



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

Processo n° 19515.003432/2004-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.157 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria IPRJ E CSLL - GLOSAS DE DESPESAS E PREJUÍZO FISCAL
Recorrente GREIF EMBALAGENS INDUSTRIAIS DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999, 01/01/2000 a 02/10/2000

GLOSA DE DESPESAS - CONTRADIÇÃO ENTRE AS PREMISSAS AVENTADAS PELA FISCALIZAÇÃO E ENTRE ESTAS A CONCLUSÃO - CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA

O ato de lançamento, enquanto ato de aplicação da norma ao fato, pressupõe a num exercício silogístico pela fixação de premissas (maiores e menores) válidas para viabilizar a concretização da norma (para propor a norma concreta individual), hipótese em que, acaso se observe a incongruência entre as premissas adotadas pelo Fisco ou, entre estas e a conclusão contida no auto de infração, há que se reconhecer, quando menos, a improcedência da autuação.

GLOSA DE EXCLUSÃO DE PREJUÍZO FISCAL - LANÇAMENTO DO TRIBUTO SEM QUE A EMPRESA TENHA APURADO LUCRO A SER TRIBUTADO

A par do reconhecimento do erro material no registro de prejuízo fiscal em DIPJ (mera divergência de valores), somente se justifica o lançamento tributário mediante cobrança da diferença porventura encontrada se, eventualmente, se constatar a existência de lucro tributável, o que, no caso concreto, inócorre, já que, mesmo com a retificação do prejuízo descrito na escrita fiscal, o contribuinte teria calculado saldo negativo de imposto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O conselheiro Carlos César Candal Moreira Filho votou pelas conclusões do relator quanto à glosa de despesas.

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuida o processo de auto de infração lavrado contra o recorrente a fim de lhe exigir o crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL (além de multa de ofício de 75% e juros de mora), apurado no ano-calendário de 1999.

No caso, a autuação repousara na constatação de duas infrações:

a) glosa de despesas apropriadas no ano-calendário de 1999, concernentes à juros pagos e variação cambial passiva em decorrência de valores captados no exterior através de emissão de títulos denominados *commercial notes*;

b) glosa de exclusão de parcela de prejuízo fiscal utilizado no período de apuração de janeiro a outubro de 2000.

A par da concisão do acórdão recorrido sobre os fatos tomados como relevantes pela Fiscalização para a avaliação da "necessidade" das próprias despesas tratadas neste feito, tomo a liberdade de, a partir da descrição feita pelo próprio recorrente (ao longo da instrução, em sua impugnação e também em seu recurso voluntário), fazer um breve relato que, entendo, será pertinente à solução da lide.

Pois bem, relata o contribuinte (originariamente denominada Van Leer Embalagens Industriais Ltda.) que em 1999 (dezembro) teria emitido, para captar recursos no exterior, o que ele denomina "*comercial notes*", custodiadas pela Instituição Financeira ABN AMRO (conforme documentos de e-fls. 457/542, os quais contemplam o contrato firmado com a instituição financeira, as notas e a autorização do BACEN para ingresso dos recursos no Brasil). A autuação, repita-se, centra-se nas despesas geradas a partir destas notas de crédito.

Em 08 de novembro de 2004, o recorrente foi intimado (e-fls. 543/545) a esclarecer diversos fatos concernentes à emissão das preditas notas, o seu uso para quitação de empréstimos antigos havidos para com a empresa Valefin B.V (empresa holandesa), bem como para prestar informações sobre a aquisição, com os valores decorrentes das notas retro, da empresa Brasholanda (e ainda de um empréstimo feito à esta última), bem como sobre a origem e o remetente dos valores pretensamente arrecadados a partir das *commercial notes*.

O que passo a descrever se encontra tratado impugnação administrativa, cujo relato está suficientemente demonstrado pelos documentos apresentados, mormente, em resposta ao termo de intimação supra referido (e-fls 546 e ss).

Esclarece a empresa, num primeiro momento, que possuía, originariamente, uma dívida com a sua controladora, Royal Packaging Industries Van Leer B.V (Royal) e que esta dívida teria sido cedida à uma empresa denominada Valefin B.V, que passou a ser credora da recorrente dos recursos oriundos de contratos de mútuo recebidos nos anos de 1994 e 1995.

Em seguida, esclarece que em 28 de dezembro de 1999 a recorrente firmou com a sua controladora indireta (palavras do próprio contribuinte), VL Beheer XI B.V., contrato de cessão de participação societária para a aquisição de ações da já mencionada empresa Brasholanda. Os recursos utilizados para concretizar esta operação (avaliada em R\$ 38.372.000,00, conforme termo de cessão de e-fls. 580) seriam oriundos da aquisição, pela própria VL Beheer, das *commercial notes* (no valor de U\$ 31.700.000,00). De acordo com o relato do contribuinte o montante percebido em decorrência da aquisição das notas comerciais (numa tradução livre) teriam sido empregados da seguinte forma (doc. e-fls. 387):

- a) U\$ 21.200.000,00 utilizados para adquirir, junto à Beheer (compradora das notas comerciais) a Brasholanda S/A;
- b) U\$ 4,5 milhões utilizados para quitar a dívida havida com a empresa Holandesa Valefin B.V;
- c) U\$ 4,1 milhões concedidos em mútuo à Brasholanda;
- d) U\$ 1,9 milhões utilizados como capital de giro.

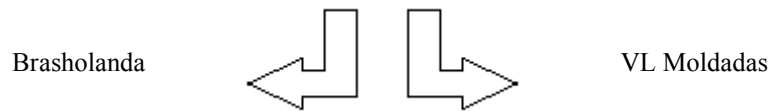
Dando prosseguimento à estória contada nas razões de insurgência, a empresa informa que em 2.10.2000 teria dado início ha uma série de operações societárias, passando, primeiramente, pela sua cisão parcial para constituição de uma nova empresa denominada Huhtamaki Van Leer do Brasil (Huhtamaki VL), à qual teriam sido vertidos parcelas de seu patrimônio líquido compostas por ativos ("*direitos relativos ao empréstimo feito à Brasholanda e 100% da participação na Van Leer Embalagens Moldadas*" e "*na **Brasholanda***") e passivo ("*valor a pagar à VL Beheer XI B.V. referente à emissão das *Comercial Notes**"). A despeito do TVF apresentar um quadro bem mais complexo, tomo a liberdade de descrever, graficamente, as operações societárias ora mencionadas de forma um pouco mais objetiva:

Greif (recorrente)

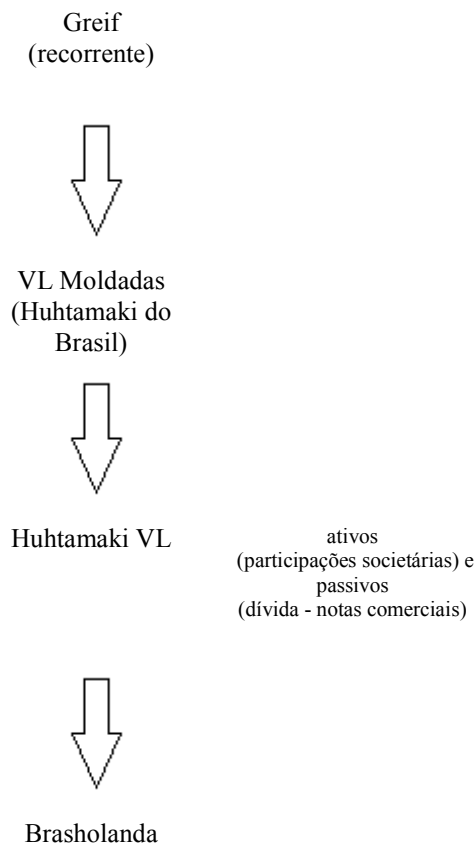


Cisão parcial - ativos
(participações societárias) e
passivos (dívida - notas
comerciais)

Huhtamaki VL



Passo seguinte, o contribuinte informa que promoveu o aumento de capital de sua empresa controlada (VL Moldadas, posteriormente denominada Huhtamaki do Brasil Ltda.) mediante conferência das ações da Huhtamaki VL (operação que, afirma, teria convalidado a unificação "em uma só sociedade as empresas do grupo que trabalhavam com embalagem de consumo, que são a Huhtamaki Brasil e a Brasholanda"). Veja-se:



Ao fim, e pelo relato descrito no TVF, a Huhtamaki VL e a VL Moldadas foram incorporadas pela Brasholanda, que passou a se chamar Huhtamaki do Brasil Ltda.

Afirma, pois, que enquanto não ocorrida as duas últimas etapas acima descritas, a dívida havida com a sua controladora era exigível, formal e materialmente existente, pelo que, argui, os juros pagos em decorrência dela, bem como as despesas com variações cambiais passivas, seriam dedutíveis.

Debruçando-se sobre as operações e informações acima, a autoridade lançadora considerou indedutíveis as despesas, a vista de sua desnecessidade. A justificativa para tal conclusão se encontra resumida ao final do primeiro TVF (que trata da glosa das despesas ora relatadas) e cujo teor peço vênha para transcrever (e-fls. 624):

Portanto, pelo o que observamos, a fiscalizada, ao fazer o repasse a terceiros dos recursos obtidos em 30.12.1999, demonstra claramente que o valor pactuado não era necessário à manutenção e funcionamento das atividades da VAN LEER

Embalagens (fiscalizada), tendo sido apenas ferramenta para se alcançar objetivos sociais do grupo de empresas da qual ela faz parte, transformando o que seria um simples caso de investimento direto com uma simultânea operação de reorganização em uma operação que visava a à geração de benefícios fiscais, representados pelas reduções indevidas dos lucros.

Quanto ao item 2, constante do 2º TVF, a fiscalização justifica o lançamento, realizado com a sua exigibilidade suspensa, diga-se, a partir do seguinte trecho (e-fls. 627):

Da análise da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica em epígrafe, relativa ao evento especial de cisão, ocorrido em 02/10/2000, entregue sob o número 108.2159, ficha 07A, verifica-se a apuração do Lucro Líquido antes do IRPJ (linha 51) no montante de R\$-711.354,52.

Entretanto, na ficha 10A da ref. DIPJ, onde se processa a apuração do Lucro Real, na linha 01, Lucro Líquido antes do IRPJ, verifica-se que o contribuinte indicou o valor de R\$-786.906,43, reduzindo portanto o Lucro Real, Base de cálculo do IRPJ, em R\$75.551,91.

Sendo assim, nos resta constituir, através do presente processo, o crédito tributário devido, conforme expressa determinação do **Artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional** (grifos no original).

A concisão deste TVF especificamente torna difícil entender os motivos do lançamento realizado com base nos preceitos do art. 151, II, do CTN; ousou deduzir que a D. Autoridade Lançadora assim o fez por considerar a possibilidade de se verificar impactos do primeiro lançamento (glosa de despesas) na composição do lucro relativo ao ano calendário de 2000... curioso, contudo, que a Fiscalização já não tenha feito os ajustes decorrentes do primeiro TVF neste segundo.

Pois bem. Cientificado do auto de infração em análise, o recorrente opôs a sua impugnação administrativa que foi julgada improcedente pela DRJ de Santa Maria, Rio Grande do Sul, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999, 01/01/2000 a 02/10/2000

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA

Descabida a arguição de nulidade, quando o Auto de Infração possui todos os requisitos formais legalmente estabelecidos e não incorre nos casos taxativos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

A AMPLA DEFESA E O CONTRADITÓRIO

Os elementos que demonstram a efetivação do devido processo legal estão presentes *in casu*, pois a partir da lavratura do auto de infração, foi assegurado ao contribuinte o amplo direito de defesa, bem como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a final decisão a ser proferida na esfera administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - **IRPJ**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999, 01/01/2000 a 02/10/2000

PRINCIPIO DA ESPECIFICIDADE

Para que possam ser dedutíveis, as despesas devem ter autorização legal e submeterem-se a regra de dedutibilidade prevista na legislação tributária.

DESPEAS DESNECESSÁRIAS

Para as despesas financeiras e a variações cambiais ativas serem consideradas dedutíveis, na apuração do lucro operacional, devem ser necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a correspondente multa, calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nas ocorrências de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e de declaração inexata.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Tendo sido cientificado do acórdão supra em 21/07/2008 (AR de e-fls. 910), a empresa interpôs seu recurso voluntário em 19 de agosto do mesmo ano (carimbo apostado na petição de e-fls. 912), por meio do qual sustentou, em apertada síntese, que as operações praticadas seriam normais, usuais e suficientes à gerar do direito à dedução das respectivas despesas (juros e variações cambiais passivas), asseverando, outrossim, a existência de substância negocial nas operações tratadas no auto de infração.

Sucessivamente, alega que, acaso superada a questão aventada anteriormente (regularidade das operações e dedutibilidade das despesas glosadas), haveria um erro de quantificação incorrido pela autoridade lançadora, já que apenas parte do valor das notas comerciais (US\$ 21,2 milhões) teria sido usado na aquisição da empresa Brasholanda; o restante teria sido utilizado para quitar obrigações correntes da empresa e, portanto, não poderiam ter sido objeto de glosas, impondo-se a sua redução.

Quanto ao segundo item da autuação, assevera que a constatação do erro de lançamento teria importado apenas em redução do prejuízo fiscal e não em valor a ser lançado, premendo, pois, pelo cancelamento da exigência.

No que toca a CSLL, sustenta que os argumentos deduzidos quanto ao IRPJ lhe são, por decorrência, aplicáveis.

Ao fim, e em relação às duas exigências, questiona o percentual da multa de ofício aplicada (75%) à luz do princípio do não confisco e, ainda, a ilegalidade da cominação de juros de mora calculados pela variação da SELIC.

Os autos, então, foram encaminhados à este Colegiado para análise e julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele, tomo conhecimento.

I - Item 1 da autuação - glosa de despesas

I.1 - O exercício lógico intentado pela Autoridade Lançadora.

I.1.1 - A premissa maior adotada pelo Fisco.

Ainda que do Auto de Infração se extraia a menção à outros preceitos, em particular aos artigos 249, I, 251 e parágrafo único, e 300, todos do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99, semelhantes dispositivos se limitam a tecer regras gerais sobre o aspecto quantitativo da norma de incidência do IR... verdade seja dita, a premissa maior adotada pela D. Autoridade Lançadora é, exclusivamente, o art. 299, e seus parágrafos.

E, particularmente, no caso em análise, por toda a descrição contida, em especial, no Título II deste primeiro TVF, é factível e razoável considerar que, para a fiscalização, sobrelevam as disposições do *caput* e do § 1º, do citado art. 299:

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

De fato, conquanto fazer um longo arrazoado sobre os requisitos da normalidade e usualidade (tratados no § 2º do aludido preceptivo normativo), a premissa, efetiva e concretamente deduzida pela fiscalização, seria, tão só, a não constatação, na espécie, da necessidade das despesas apropriadas pelo contribuinte. A parte final da conclusão contida no já mencionado Título II do TVF em análise, inclusive já reproduzida no relatório que antecede este voto, é suficientemente clara ao apontar, com precisão, a premissa maior adotada pelo Fisco:

Portanto, pelo o que observamos, a fiscalizada, ao fazer o repasse a terceiros dos recursos obtidos em 30.12.1999, demonstra claramente que o valor pactuado não era necessário à manutenção e funcionamento das atividades da VAN LEER Embalagens (fiscalizada) (...).

Frise-se e repita-se: não são premissas maiores da autuação a usualidade, a normalidade e, nem mesmo, a existência (comprovada) das despesas glosadas até porque, neste último caso, o preceito legal a ser invocado seria o do art. 923, do RIR - em momento algum invocado pelo fisco -, e não, exclusivamente, o art 299.

I.1.2 - A premissa menor adotada pela D. Auditoria.

Do relato contido no TVF, extrai-se a relação de fatos tidos como relevantes pela Fiscalização para concluir-se pela desnecessidade das despesas objeto das glosas tratadas pelo auto de infração em análise. Destes, destacam-se:

a) as operações societárias que se seguiram à aquisição da Brasholanda pela recorrente (e, portanto, posteriores ao período em que se observara a apropriação das despesas aqui tratadas), culminaram com a transferência tanto dos ativos como dos passivos, em especial a dívida havida perante a empresa Beheer, à uma única empresa situada no Brasil, concentrando toda a atividade de "*embalagem de consumo*" na sociedade Huhtamaki do Brasil Ltda. (originariamente denominada VL Moldadas) - assertiva contida no TVF à e-fls. 619. Esta "concentração", insista-se, ocorreu apenas a partir de outubro de 2000;

b) a Huhtamaki VL teve duração efêmera e sem qualquer atividade operacional, tendo sido criada em 09/2000 sendo, subsequentemente, absorvida, em processo de incorporação, em 02/10/2000;

c) a Brasholanda também teria sido criada sem que se observasse qualquer atividade operacional, frisando que os seus sócios originários teriam sido substituídos pelos detentores das ações da empresa Huhtamki-oyj que, afirma, controlaria todo o grupo econômico;

d) a empresa VL Beheer XI B.V. emprestou à recorrente (por meio da aquisição das *commercial notes*) os valores que deram origem às despesas aqui tratadas, os quais receberia de volta, no mesmo dia, em contrapartida pela venda da Brasholanda à autuada;

e) a Brasholanda terminou, com já dito, concentrando todos os ativos e passivos transmitidos via cisão pela recorrente.

Notem, que a fiscalização, ao menos até aqui, não aborda o requisito da necessidade sob o plano das atividades empresariais desenvolvidas... suas críticas levam, todas, à considerações afeitas à uma aparente anormalidade das operações societárias concretizadas ao longo do período compreendido entre dezembro de 1999 e outubro de 2000, destacando fatos como a falta de operacionalidade das empresas criadas, a reunião societária sob um mesmo controle e o uso de recursos, concedidos em empréstimo dado à recorrente, para aquisição de participação societária de empresa detida pela própria adquirente dos títulos representativos do predito empréstimo.

Não há, até então, críticas objetivas ao uso dos recursos que culminaram com as despesas glosadas à luz especificamente do § 1º do art. 299, isto é, se tais despesas poderiam ser consideradas, em tese, como necessárias à atividade empresarial - adiantando aqui, parte do meu entendimento, o uso de empréstimos ou a captação de recursos para a aquisição de participações societárias é, para além de quaisquer dúvidas razoáveis, atividade própria, corriqueira e necessária à qualquer companhia ou empresa comercial.

I.1.3 - A conclusão efetivamente apontada a partir do exercício lógico consistente na subsunção da premissa menor à premissa maior, descritas no TVF.

Além do trecho já transcrito acima e, também, no relatório que antecede este voto, peço especial atenção à assertiva que, propriamente, resume o exercício lógico

mencionado neste subtópico, construído pela fiscalização a fim de justificar a glosa das despesas ora tratadas (e-fls. 624):

Temos que as operações realizadas (descritas em fluxograma produzido no item do DIREITO) visara [sic] na verdade tomar partido do aspecto tributário que influencia diretamente o resultado do exercício, em vez que todos os encargos decorrentes do pagamento do empréstimo e suas atualizações mensais, passa [sic] a ser deduzidos do lucro líquido a título de variações cambiais passivas e despesas de juros certos, os quais poderão em certos caso [sic] sofrer tributação menor do que os dividendos advindos de investimento direito [sic] no exterior, ainda preserva o seu capital contra desvalorizações da moeda do país da moeda em que se encontra a filial, no caso o Brasil.

Tirante a pouca inteligibilidade dos argumentos acima, as conclusões em testilha, vejam bem, são, verdadeiramente, as conclusões do raciocínio lógico intentado pela D. Auditoria, mormente quando complementadas com outra ponderação proposta pelo mesmo agente fiscal, extraível do TVF à e-fls. 620, em que assevera que "*o empréstimo e suas consequentes operações tiveram o intuito de reorganização societária e não de necessidade real de recursos*".

Isto posto, o raciocínio lógico construído pelo Agente Autuante pode ser assim representado:

a) premissa maior: a teor do art. 299 do RIR, são dedutíveis as despesas incorridas pelo contribuinte desde que "*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*";

b) premissa menor: o empréstimo obtido pela recorrente foi utilizado para adquirir a participação societária de outra companhia, controlada pelo cedente do empréstimo, tendo sido, outrossim, transferida à outra empresa do mesmo grupo econômico por meio de sucessivas operações de cisão e incorporação, respectivamente;

c) logo: as despesas incorridas foram empregadas, apenas, numa reorganização societária objetivando redução de carga tributária e, portanto, seriam desnecessárias.

I.2 - Do erro de premissas e a confirmação de inegável sofisma incorrido pela D. Fiscalização Fazendária.

Lembre-mos aqui que não estamos tratando de despesas com amortização de ágio... a realização, portanto, de operações societárias engendradas dentro de um mesmo grupo empresarial não são pressupostos - ou melhor, premissas - válidos à construção de um raciocínio jurídico conclusivo em que se autoriza, *per se*, a sua glosa. Fosse, efetivamente, esta a razão primordial para a implementação da exigência ora polemizada, seria imprescindível demonstrar-se que o empréstimo contraído pela recorrente junto à sua controladora indireta tivesse se concretizado à margem dos preceitos, *v.g.*, do art. 464, VI, do RIR, cujo teor transcrevo a seguir:

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

(...)

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

Justamente por não ter sido esta premissa (ou motivação) legal utilizada pelo agente autuante, não foram apurados fatos necessários à verificação da consequência observável em casos como o tratado pelo art. 464 supra (que culminaria, até mesmo, com a exigência de tributo sobre as parcelas de juros remetidos pelo recorrente à sua controladora indireta). Isto é, a Fiscalização não se ocupou de demonstrar a condição em que os preditos recursos foram obtidos, nem tampouco sobre o contexto em que concedido o empréstimo que originou as despesas glosadas (que deveriam ter se dado em condições de *arms length*).

Outrossim, a obtenção de empréstimos ainda que para a aquisição de participações societárias ou mesmo para viabilizar a alegada "reorganização societária" é operação absolutamente corriqueira, normal e usual da atividade empresarial em geral; a aquisição de participação societária se presta para aumentar o poder produtivo da empresa ou, lado outro, franqueia-lhe reorganizar-se estruturalmente para otimizar a sua atividade. Dizer-se, neste caso, como premissa de fato, que a contratação de um empréstimo (ou melhor, a captação de recurso mediante emissão de notas de crédito, custodiadas por empresa financeira autônoma) é atividade estranha, não usual ou mesmo anormal à atividade empresarial é, a toda monta, um erro.

Vejam que à e-fls. 919 e 920 a recorrente tece considerações, que já haviam sido apresentadas à fiscalização e, diga-se sumariamente ignoradas, que justificam a forma como se deram as operações retratadas no TVF. Justifica, pois, a necessidade de transferência do controle acionário da Brasholanda para pessoas nacionais, a fim de otimizar a tomada de decisões operacionais relativas à empresa lotada no Brasil. Neste diapasão, expõe que dispunha de três opções para concretizar o negócio:

a) aumentar o capital social da recorrente mediante entrega da participação societária detida na Brasholanda; afirma, contudo, inexistir interesse em assim proceder, mormente porque eventual aumento de capital importaria em diluição da participação societária dos demais sócios quotistas;

b) cogitou-se, então, da doação das ações da Brasholanda, opção contudo, que poderia encerrar riscos fiscais (como, por exemplo, a aplicação de regras de preços de transferência - nas palavras do recorrente) por desconsideração do negócio e sua convolação em simples compra-e-venda;

c) assumiu-se, então, que a compra-e-venda de ações seria o único negócio viável à concretização da predita operação. Sustenta, todavia, que a recorrente não dispunha de recursos para adquirir a citada participação societária, pelo que, conveniu-se a captação de recursos tal como descrita nestes autos.

A par da existência ou não de uma simulação na espécie, o fato isoladamente considerado revela o erro crasso da premissa invocada pela fiscalização, segundo a qual "*o empréstimo e suas consequentes operações tiveram o intuito de reorganização societária e não de necessidade real de recursos*". O uso de recursos para viabilizar a reorganização societária do grupo econômico produz, sim, despesas necessárias na forma do art. 299, § 1º, seja porque a estruturação societária é parte integrante da atividade econômica das empresas, seja porque, no

caso concreto, a forma eleita era a única possível e viável, lembrando, no caso, que as condições em que se dera o empréstimo (se em condições favoráveis ou não), não foram objeto de questionamento pelo Fisco.

Voltando-nos, agora, ao problema de uma possível "simulação", deduzida a partir das constatações fáticas trazidas no TVF, os vícios encontrados no raciocínio jurídico intentado pela Autoridade Lançadora centram-se na premissa maior eleita e, também, nas conclusões. Isto é, se estivéssemos tratando de simulação de despesas, por meio de contratação fictícia de um empréstimo, o art. 116, parágrafo único, do CTN e os artigos 167 e/ou 187 do Código Civil teriam que compor, obrigatoriamente, a motivação legal do ato de lançamento... e, a razão pela qual tais preceitos não foram nem mesmo tangenciados no auto de infração se calcam no fato dos negócios pactuados pelo recorrente **não terem sido objeto de desconsideração por parte da autoridade fiscal**. E a própria DRJ, vejam bem, deixa claro que os negócios pactuados pela recorrente não foram objeto de desconsideração. É o que se extrai do seguinte trecho do acórdão recorrido (e-fls. 904):

Ainda, entendo que o procedimento fiscal não desconsiderou a operação realizada, apenas verificou que se tratava de uma operação não usual e anormal e que, portanto, as despesas geradas pela mesma não poderiam ser consideradas necessárias à manutenção da atividade da pessoa jurídica reclamante. Assim, não procedem suas alegações.

E se, e somente se, tratasse o caso de simulação, nos termos do art. 116, parágrafo único¹ do CTN, as consequências observáveis na conclusão do raciocínio lógico ora criticado seriam, a toda monta, diferentes. Isto é, considerando-se o empréstimo realizado fictício, a sua desconsideração impor-se-ia:

a) (para aqueles que assim entendem) a verificação de pagamentos sem causa, inclusive em relação à quitação dos empréstimos havidos pela recorrente para com terceiras empresas (cuja efetiva ocorrência, mediante desembolso concreto, nem de longe, foi enfrentada pelo auto de infração);

b) a verificação de ingressos de origem desconhecida (já que o contrato de empréstimo, uma vez desconsiderado, não demonstraria o motivo juridicamente válido dos recursos percebidos pela recorrente, inclusive, mediante contratos de câmbio formalizados perante o Banco Central do Brasil);

c) aí sim, a glosa de despesas por falta de demonstração de sua necessidade.

Como, insisto, não houve desconsideração dos negócios, as premissas aventadas pela Fiscalização não permitem, logicamente, concluir pela desnecessidade das despesas com os juros pagos pelo recorrente, bem como com as variações cambiais passivas.

Por fim, impende analisar uma última premissa, destacada na parte final do TVF e já reproduzida algumas vezes ao longo deste voto: o fato da recorrente ter promovido, ao final de 2000, operação de cisão por meio da qual teria transferido à própria Brasholanda, tanto a participação societária que havia adquirido através dos recursos obtidos com alienação

¹ Não se entrando aqui na discussão sobre a aplicabilidade irrestrita e automática deste preceito, seja pela falta de regulamentação, seja a luz da discussão afeita ao substrato econômico dos negócios como pressuposto de sua validade.

das *commercial notes*, como a própria obrigação concernente ao pagamento dos juros decorrentes deste "empréstimo".

Lembrem o que disse a D. Fiscalização e que, pela terceira vez (pelo que peço escusas), reproduzo a seguir:

Portanto, pelo o que observamos, a fiscalizada, ao fazer o repasse a terceiros dos recursos obtidos em 30.12.1999, demonstra claramente que o valor pactuado não era necessário à manutenção e funcionamento das atividades da VAN LEER Embalagens (fiscalizada) (...).

O equívoco verificado aqui se centra no fato de que, até o advento da cisão, ocorrido quase um ano após a emissão e subsequente aquisição das *commercial notes*, a recorrente se utilizou, efetivamente, dos recursos para comprar a participação societária da Brasholanda, para quitar dívidas anteriores, cuja existência não foi objeto de questionamento e que perfaziam a relevante monta de aproximadamente R\$ 7.000.000,00, e a concessão de um empréstimo da ordem de cerca de R\$ 4.000.000,00 à Brasholanda... ou seja, R\$ 11 milhões, aproximadamente, dos R\$ 31 milhões obtidos por meio da emissão das ditas *commercial notes* foram empregados em fins específicos não tratados, e, portanto, não criticados pelo TVF.

E, mais importante, a empresa somente se apropriou das preditas despesas, **enquanto a obrigação permaneceu vinculada a ela;** o pressuposto da "necessidade", por certo, somente cessou com a transferência das obrigações à terceira empresa e semelhante mudança no pólo obrigacional, em especial em decorrência de um processo de cisão, não tem o condão de desnaturar o negócio originariamente conformado (v.g., se a empresa contrata uma obrigação de trato sucessivo, a necessidade das despesas daí decorrentes se verificará enquanto tal obrigação permanecer sob a responsabilidade da empresa; a cessão do contrato a um terceiro não torna "desnecessárias tais despesas" pagas até o advento da predita cessão).

Em linhas gerais, a "necessidade" a que alude o art. 299 tem que ser verificada em relação à atividade desenvolvida durante o advento da assunção da obrigação de pagar as preditas despesas, sendo irrelevante que, posteriormente, uma parte desta obrigação (a se vencer) tenha sido transferida a um terceiro; não por outra razão a dedução de despesas operacionais obedece o critério da competência.

Traduzindo em miúdos, enquanto o ônus econômico for juridicamente suportado pelo contribuinte, e verificado, durante este lapso temporal, a respectiva necessidade, as despesas serão dedutíveis; semelhante vínculo somente se cessará a partir do momento em que ocorrer a cessão, a outra pessoa, do negócio que deu origem às despesas. E, de fato, o objeto desta primeira parte da autuação está limitado as despesas ocorridas **somente até outubro de 2000** (quando, então, operou-se a cessão anteriormente tratada).

I.3 - Consequências da constatação do erro de premissas (sofisma) incorridos pela fiscalização.

Como dito, a captação de recursos, em território nacional ou no exterior, por meio de *commercial notes* ou de títulos obrigacionais de semelhante natureza é atividade absolutamente normal, corriqueira e usual para a atividade empresarial, ainda que os recursos obtidos tenham sido vertidos à realização de uma reorganização societária.

A desnecessidade, a falta de usualidade ou normalidade, aí, somente seriam observados se, assentado que o negócio se deu entre partes vinculadas, a aquisição das preditas *commercial notes* tivesse se dado em "condições favoráveis", tal qual tratado pelo art. 464 do RIR. Traçando um paralelo, a situação se assemelharia aos casos de lançamentos por glosa de despesas incorridas com emissão de debêntures, já enfrentado, vezes sem fim, por este Conselho, valendo, a guisa de exemplo, trazer-se o seguinte precedente:

*DESPEAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES.
NORMALIDADE. USUALIDADE. NECESSIDADE.
INOCORRÊNCIA.*

As despesas decorrentes de operações com debêntures, oferecidas e subscritas exclusivamente pelos sócios da empresa, mediante simples conversão de valores a eles devidos pela própria pessoa jurídica, e sem previsão de remuneração fixa por meio de juros, mas tão somente com remuneração atrelada aos lucros da empresa, em percentual substancial, não se enquadram nos conceitos de usualidade, normalidade e necessidade, sendo, portanto, indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (Acórdão de nº 9101-002.535, publicado no DO de 14/03/2017).

Tal qual afirmei, contudo, a operação não foi analisada pela Fiscalização sobre este prisma.

Verdade seja dita, o lançamento em questão adotou a premissa de que as operações que deram causa às despesas glosadas teriam se dado com abuso de forma e abuso de direito, mediante uma sucessão de negócios societários concatenados em curto espaço de tempo e com o uso de empresas de passagem, o que, obrigatoriamente, encerraria a adoção de premissa menor diferente da contida no auto de infração (já que os motivos de direito, no caso, seriam outros que não aqueles deduzidos no ato de lançamento), com consequências (conclusões) absolutamente distintas daquelas assumidas pela fiscalização.

Sem desconsiderar, frise-se, os negócios pactuados, à luz dos preceitos dos artigos 116, parágrafo único, do CTN, 167 e 187 do Código Civil, não há como se afastar o requisito da necessidade das despesas decorrentes da captação de recursos pela recorrente, mesmo que utilizados para, *dentre outras finalidades*, promover uma reorganização societária (que, de toda sorte, repita-se, conforma-se dentre atividades próprias de qualquer núcleo empresarial).

O exercício lógico, portanto, concretizado pela fiscalização é sofisticado... para que a premissa adotada (simulação) pudesse encerrar a consequência pretendida, a desconsideração do negócio se impõe; a construção argumentativa, pois, somente seria válida (silogismo), acaso fosse assim proposta:

a) premissas maiores: a teor do art. 299 do RIR, são dedutíveis as despesas incorridas pelo contribuinte desde que "*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora*", considerando-se necessárias as despesas surgidas a partir de negócios substancialmente existentes a teor dos preceitos dos arts. 116 do CTN, 167 e 187 do Código Civil

b) premissas menores: verifica-se a falta de substância econômica dos negócios tratados, realizados com abuso de forma, mormente porque concretizados entre partes

relacionadas com não observância de condições de *arms length*, objetivando, exclusivamente, ganhos de ordem fiscal tributária²;

c) conclusão: logo as despesas verificadas a partir da concatenação de negócios substancialmente inexistentes culmina com a constatação de sua desnecessidade.

Em linhas gerais, ou se desconsidera o negócio jurídico e, assim, se conclui pela inexistência dos motivos determinantes do surgimento das despesas glosadas ou, lado outro, como única conclusão possível, logicamente verificável, constata-se que a operação que lhe deu causa é válida, corriqueira, usual, normal e, desculpem-me a repetição, necessária à atividade empresarial.

Pelos elementos factuais contidos nos autos e, principalmente, a partir dos argumentos deduzidos no auto de infração, é logicamente impossível se apontar a desnecessidade das despesas glosadas, impondo-se, conseqüentemente, o provimento do recurso voluntário.

II - Item 2 - redução indevida da base de cálculo do IRPJ.

Se, em relação ao item I, as construção argumentativa apresentada pela fiscalização é falha, sofisticada, quanto a este segundo ponto da autuação, tratado no TVF de e-fls. 627 e ss, a conclusão aqui externada é, a toda monta, ininteligível!

Objetivamente, a D. Auditoria Fiscal descreve no aludido TVF que a empresa teria apurado um lucro líquido negativo (prejuízo fiscal) no importe de R\$ -711.354,52, valor este registrado na Ficha 07A da DIPJ. Contudo, aponta a Autoridade Lançadora que a empresa teria informado na Ficha 10A, Linha 1 (Lucro Líquido antes do IRPJ) um valor de R\$ -786.906,43, constatando-se, pois, uma diferença da ordem de R\$ 75.551,91.

Ao final do predito termo, o agente fazendário apresenta a seguinte planilha em que recompõe o valor descrito na citada Ficha 10A da DIPJ do contribuinte:

IV - DA BASE DE CÁLCULO

Recomposição da Ficha 10A

	Erroneamente transcrito pelo contribuinte p/Ficha 30	Corretamente apurado na ficha 07A	Diferença a tributar
01. Lucro Líquido antes do IRPJ	(786.906,43)	(711.354,52)	(75.551,91)
17. Adições	11.464.890,90	11.464.890,90	
29. Exclusões	12.155.861,26	12.155.861,26	
30. Lucro Real antes das compensações	(1.477.876,79)	(1.402.324,88)	

Notem que, conquanto não contestar a divergência apurada, o contribuinte, de forma até mesmo concisa, lembra que o no período em questão a empresa apurou **saldo negativo de imposto a pagar**. Em linhas gerais, mesmo se considerando o valor R\$ 711.354,52 a título de prejuízo, o resultado final ainda seria a inexistência de imposto a pagar.

² Sem se fazer as críticas, vale reprimir, à análise econômica dos fatos jurídico-tributários para fins tributários (críticas feitas tanto à qualificação dos fatos a partir de códigos linguísticos estranhos ao direito, quanto a própria aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN enquanto não regulamentada tal disposição).

O que fez, então a fiscalização?

Tributou o valor de R\$ 75.551,91, lançando-o, contudo, com a exigibilidade suspensa, na forma do art. 151, II, do CTN (!?!).

Ora vamos, o erro no lançamento do valor do prejuízo fiscal não poderia, jamais, importar em lançamento tributário já que, mesmo considerado, insista-se, não há imposto a pagar! A exigência, no caso, importou, intergiversavelmente, na tributação de grandeza estranha à materialidade da exação já que a própria fiscalização atesta, para o período em testilha, que a empresa teria apurado **saldo negativo...** está-se, pois, a tributar o patrimônio da recorrente, e não a sua renda (lucro).

Aparentemente, e só posso deduzir isto, a D. Autoridade Lançadora considerou que os valores do imposto do período em testilha (apurado até o advento da cisão noticiada no primeiro TVF) seriam eventualmente impactados pelas glosas de despesas tratadas no tópico anterior. E foi isso, inclusive, que entendeu a DRJ a fim de justificar a manutenção do crédito tributário. Veja-se:

Às fls. 602 a 605, estão demonstrados os cálculos referentes à compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL em 31.12.1999 e em 02.10. -000, onde está demonstrado que, após os ajustes ao lucro real e a base da CSLL considerando infrações tratadas nos itens anteriores, fica comprovado a correção do procedimento fiscal.

Só que os "ajustes" citados no acórdão recorrido **não foram feitos**. O valor de R\$ 75.551,91 é resultado, exclusivamente, da diferença entre o montante de prejuízo informado na Ficha 7A e aquele apontado na Ficha 10A, linha 1; não houve recomposição do lucro real a partir das glosas intentadas no primeiro TVF (item 1 da autuação) o que, inclusive, mesmo mantidas tais glosas, importaria o reconhecimento da iliquidez do crédito apontado neste tópico, mesmo que este crédito tenha sido lançado com a sua exigibilidade suspensa.

A autuação, neste ponto, é absolutamente improcedente, devendo ser cancelada a exigência aqui tratada.

III - Demais argumentos contidos no recurso voluntário.

Considerando o que foi decidido acima, as demais alegações do contribuinte (inconstitucionalidade de multa de ofício aplicada e ilegalidade da atualização do débito pela variação da SELIC) restaram prejudicadas.

IV - Conclusão.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar as exigências constituídas por meio do auto de infração ora analisado.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Processo nº 19515.003432/2004-32
Acórdão n.º **1302-003.157**

S1-C3T2
Fl. 984
