma interpretação equivocada da legislação e acabou por proferir uma decisão injusta e ilegal e altamente perigosa para a sobrevivência da recorrente diante do alto valor da cobrança.

Assim, pleiteia o acolhimento do recurso voluntário para anular os autos de infração, na forma das prejudiciais argüidas ou, no mérito, julgar insubsistentes as exigências fiscais.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido por esta Câmara.

PRELIMINAR – NULIDADE DA DECISÃO DE 1º GRAU

A autoridade lançadora entendeu que as variações cambiais seriam desnecessárias à manutenção da fonte produtora porque não foi comprovada a operação com documentação hábil e não foi comprovado o ingresso das divisas para o pagamento dos dividendos aos acionistas e que os empréstimos não foram registrados no Banco Central do Brasil e nem foi apresentada a documentação correspondente às empresas Blair & Blair Real States Ltd e M.N. Properties Investments Ltd com sede no exterior, mais precisamente nas Ilhas Virgens Britânicas.

A recorrente entende que a imputação de que as despesas seriam desnecessárias à manutenção da fonte produtora estava vinculada ao descumprimento ou a falta de comprovação de tópicos enumerados e sobre este aspecto esclareceu que os fundamentos expostos pela autoridade lançadora não procedem pelos seguintes motivos:

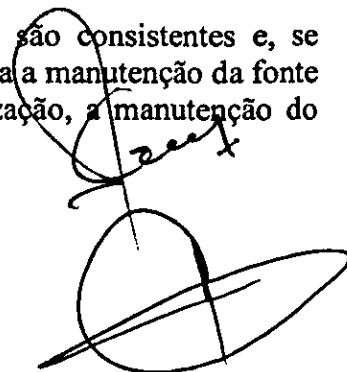
a) as operações foram comprovadas mediante contrato denominado Instrumento Particular de Assunção de Dívida, de fls. 80 a 84, 85 a 89 e 90 a 93 e todas as variações cambiais incidentes foram escrituradas nos livros Diário n.ºs 28, 29 e 30;

b) embora não se trate de empréstimos e mesmo que fossem empréstimos, tendo em vista que desta operação não decorre nenhuma remessa de divisas e, portanto, não estava sujeita a qualquer registro no Banco Central do Brasil;

c) a fiscalização não solicitou a apresentação de documentação relativa à existência de Blair & Blair Real States Ltd e M.N. Properties Investments Ltd e, portanto, não cabe a acusação de falta de apresentação da documentação. Esclarece que estes documentos já haviam sido apresentados perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo (Blair & Blair Real Estate Ltd é investidora e controladora da Blair & Blair Real Estate Ltd, desde 1993 e a M.N. Properties Investments Ltd ingressou como acionista da recorrente, em 1º de abril de 1999, ata da Assembléia Geral registrado no JUCESP sob n.º 47.265/99-1);

d) quanto à falta de comprovação do efetivo ingresso de divisas para o pagamento de dividendos, sustenta que a matéria é alheia aos autos porquanto esta prova deve ser exigida de M.N. Properties Investments Ltd que assumiu o ônus pelo pagamento e não da recorrente.

Efetivamente os argumentos expostos pela recorrente são consistentes e, se efetivamente, o requisito da desnecessidade das variações cambiais para a manutenção da fonte produtora estiverem vinculados aos tópicos enumerados pela fiscalização, a manutenção do lançamento torna-se precária.



Quanto aos requisitos de usualidade e normalidade dos dispêndios com as variações cambiais, a autoridade lançadora não se referiu, em nenhum momento as estas palavras e, por este motivo, a recorrente entendeu que estes requisitos de usualidade e normalidade foram trazidos aos autos pela autoridade julgadora de 1º grau constituindo uma inovação no lançamento.

Entendo que o fato apontado não constitui uma inovação no lançamento porque a fiscalização capitulou a infração no artigo 299, do RIR/99 que dispõe:

Art. 299 – São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

Ora, se capitulação legal da infração está vinculada ao cumprimento dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, entendo que não houve inovação no lançamento. A imputação fiscal está vinculada ao conceito de necessidade, usualidade e normalidade.

Desta forma, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão de 1º grau, por inovação no lançamento.

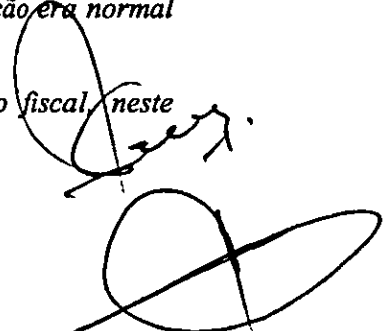
MÉRITO

No mérito, a decisão de 1º grau expressa nos termos abaixo transcritos, quando examinou os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, das despesas operacionais:

Na hipótese dos autos, é flagrante o descumprimento desses requisitos, pois as operações que originaram as despesas glosadas não foram nem necessária à manutenção da fonte produtor, nem tampouco, se pode atribuir-lhes as características de usualidade e de normalidade inerentes à atividade exercida pela pessoa jurídica autuada.

Com efeito, em qualquer momento a contribuinte justificou a necessidade de transferir as suas dívidas para a empresa sediada no exterior (apenas substituindo os credores da obrigação registrada no passivo), que pudesse levar à conclusão de que o fato se relacionava à manutenção da fonte produtora, como exigido no requisito legal sob estudo; nem ao menos foi alegado que a referida operação era normal ou usual no tipo de atividades da empresa.

Assim, a conclusão que se impõe é que a acusação fiscal, neste particular permaneceu incólume.



Efetivamente, o sujeito passivo não expôs qualquer argumento relacionado com os requisitos de usualidade e normalidade porque, do seu ponto de vista, a fiscalização não mencionou estes conceitos para fim de dedutibilidade e, desta forma, a decisão recorrida neste ponto teria exagerado nos argumentos expendidos.

Para a fiscalização e para a autoridade julgadora de 1º grau, quando a parte contratante tem sede em paraísos fiscais, a primeira impressão que se forma na mente é a de que seria uma transação simulada para aumentar as despesas dedutíveis.

O primeiro aspecto a considerar é se a distribuição de lucros acumulados aos sócios preenche ou não aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade e a resposta é positiva porquanto a legislação do imposto sobre a renda de pessoa jurídica dá tratamento específico para a tributação de lucros distribuídos.

Outro ponto a considerar seria o porquê de efetuar a distribuição, exatamente nos anos-calendário de 1998 e 1999 e não ter sido distribuído anualmente e neste caso, a justificativa plausível é de que houve uma transformação de sociedade limitada para sociedade anônima e nesta transformação, os lucros acumulados de sociedade limitada devem ter o tratamento adequado e diferenciado.

A distribuição de lucro constitui uma consequência normal e lógica da atividade empresarial e, portanto, não se pode afirmar que não está vinculada a finalidade da pessoa jurídica porquanto a legislação do imposto sobre a renda prevê até a remuneração de capital próprio como dedutíveis para a determinação do lucro real.

Se a distribuição de lucros acumulados não constitui qualquer infração a legislação tributária vigente a cessão desta obrigação pelo pagamento destes lucros ou dividendos, também não infringe qualquer dispositivo da legislação tributária vigente, a não ser que haja comprovação de houve simulação.

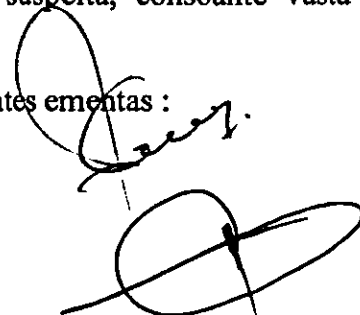
Os contratos denominados 'Instrumento Particular de Assunção de Dívida' foram apresentados e regularmente contabilizados e, acarretando, portanto, efeitos patrimoniais inerentes aqueles contratos.

O fato de, em um determinado ano-calendário os valores correspondentes às variações cambiais ter superado o valor dos juros pactuados, não invalidam os contratos porquanto no ano-calendário anterior, o resultado foi diametralmente oposto.

Em verdade, a autoridade fiscal está presumindo que as transações foram simuladas para se obter uma despesa maior de variações cambiais, mas este enfoque não passa de suspeita da mesma forma que poderia levantar outras suspeitas tais como intenção de remessa de divisas ao exterior para a quitação do débito ou a internação de divisas que já estariam no exterior e assim por diante.

Entretanto, estas suspeitas não passam de meras presunções sem bases em lei e não se pode tributar ou exigir imposto com base em simples suspeita, consoante vasta jurisprudência já consagrada no Conselho de Contribuintes.

Entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas :



SUBSTITUIÇÃO DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM PREÇO A FIXAR POR CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM PREÇO FIXO. LANÇAMENTO BASEADO EM CONJECTURAS. ATIVIDADE RURAL. Inadmissível o lançamento 'ex-officio' baseado em conjecturas de dúvida e suspeita. O Fisco deve apresentar provas cabais e convincentes que o fato descrito no contrato não ocorreu, não sendo válida a simples alegação de inidoneidade da declaração do comprador e dos documentos que acompanharam a transação. À mingua de elemento de prova, invalida a pretensão fiscal. Recurso provido." (Ac. 104-16.338, de 03/06/1998).

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. O lançamento tributário, resultante do exercício da atividade administrativa que é, está submetido ao princípio da legalidade e, em consequência, só pode resultar em exigência de tributo quando expressamente autorizado por Lei, estendido esta no sentido formal e material. Em se tratando de presunções erigidas pelo ordenamento jurídico como pressupostos de fato que ensejam a incidência do tributo, quando concretamente acontecidos, os resultados podem e devem constituir base impenável da exação. Eventuais indícios, suspeitas ou suposições, não autorizam concluir pela ocorrência de omissão no registro de receitas. Portanto, há de se considerar insubsistente o Ato Administrativo de Lançamento fundamentado em mera suposição ou suspeita de que a formalização do Contrato de Compromisso de Contrato de Compra e Venda não corresponda à realidade dos fatos. Nega-se provimento ao recurso de ofício." (Ac. 101-93.910, de 21/08/2002).

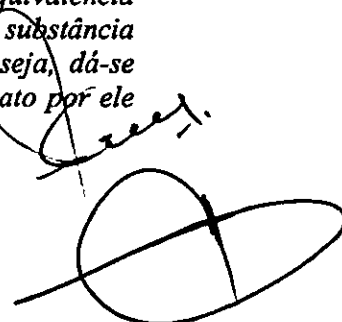
Por outro lado, na hipótese dos autos, a autoridade lançadora entendeu que as despesas de variações cambiais não seriam necessárias tendo em vista que os contratos que embasaram a incidência das variações cambiais não seriam legítimos.

Sobre a validade dos contratos firmados entre particulares, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem sido assentada no sentido de que para a autoridade fiscal desconsiderar um contrato, deve demonstrar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal.

As ementas abaixo transcritas comprovam esta assertiva:

DESCONSIDERAÇÃO DO ATO JURÍDICO. Não basta a simples suspeita de fraude, conluio ou simulação para que o negócio jurídico realizado seja desconsiderado pela autoridade administrativa, mister se faz provar que o ato negocial praticado deu-se em direção contrária a norma legal, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária (art. 149 do CTN).

SIMULAÇÃO. Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador, efetivamente, realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para a exteriorização dessa vontade.



NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO. Configura-se negócio jurídico indireto, quando um contribuinte se utiliza de um determinado negócio, típico ou atípico, para obtenção de uma finalidade diversa daquela que constitui a sua própria causa, em que as partes querem efetivamente o negócio e os efeitos típicos dele realizado e submete-se a sua disciplina jurídica.

Recurso provido. (Ac. 101-94.340, de 09/09/2003).

No caso dos autos, a autoridade fiscal não chegou a desconsiderar o contrato denominado 'Instrumento Particular de Assunção de Dívida', mas todos os argumentos expostos tanto no lançamento como na decisão de 1º grau levam à conclusão de que se pretendia invalidar o referido contrato.

A jurisprudência administrativa tem sido trilhada no sentido de que para a desconsideração de uma transação em virtude de simulação, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, por vedação legal ou por qualquer outra razão e que se não existia impedimento para a assunção ou cessão de dívida, tal como se aparente, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como desqualificar a operação de simulada.

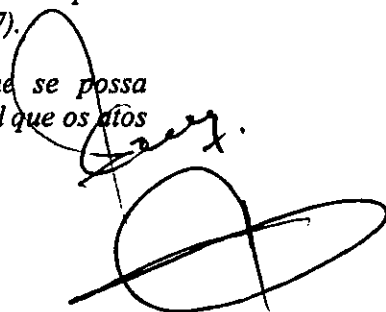
Entre outros acórdãos, merecem transcrição, as seguintes ementas:

SIMULAÇÃO NA CISÃO. 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 de fato e de direito não ocorreu ato diverso da cisão, não há como qualificar-se a operação de simulada. (Ac. 101-88.678, de 23/08/1995).

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 daquele que de fato aparenta, isto é, se de fato e de direito não ocorreu ato diverso da incorporação, 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 conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (Ac. 101-88.316, de 16/05/1995).

IRPJ. SIMULAÇÃO. DAÇÃO EM PAGAMENTO. ELISÃO FISCAL. Para que possa materializar a simulação é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Alegação de haver sido forjado contrato de dação em pagamento, o qual permitiu que a empresa controladora, na qualidade de alienante de bens, viesse a realizar reserva de reavaliação, e, com isto, compensada prejuízos fiscais. Provas coligidas aos autos que não são, em seu conjunto suficientemente sólidas para evidenciar a realização do ato dito simulado após a ocorrência do fato gerador. (Ac. 101-91.376, de 17/09/1997).

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. SIMULAÇÃO. Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos



praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporações e decisões, tal como realizadas e cada um dos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparente, isto é, se de fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita. (Ac. 106-09.343, de 18/09/1997).

Se o Instrumento Particular de Assunção de Dívida não foi considerado simulado e nem poderia ter sido considerado simulado porque observou a legislação brasileira, os efeitos destes contratos devem ser respeitados.

Outrossim, mesmo que a operação não possa ser caracterizada como ato simulado, restaria a dúvida quanto à incidência de variações cambiais sobre valores que não foram convertidos em dólares.

Entretanto esta dúvida estaria espantada pela própria redação do artigo 375 do RIR/99 quando estabelece que devem ser computadas na determinação do lucro operacional as contrapartidas de variações monetária, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual.

Assim, se os contratos não podem ser contestados, as conseqüências decorrentes destes contratos são válidas e o sujeito passivo esclareceu na fase impugnativa que a jurisprudência judicial (Superior Tribunal de Justiça) está assentada no sentido de que o pagamento efetuado em moeda estrangeira é matéria distinta da utilização dessa moeda como fatos de atualização monetária e que é legítimo o pacto celebrado em moeda estrangeira desde que o pagamento se efetive pela conversão em moeda nacional (REsp 119.773/RS e REsp 209295/PB).

Outrossim, se os contratos particulares não são válidos para respaldar a dedutibilidade, as despesas relativas a juros internos (CDI + 1%) deveriam ter sido admitidas, para restabelecer a verdade material.

Relativamente à perda na troca de recebíveis, no montante de R\$ 2.416.673,27 a fiscalização entendeu que não poderiam ser computadas como despesas operacionais posto que desnecessárias para as atividades desenvolvidas pela recorrente.

A recorrente afirma que a troca foi necessária porque caso tivesse que obter recursos financeiros em instituições financeiras nacionais, os juros cobrados seriam infinitamente superiores às perdas registradas.

Efetivamente a matéria comporta dúvidas relevantes. De um lado, há acusação de que as despesas não são necessárias porque a dívida resulta de variações cambiais indevidas e de outro, a realização antecipada de créditos diversos em troca de dívidas que estão sujeitas às variações cambiais.

Consoante princípio estabelecido no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora deve firmar convicção com base nas provas constantes dos autos e neste

caso, diante dos fatos já examinados e relacionados com as despesas de variações cambiais, estou inclinado a dar razão à recorrente.

Com efeito, os créditos cedidos correspondem às receitas operacionais da recorrente e as dívidas relativas aos dividendos devidos aos acionistas, também constituem obrigações normais do sujeito passivo e, desta forma, não vejo como impugnar estas despesas como não necessárias.

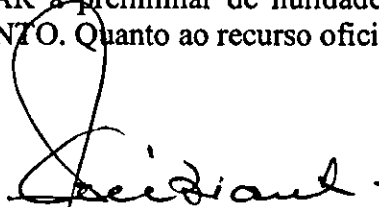
Além disso, no caso de receitas de vendas de imóveis à prestação (caso dos autos), os respectivos lucros são tributados pelo regime de caixa conforme legislação vigente e assim no confronto de créditos a receber pela venda de imóveis com outras dívidas, mesmo que tenha computada a diferença como despesas operacionais, a apuração do lucro real deveria levar em conta estas postergações impostas pela lei.

Entendo que mesmo na hipótese de desnecessidade desta perda na determinação do lucro real, estaria caracterizada a dúvida quando a determinação do lucro real e, no caso de dúvida, deveria aplicar-se o disposto nos incisos I e II, do artigo 112, do Código Tributário Nacional.

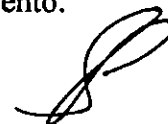
Desta forma, sou pelo provimento do recurso voluntário quanto à perda na troca de recebíveis por se tratar de uma despesa operacional necessária e vinculada à atividade da empresa.

À vista destas considerações, a questão relacionada com os prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL retorna ao seu estado anterior, razão pela qual entendo que o recurso *ex officio* perde o seu objeto.

DIANTE DO EXPOSTO, conheço do recurso voluntário e voto no sentido de:
a) REJEITAR a preliminar de nulidade da decisão de 1º grau; e b) no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO. Quanto ao recurso oficial, voto pelo seu não conhecimento.



IRINEU BIANCHI



Voto Vencedor

Em que pese a solidez dos argumentos trazidos pelo ilustre Conselheiro Relator, este Colegiado, amparado pelas razões de fato e de direito adiante expostas, houve por bem discordar dos fundamentos que davam provimento ao recurso voluntário interposto.

Em primeiro lugar, merecem apreciação as razões que levaram a autoridade de primeiro grau a exonerar parcela do crédito tributário constituído. Isto porque, dando provimento total ao recurso voluntário interposto, o Conselheiro Relator deixou de apreciar, por despiciendo, o recurso de ofício impetrado.

Neste particular, o que se observa é que a referida exoneração decorreu, tão-somente, do aproveitamento de prejuízos fiscais e de bases negativas na apuração do montante a ser tributado a título de IRPJ e CSLL.

Não merecendo reparo a providência adotada pela autoridade de primeira instância, o colegiado decidiu pelo improvimento do recurso de ofício.

Esclareça-se, ainda, que o Colegiado acompanhou o Relator, por inteiro, nas conclusões relacionadas à rejeição da preliminar de nulidade da decisão de 1º grau, por inovação no lançamento.

No que tange ao mérito, o Colegiado alinhou-se ao decidido em primeiro grau em razão dos argumentos adiante expostos.

Em primeiro lugar, inobstante a existência de elementos capazes de ensejar autuação fundada em ato simulado, a apreciação da lide restringiu-se ao contorno estabelecido na peça acusatória, qual seja, glosa de despesas relativas à variações cambiais passivas, vez que não foram atendidos os requisitos de dedutibilidade estabelecidos no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

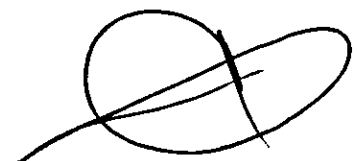
O dispositivo acima referenciado assim dispõe:

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).

§1ºSão 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).

§2ºAs 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).

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



Consoante descrição trazida pela autoridade *a quo*, as despesas objeto de glosa decorreram dos seguintes fatos:

- os sócios da Recorrente deliberaram distribuir lucros sob a forma de dividendos;

- a citada distribuição se daria de forma escritural, mediante o registro dos créditos no passivo da empresa, sendo acrescidos a estes (aos créditos) juros calculados com base em CDI + 1% ao mês;

- no mesmo documento em que se deliberou pela distribuição de lucros, foi promovida a transformação da empresa em S/A, aprovando-se o respectivo estatuto (neste documento consta o visto do Sr. Ricardo Lacaz Martins, advogado, inscrito na OAB sob o nº 113.694);

- de acordo com um INSTRUMENTO PARTICULAR DE ASSUNÇÃO DE DÍVIDA¹, a Recorrente transferiu sua dívida relativa aos juros incidentes sobre os dividendos a pagar a seus acionistas para a empresa BLAIR & BLAIR REAL ESTATE LTD², sediada nas ILHAS VIRGENS BRITÂNICAS, obrigando-se a reembolsá-la posteriormente;

- por meio, também, de INSTRUMENTO PARTICULAR DE ASSUNÇÃO DE DÍVIDA, a Recorrente transferiu cerca de 92,5% da sua dívida relativa aos dividendos a pagar para a empresa BLAIR & BLAIR, obrigando-se, da mesma forma, a reembolsá-la posteriormente;

- com a anuência da empresa BLAIR & BLAIR (credora), toda a dívida da Recorrente, expressa em dólares norte-americanos, foi transferida³ para a empresa M. N. PROPERTIES INVESTMENTS LTD, também sediada na ILHAS VIRGENS BRITÂNCIAS;

- conforme ATA DE ASSEMBLÉIA GERAL ORDINÁRIA E EXTRAORDINÁRIA, cópia juntada aos autos às fls. 218/221, os acionistas da Recorrente deliberaram (dentre outras matérias): a) o aumento do capital social da empresa; b) a ratificação da nomeação da firma CARESIA SERVIÇOS CONTÁBEIS S/C LTDA para avaliar os créditos da M. N. junto à companhia, visando a sua admissão no quadro societário, com a correspondente integralização de capital decorrente da conversão dos direitos de crédito; e c) a integralização do capital subscrito pela M. N., com parte dos créditos contra a Recorrente, passando a citada empresa estrangeira a ser a acionista majoritária da Recorrente;

- por meio de CONTRATO DE CESSÃO DE CRÉDITO⁴ (cópia às fls. 63/75), crédito remanescente da M. N. contra a Recorrente, no montante de R\$ 4.440.120,00, foi

¹ Trata-se de cópia de um contrato, não havendo vestígios de registro em qualquer órgão. Ademais, assinaram o contrato, além de intervenientes anuentes, o Sr. Mário Tibúrcio Tibério, como diretor da Recorrente, e o Sr. RICARDO LACAZ MARTINS, como PROCURADOR da BLAIR & BLAIR.

² Inexiste nos autos qualquer informação acerca da composição societária da empresa, entretanto, a Recorrente, conforme documento de fls. 42 do processo, participa de forma majoritária do seu capital social.

³ A transferência se deu através de contrato que, a exemplo dos outros, não se acha registrado em qualquer órgão. Assinam o documento o Sr. Mário Tibúrcio Tibério, como diretor da Recorrente, a Sra. Nilza Araújo Tibério (acionista da Recorrente), na qualidade de diretora da M. N., e o Sr. RICARDO LACAZ MARTINS, como PROCURADOR da BLAIR & BLAIR.

⁴ Não consta registro em qualquer órgão.

liquidado mediante a cessão de títulos de crédito⁵ representativos de saldo da conta CLIENTES, no total de R\$ 6.856.793,33, o que levou a Recorrente a deduzir no resultado o montante de R\$ 2.416.673,27.

Esses, enfim, são os fatos.

Por não merecerem reparo, transcreve-se, abaixo, fragmentos do brilhante voto condutor da decisão de primeira instância.

[...]

Diante do exposto, pode-se concluir que todas as operações envolvendo a pessoa jurídica autuada tiveram a proeza de, por meio de engenhoso planejamento econômico e tributário, sem que fosse movimentado um único centavo, fazer com que um valor registrado em uma rubrica contábil constante do patrimônio líquido da Contribuinte, no balanço encerrado em 31/12/1997 (lucros acumulados), produzisse, afora os efeitos tributários relacionados à dedução de despesas – que, em tese, são legítimas – diversas outras conseqüências econômicas, na sua maioria, benéficas para o grupo empresarial a que ela pertence, e para os seus acionistas, ...

[...]

Embora tenha sido negado pela defesa, é flagrante a relação do segundo fato arrolado na autuação (glosa de perda pela troca de recebíveis), com o planejamento sob estudo, pois, a obrigação quitada com a pretensa transferência dos títulos de crédito tituladas pela ora impugnante, constitui um valor remanescente da dívida assumida pela empresa estrangeira nas circunstâncias que se analisa.

E o fato provocou, também, a criação de uma despesa deduzida na apuração da base de cálculo do IRPJ (e da CSLL), além de transferir para o exterior a titularidade dos créditos relacionados às dívidas dos clientes da autuada, listado às fls. 71 a 75.

[...]

Ainda que os objetivos da Contribuinte, ao realizar as operações que redundaram na apuração das despesas glosadas no procedimento fiscal, fossem legítimos do ponto de vista dos interesses econômicos do grupo empresarial a que pertence, independentemente das demais motivações da Fiscalização para efetuar a glosa sob análise, parece-me insustentável a tese da defesa, de que as citadas despesas foram necessárias e atendem aos requisitos legais para a sua dedutibilidade,

...

[...]

Não obstante a alegação da defesa, de que as operações questionadas no procedimento fiscal são rigorosamente lícitas, regularmente contratadas pelas partes, e se amparadas por documentos hábeis e idôneos, a sua análise feita na parte preambular deste voto, denota

⁵ Inexiste nos autos qualquer prova da efetiva transferência de tais títulos, quer pela sua entrega física, quer pela sua exibição com o necessário endosso.

exatamente o contrário, ou seja, a documentação que comprovaria a efetividade das transações que teriam sido realizadas com as empresas sediadas no exterior, não assegura a sua autenticidade pelos motivos espostos naquela ocasião.

Considerando a interligação das partes contratantes e intervenientes nos negócios nela noticiados, obrigatoriamente aqueles comprovantes deveriam estar registrados em órgãos oficiais, e lastreados por documentos emitidos por terceiros a lhes emprestar a necessária autenticidade, para fins de fazer prova da efetiva ocorrência das operações.

Nessa esteira, é relevante observar que o Código de Processo Civil (CPC), em seus artigos 364 e seguintes, ao tratar da força probante dos documentos no processo, prescreve que as declarações constantes do documento particular, presumem-se verdadeiras somente em relação ao(s) seu(s) signatário(s); e o parágrafo único, do artigo 368, reza que o documento particular somente prova a declaração nele contida, mas não, o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade, o ônus de provar o fato.

Acompanhando a autoridade de primeiro grau nas demais conclusões, a Câmara pronunciou-se pela manutenção das glosas de despesas⁶ promovidas pela Fiscalização, vez que restou exaustivamente demonstrado que as operações que serviram de suporte para a apropriação das despesas, além de não reunirem atributos de usualidade e normalidade, não foram necessárias à fonte produtora dos rendimentos.

Sala das Sessões - DF, em 17 de outubro de 2007.


WILSON FERNANDES GUIMARÃES

⁶ As glosas de despesas, na visão da Câmara, constitui medida conservadora, eis que, como já se disse, os elementos reunidos nos autos autorizariam autuação fundada em simulação, aplicando-se, por consequência, multa qualificada.