



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10120.730937/2014-12</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.134 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de agosto de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	JAEPEL PAPEIS E EMBALAGENS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2010, 2011

GLOSA DE DESPESAS. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA DE FORMA OBJETIVA E CONEXA COM AS CAUSAS DA AUTUAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA USUALIDADE E NECESSIDADE DA DESPESA DE JUROS COM MÚTUOS FIRMADOS.

A simples juntada de documentos pelo contribuinte, sem demonstrar de forma clara e objetiva o equívoco do lançamento praticado, não constitui conjunto probatório válido de forma a comprovar o alegado. O contexto fático e provas dos autos deixam clara que a despesa realizada (em que pese legalmente válida diante da liberdade negocial) era inusual e desnecessária para a empresa.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 13 de agosto de 2024.

*Assinado Digitalmente*

Daniel Ribeiro Silva – Relator

*Assinado Digitalmente*

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração para a cobrança de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, referentes aos anos calendários de 2010 e 2011, em razão das despesas financeiras não comprovadas relativas aos mútuos e das seguintes supostas infrações mencionadas abaixo: Vejamos:

i.Exclusão elevada referente a ajuste do Regime tributário de Transição RTT no ano-calendário de 2011, informada na linha 2, ficha 09A Demonstração do Lucro Real, PJ em geral da DIPJ2012;

ii.Valores expressivos referentes a Outras despesas Financeiras no ano-calendário de 2011 informados na linha 51 da ficha 06A, -Demonstração do Resultado PJ em Geral da DIPJ 2012.

iii.Exclusão a título de doações e subvenções para investimento na apuração do lucro real do ano-calendário de 2011, conforme linha 57 da ficha 09A "Demonstração do Lucro real - PJ em geral DIPJ/2012;

iv.Outras Despesas Operacionais em montante elevado referente ao ano calendário de 2010 informado na linha 32 da ficha 05-A - Despesas operacionais PJ em Geral da DIPJ 2011.

v.Outras Despesas Operacionais em montante elevado referente ao ano-calendário de 2011 informado na linha 34 da ficha 05-A, - Despesas Operacionais –PJ em Geral" da DIP 2012; vi.Valores elevados de compra de insumos referentes aos ano-calendário de 2010 e 2011 informados na linha 4 das fichas 05-A - Custo dos Produtos de Fabricação Própria Vendidos da DIPJ2011 e DIPJ2012.

Quanto ao mérito a Recorrente impugnou os seguintes pontos:

- i.Despesas Financeiras Não Comprovadas;
- ii.Despesas Financeiras Não Necessárias;
- iii.Despesas Operacionais Não Comprovadas;
- iv.Das Subvenções e Recuperação de Custos, Contabilização Imprópria de Subvenções. Da Incidência Não Cumulativa Padrão. Da Insuficiência de Recolhimento da COFINS;
- v.Das Exclusões/Compensações Não Autorizadas na Apuração do Lucro Real. Das Exclusões Indevidas na Apuração do Lucro Real;
- vi.Da Multa ou Juros Isolados. Da Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada e da Falta de Recolhimento da Contribuição Social sobre a Base de Cálculo Estimada.

O relatório da decisão recorrida assim descreve os argumentos da impugnação bem como transcreve conclusões do laudo da KPMG juntado posteriormente:

a)Preliminarmente, a Impugnante alegou cerceamento do seu direito de defesa, em razão de não ter obtido de imediata cópia do processo administrativo fiscal. Disse ter suportado 5 dias a menos para a sua defesa, o que, em razão da alta complexidade da autuação, requer lhe seja restituído o prazo de defesa, sob pena de ilegalidade e afronta ao direito à ampla defesa e contraditório, previstos na CF do Brasil.

b)Quanto ao mérito, a Impugnante iniciou a sua defesa relativamente às despesas financeiras indicadas como não comprovadas. A fiscalização glosou tais despesas devido ao seu entendimento de que o Contribuinte em datas e valores, e o efetivo documentação hábil e idônea, coincidente ingresso das quantias supridas ao Contribuinte, ainda que indiretamente por meio de pagamento de fornecedores. As despesas com juros e foram contabilizadas com juros passivos no exercício de 2010, no montante de R\$ 18.863.834,74 e juros sobre mútuo no exercício de 2011, no montante de R\$ 26.749.925,64.

c)Impugnante apresenta os mútuos do período de 2004/2009, que compõe o Anexo A, em ordem Anexo A, em ordem cronológica e separados por Mutante, sendo eles Adonias Jesus Garcia Amoroso, José Roberto Garcia Amoroso e Edilza Terezinha Garcia Amoroso. Os comprovantes das transações dos aportes são em grande parte apresentados comprovantes de pagamento de duplicatas, na maioria dos casos, compondo borderôs como meio de comprovar a origem dos recursos recebidos, apresenta também os extratos bancários dos sócios, na ocasião, mutuantes.

d)Ainda com relação às operações de Mútuos, a impugnante argumenta que as operações foram devidamente documentadas por meio de Notas Fiscais, sendo naquela ocasião devedora dos sócios da Impugnante e encontrou, ao oferecer materiais por ela produzidos, um

meio de sanar sua dívida contraída, visto que, em seguida, houve pagamento dos valores, como será demonstrado.

e)Muito embora a empresa tenha contraído empréstimos nos anos de 2010 e 2011, diante da existência de disponibilidade de caixa, optou por pagar os mútuos contraídos no mesmo período, pagamentos estes realizados conforme demonstrativo anexado, cujos valores podem ser confrontados com os registros contábeis devidamente escriturados no Livro Razão.

f)Dessa forma, ao ser realizado o pagamento dos empréstimos contraídos em 2010 e 2011, diante da disponibilidade de caixa da empresa, não há o que se falar em despesas desnecessárias de empréstimos destes períodos, tendo em vista que os mesmos foram devidamente quitados em seguida.

g)Argumenta ainda que as taxas de juro praticadas à época dos mútuos foram inferiores às taxas de juros praticadas pelo mercado no período, exercício de 2010 2011, o que torna iníquo afirmar que a impugnante praticou taxas superiores às usuais naquela época.

h)Para a Impugnante, a necessidade de analisar a incidência de PIS e COFINS sobre a incidência governamental concedida pelo Produzir somente seria necessária caso esta subvenção tivesse a característica de subvenção para custeio.

i)Todavia, para a Impugnante o PRODUIR somente seria para investimento o PRODUIR é uma subvenção governamental concedida para investimento.

j)Conforme previsto da mesma norma, os valores devidos resultantes de financiamento utilizado pelo Programa Produzir podem ser pagos antecipadamente, com redução (desconto) no montante. Uma vez concedida, pelo Estado, a redução e/ou na modernização do parque industrial incentivado, no prazo máximo de 15anos, podendo este valor ser incorporado ao capital social da PJ titular ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, sendo, todavia, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro.

k)A subvenção para investimento não é tributado por PIS e COFINS a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL, devendo ser levado diretamente a crédito de conta de Reserva de Capital. Por outro normalmente.

l)De acordo com as notas fiscais juntadas em anexo, que representam a grande parte do valor em questão, tal investimento não se deu em edificação ou construção, mas sim na ampliação do parque fabril. Portanto, houve de fato equívoco, que, em 31/10/2010, foi contabilizado erroneamente como edificações, mas tal equívoco foi retificado no exercício seguinte, quando os valores foram corretamente classificados como investimentos em ampliação de parque fabril.

m)Portanto, sendo investimentos em máquinas e equipamentos, adequada a depreciação contábil à ordem de 20% (vinte por cento) ao ano. Ressalva-se que a própria fiscalização o funcionamento constante da empresa em regime de turnos ininterruptos. Portanto,

não há dúvida quanto à taxa de depreciação a ser aplicada sobre as máquinas e equipamentos. Mas apenas sobre a classificação correta do investimento.

n)Por último, diante da comprovação da efetiva realização de dessas, sendo todas necessárias e, portanto, dedutíveis do lucro real apurado, defende a impugnante que não há o que se falar em cobrança de multa por ausência de pagamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, tampouco, Contribuição Social sobre o lucro líquido incidentes sobre a base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, conforme exigido no Auto de infração.

o)Requeru preliminarmente, a restituição do prazo que lhe foi tolhido, resultante do cerceamento do direito de defesa e ao contraditório, conforme exposto.

p)Requer no mérito, pelos motivos apresentados na impugnação, requer que seja declarado totalmente improcedente o presente Auto infração.

q)Alternativamente, caso se entenda necessário, requer-se a realização de diligência/perícia fiscal nos termos do inciso IV do art. 16 do Decreto 70.235/72 de acordo com os quesitos apresentados na impugnação.

r)Às fls. 797 a 826, a Impugnante requereu a juntada de perícia produzida pela empresa KPMG relativa ao Auto de Infração objeto do presente processo administrativo fiscal.

O Acórdão (16-76.037 - 3ª Turma da DRJ/SPO) ora recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011 CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É incabível a defesa baseada no cerceamento do direito de defesa se os Autos de Infração e os Termos que o acompanham, lavrados com observância das formalidades legais, foram regularmente cientificados e entregues ao contribuinte, o qual teve o prazo regulamentar de 30 dias para apresentação de sua defesa.

GLOSA DE DESPESAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO PROBATÓRIA DE FORMA OBJETIVA E CONEXA COM AS CAUSAS DA AUTUAÇÃO.

A simples juntada de documentos pelo contribuinte, sem demonstrar de forma clara e objetiva o equívoco do lançamento praticado, não constitui conjunto probatório válido de forma a comprovar o alegado.

SUBVENÇÃO CONTABILIZADA COMO DE INVESTIMENTO. NATUREZA NÃO COMPROVADA. SUBVENÇÃO DE CUSTEIO. RECEITA OPERACIONAL. TRIBUTAÇÃO.

Verificado no caso concreto que o desconto obtido sobre o saldo devedor de contrato de financiamento, concedido como benefício fiscal ao

contribuinte, não se revestiu das características de subvenção de investimento, mas sim de subvenção de custeio, o valor da operação deve ser tributado como receita operacional.

TESTE DE IMPAIRMENT. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA SUA DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO.

Não existe previsão legal que autorize o reconhecimento das perdas apuradas através de “Teste de Impairment” como dedução da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período. Além disso, por determinação do art. 15 da Lei nº 11.941/2009, essa despesa não terá reflexo fiscal para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. JUNTADA DE PERÍCIA AOS AUTOS. PERDA DO OBJETO.

Perde o objeto o requerimento de diligência/perícia feito pelo contribuinte quando ele mesmo, antes do julgamento administrativo, anexa aos autos do processo documento com o fim pretendido.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL. COFINS. PIS.

Aplica-se aos lançamentos conexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, conforme entendimento da Turma julgadora, (...) “embora a empresa tivesse contraído empréstimos nos anos de 2010 e 2011, diante da existência de disponibilidade de caixa, optou por pagar os mútuos contraídos no mesmo período, pagamentos estes realizados conforme demonstrativo anexado, cujos valores podem ser confrontados com os registros contábeis devidamente escriturados no Livro Razão.

Por essa razão, não haveria que se falar em despesas desnecessárias de empréstimos dos períodos autuados, tendo em vista que os mesmos foram devidamente quitados em seguida”. (...) “demonstrar que a empresa “possui todas as documentações solicitadas pelas autoridades fiscais nos termos das intimações” não significa possuir e muito menos apresentar um conjunto probatório apto a demonstrar a improcedência da autuação.

E de qualquer forma, já mencionamos que o próprio profissional assentou na conclusão do trabalho que elaborou que a empresa não apresentou todos os documentos, além

de ter apurado diferenças entre valores que constam das declarações apresentadas e a contabilidade da Jaepel.

De qualquer maneira, o termo pericial não afeta a análise da autuação bem como o resultado da decisão, eis que as questões defendidas na impugnação foram devidamente apreciadas e motivadamente decididas”.

Cientificada em 22 de fevereiro de 2017 (fls. 911), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 24 de março de 2017 (fls. 929), alegando em síntese:

i.DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM RAZÃO DO CERCEAMENTO DE DEFESA DECORRENTE DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA: Requereu que a decisão recorrida seja anulada, determinando-se a realização da diligência/prova pericial requerida, devendo o perito responder aos quesitos formulados pela Recorrente em sua impugnação administrativa.

ii.A Recorrente também requer que seja determinada a realização de novo julgamento pela DRJ/SP, com base nas diligências a serem realizadas, bem como no exame de todos os documentos constantes dos autos, inclusive daqueles anexados juntamente com esse recurso, dando-se assim efetividade ao princípio da verdade material.

iii.DOS EQUÍVOCOS NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL: Aduz que o efetuar o cálculo do IRRF para fins do lançamento, a d.autoridade fiscal, considerou como base, todos os pagamentos realizados em 2010 e 2011, sem expurgar os valores referentes aos contratos que tiveram sua efetividade reconhecida, nos quais não há que se falar em pagamento sem causa. Ora, a incorreta quantificação dos tributos representa vício material no lançamento, em desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"), que impõe, no dever vinculado do lançamento fiscal, a adequada quantificação da matéria tributável, bem como ao princípio da estrita legalidade, que norteia as obrigações tributárias (art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e art. 97 do CTN);

iv.EQUÍVOCOS NA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL: Aduz que “embora a Recorrente tenha juntado, como amostragem, dezenas de notas fiscais que somavam aproximadamente R\$ 3 milhões, a DRJ se limitou a pinçar algumas notas fiscais que indicariam que as aquisições não se refeririam a máquinas e equipamentos para daí concluir que a totalidade dos documentos não endossariam as alegações da Recorrente. Ora, tal generalização não tem respaldo legal, antes viola o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa”. (...) desta forma, não basta que a DRJ tenha feito uma alusão genérica ao Termo de Constatação e aos demais documentos juntados aos autos pela Recorrente. Seria imprescindível que tivesse, de fato, analisado esses documentos, demonstrando de maneira fundamentada porque esses documentos e as conclusões apresentadas no Termo de Constatação não lhe persuadiram a julgar procedente a defesa apresentada”.

v.POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS: DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL: Destaca-se que a falta da juntada anterior desses documentos ocorreu devido a um manifesto engano do antigo patrono da Recorrente. No entanto, considerando que havia uma referência expressa a esses documentos no laudo anexado, caberia à DRJ/SP, como modo de viabilizar a busca da verdade material, ter determinado a intimação da Recorrente para corrigir o erro, complementando o laudo apresentado com os documentos que dele faziam parte integrante e lhe serviram de suporte, ainda mais porque considerou que referido laudo substituiria a perícia requerida na Impugnação.

vi.INEXISTÊNCIA DE DEPRECIÇÃO EM DUPLICIDADE DE IMÓVEIS: Afirma que “o equívoco do agente fiscal decorreu de uma informação incorreta prestada pela Recorrente no curso da fiscalização, que acabou fornecendo planilha de depreciação já contendo o valor de R\$ 252.924,00 como parte integrante da conta Imóvel, que teria, então, o montante de R\$ 13.844.413,12 em 2008, quando o correto teria sido informar que o saldo da referida conta em 2008, base para a depreciação daquele mesmo ano, era de R\$ 13.591.489,25, ou seja, R\$ 252.924,00 menor, exatamente porque esse valor ainda figurava como ativo em construção, não integrando a conta Imóvel, o que só veio a acontecer em 31/12/2010, por isso é que só a partir de 2011 é que se valor passou a ser depreciado”.

vii.DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO NA CONTA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS: Diz que “o caso é apenas um exemplo, mas que bem ilustra o caminho seguido pela DRJ, que ao invés de aprofundar a questão, preferiu simplesmente desconsiderar os documentos juntados como amostragem e que representavam 83,77% (ver acima), assumindo que tudo era edificação, o que acabou levando à conclusão equivocada sobre a depreciação. Mesmo em relação às notas fiscais cuja descrição dos serviços envolve engenharia, é preciso considerar que tais serviços se explicam como estando vinculados às máquinas e equipamentos, pois como é cediço, máquinas e equipamentos de grande porte normalmente requerem obras civis para sua instalação e tais gastos incorporam-se ao próprio valor dos respectivos ativos para fins de depreciação, não sendo tratados como edificações pelo simples fato de serem obras de engenharia”.

viii.DA ADIÇÃO CORRETA DA DEPRECIÇÃO CONTÁBIL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL: Repise-se, “a diferença ajustada pela fiscalização, R\$ 1.354.836,15, é uma conta credora no resultado, redutora da conta de depreciação. Em outras palavras, é uma conta que diminui a despesa do período, e, conseqüentemente, aumenta o lucro líquido tributável. Ora, o registro do valor de R\$ 1.354.836,15 como crédito no resultado, aliado à adição do valor integral da depreciação societária, como fez a fiscalização, implicaria na consideração do mesmo valor duas vezes, o que, não se pode admitir, sob pena de majoração indevida do Lucro Real de base de cálculo da CSLL”.

ix.DESPESAS FINANCEIRAS DECORRENTES DE MÚTUOS COM OS SÓCIOS: Afirma que “os contratos, já fornecidos ao longo do processo de fiscalização, e agora apresentados novamente neste recurso, em conjunto com um trabalho de auditoria independente contratado pela Recorrente, estabeleciam que os valores seriam disponibilizados mediante transferência

bancária a favor da Recorrente, quitação direta de duplicadas e demais títulos mercantis ou aquisição de bens, mercadorias ou serviços. Como contrapartida, ficou estabelecido que, a partir do exercício de 2014, a Recorrente pagaria aos sócios mutuantes, o valor do principal, correção monetária do período e juros à taxa de 1% ao mês (o valor dos juros foi ajustado ao longo dos anos, passando para 1,7% ao mês em 2010 e 2,2% ao mês em 2011)".

x.A NECESSÁRIA REUNIÃO DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS: A Recorrente postula a reunião entre o presente processo e o processo nº 10120.721691/2015-61. Conforme exposto linhas acima, o processo nº 10120.721691/2015-61 versa sobre a exigência do IRRF, à alíquota de 35%, sobre as despesas com juros, registradas nos anos de 2010 e 2011, em razão da alegada não comprovação da efetividade dos mútuos realizados. Como se vê, em ambos processos administrativos discute-se a efetiva comprovação dos mesmos contratos de mútuo, aqui, para que a despesa seja considerada dedutível, e lá, para que não incida o IRRF sobre essas mesmas despesas".

xi.DA COMPROVAÇÃO DA EFETIVIDADE DOS MÚTUOS: Aduz que "por um lapso, os anexos ao Termo não foram juntados, de modo que a Recorrente pede vênias para apresentar novamente a íntegra do trabalho desenvolvido pela KPMG, agora com os anexos que faziam parte integrante e indissociável do referido trabalho da KPMG, qual comprova a efetividade e necessidade dos mútuos contraídos (vide docs. 02 a 106)".

xii.DO ATENDIMENTO AO ART 299 DO RIR/99. A NECESSIDADE DAS DESPESAS DECORRENTES DOS MÚTUOS: A seu turno, a despesa será considerada normal e usual quando for habitual no exercício da atividade econômica da pessoa jurídica, sendo incorrida com frequência nas transações e operações realizadas naquele segmento econômico. Observe-se que o critério legal não exige que a despesa seja usualmente incorrida pelo contribuinte. Ao contrário, a despesa pode ser excepcional ou esporádica, desde que possa ser considerada usual ou normal do contexto dos negócios, operações ou atividades do contribuinte".

xiii.INAPLICABILIDADE DO ART. 299 DO RIR/99 À CSLL: Afirma que "com efeito, sabe-se que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 prevê que a base de cálculo da CSLL corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial, com os ajustes de adições ou exclusões prescritos ou autorizados pela legislação tributária correspondente. Assim, o traço comum entre o IRPJ e a CSLL, que ratifica a semelhança substancial entre os citados tributos, repousa justamente no lucro líquido contábil que serve de suporte para os ajustes fiscais. Isso não significa, obviamente, que há identidade entre as bases de cálculo dos dois tributos, pois os ajustes prescritos para cada exação decorrem de normas jurídicas específicas. Logo, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não são idênticas, pois existem regras específicas de adições e exclusões que são exclusivas para cada tributo".

xiv.DESPESAS OPERACIONAIS E CUSTOS NÃO COMPROVADOS: Aduz que: "Cabe destacar que, em relação a essas despesas/custos ("Comissões de venda" (notas fiscais doc. 122), "Energia elétrica" (notas fiscais doc. 123), "Frete de Vendas" (notas fiscais doc. 124), "Frete

Despesas" (notas fiscais doc. 125), "Locação de máquinas e equipamentos" (notas fiscais doc. 126); "Telefone" (notas fiscais doc. 127) e "Lenha" (notas fiscais doc. 128)), pela própria natureza desses gastos resta claro que são gastos necessários à atividade da Recorrente, por serem insumos e despesas normais e corriqueiras, não sendo necessário tecer comentários adicionais para salvaguardar sua dedutibilidade. Ademais disso, em nenhum momento a fiscalização questionou a necessidade dessas despesas e custos, tão somente exigiu a comprovação da sua existência".

xv.DA PROVISÃO PARA PERDAS: Afirma que "o art. 340 do Regulamento do Imposto de Renda, estipula os critérios para a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos na apuração do IRPJ. Em seu parágrafo 1º, inciso II, letra "c", constam as regras para a dedutibilidade de créditos sem garantia de valor superior a R\$ 30 mil, como é o caso dos créditos glosados. Para créditos desse valor, exige-se o seguinte para admitir a dedutibilidade: "c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento".

xvi.VARIAÇÃO CAMBIAL: "Aduz que as despesas de variação cambial se referem a importações do fornecedor estrangeiro Voith Paper Fabrics, que exportou para a Recorrente os produtos denominados tela formadora e feltro, para uso na máquina de papel, principal ativo da fábrica da Recorrente. Anexas seguem as notas fiscais de entrada, os invoices emitidos pela empresa exportadora e os contratos de câmbio respectivos (doc. 130)".

xvii.VIAGENS E ESTADIAS e RAS DESPESAS OPERACIONAIS DESNECESSÁRIAS: Afirma que "em outros casos, mesmo não havendo previsão expressa para o reembolso das despesas, por se tratarem de prestação de serviços de terceiros no interesse da Recorrente, é prática comum no mercado que os dispêndios relacionados a esses serviços de instalação de equipamentos e aparelhos ou prestação de serviços realizados na sede da contratante, que demanda o deslocamento de uma equipe de funcionários, sejam custeados pela própria contratante, no caso a Recorrente".

xviii.DO BENEFÍCIO DO PRODUZIR - SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO: Afirma que "o beneficiário do desconto do Produzir possui o prazo legal de 20 anos para aplicar o valor correspondente ao desconto obtido na ampliação ou modernização do seu parque industrial. Desta forma, tendo o benefício em questão sido obtido pela Recorrente no ano-calendário de 2011, também se verifica que, encontrando-se largamente dentro do prazo legal, é completamente absurda a afirmação do Agente Fiscal de que a Recorrente teria descumprido a obrigação de investimento. Neste ponto, adianta-se que a legislação tributária federal, ao tratar das subvenções para investimento, não estabelece o prazo mínimo dentro do qual o investimento deve ser realizado, regendo-se a questão, portanto, em conformidade com a legislação estadual. Novamente, o que se percebe é que o agente fiscal simplesmente parte da ideia preconcebida de que a Recorrente irá descumprir a sua obrigação, estabelecendo uma presunção de fraude ou de inadimplência, sem que tenha apresentado qualquer prova ou indício que apontem nesse sentido".

xix.DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: Afirma que para fins de análise da incidência do IRPJ e da CSLL, a distinção entre subvenções para investimento e subvenções de custeio é importante, pois a legislação desses tributos somente admite a exclusão da sua base de cálculo das subvenções para investimento (RIR/99, art. 443). Por outro lado, as subvenções para custeio, assim como as recuperações de custo, devem ser computadas na determinação do lucro operacional (RIR/99, art. 392). Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, o tratamento das subvenções para investimento como "receitas" faz sentido, pois, considerando que os custos e despesas "reembolsados" por meio das subvenções para custeio são debitados ao lucro líquido, as subvenções para custeio também devem ser adicionadas ao lucro operacional, com o objetivo de neutralizar o impacto das despesas recuperadas na sua apuração”.

xx.DA NATUREZA DE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DO DESCONTO RECEBIDO NO PROGRAMA PRODUIR: “A caracterização do desconto concedido como uma modalidade de subvenção para investimento encontra-se expressamente prevista no art. 20, VII, da Lei n. 13.591/00, desde que observadas as seguintes condições: (i) o montante equivalente ao desconto obtido deverá ser utilizado em ampliação ou na modernização do parque industrial do estabelecimento beneficiário do financiamento, dentro do prazo de até 15 anos,26 a contar da quitação do saldo devedor respectivo; e (ii) o montante equivalente ao desconto obtido deverá ser incorporado ao capital social da pessoa jurídica titular do estabelecimento beneficiário do financiamento, ou mantido em conta de reserva para futuros aumentos de capital, vedada sua destinação para distribuição de dividendos ou qualquer outra parcela a título de lucro”.

xxi.SUBSIDIARIAMENTE — SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO NÃO CONSTITUI RECEITA PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS: Afirma que “e acordo com o art. 392 do RIR/99, as subvenções para custeio, assim como as recuperações de custos em geral, devem ser computadas como "receitas" para fins de determinação do lucro operacional e, conseqüentemente, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, esse tratamento encontra justificativa, pois, considerando que os custos e despesas "reembolsados" por meio das subvenções para custeio são debitados ao lucro líquido, o valor do benefício também deve ser adicionado ao lucro operacional, tendo em vista neutralizar o impacto das despesas recuperadas na sua apuração”.

xxii.DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ/CSLL: A interpretação que o Auditor Fiscal confere ao art. 44, II, alínea "h" da Lei n° 9.430/96, é completamente equivocada. Na verdade, as multas previstas nos incisos I e II não podem ser cobradas cumulativamente. A multa isolada de 50% prevista no inciso II somente pode ser aplicada antes do encerramento do ano-calendário, não podendo ser exigida juntamente com a multa de 75% aplicada sobre o valor do tributo efetivamente devido, calculado após o encerramento do ano-calendário”.

xxiii.DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO: (...) embora o fato gerador do IRPJ e da CSLL somente ocorra em 31 de dezembro de cada ano calendário, a Recorrente deve efetuar pagamentos

mensais antecipados. Com o encerramento do período de incidência, ao final do ano-calendário, apura-se o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos, compensando-se os valores pagos mensalmente a título de antecipação. Se for apurado saldo devedor, o contribuinte tem o dever de efetuar o recolhimento da diferença; se for apurado saldo credor, os valores pagos antecipadamente tornam-se indevidos, podendo o contribuinte pleitear a sua restituição ou compensação com débitos relativos a períodos seguintes”.

xxiv.DA IMPOSSIBILIDADE DA CUMULAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DA MULTA ISOLADA SOBRE UM MESMO FATO GERADOR: Afirma que “não há como se desvincular o pagamento das estimativas mensais do recolhimento do valor final do tributo no período base, pois o pagamento mensal das estimativas nada mais é do que a antecipação do valor pago no final de cada ano-calendário, ou seja, um ato preparatório para a apuração e recolhimento dos tributos; por outro lado, a falta de recolhimento das antecipações culmina com a insuficiência do pagamento ao cabo do exercício”.

xxv.ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE AS MULTAS: Afirma que “a interpretação conjunta do §30, do artigo 61, da Lei nº 9.430/96, com o caput do mesmo artigo 61, assim como com o artigo 3º, do CTN, leva à conclusão de que os juros de mora somente incidem sobre os débitos relativos a tributos. A contrário sensu, não há que se falar em incidência de juros de mora sobre multas, eis que tais débitos não se enquadram no conceito legal de tributo, pois correspondem a sanções pela prática de atos ilícitos”.

xxvi.Requereu o provimento do recurso voluntário interposto para cancelamento integral da exigência fiscal.

Em 5 de abril de 2018 a Recorrente apresentou memoriais (fls. 27.841/27871) bem como petição para "informar que o Estado de Goiás cumpriu corretamente com o cronograma estabelecido pelo Convênio ICMS nº 190/2017, que previa a data de 28/03/2017 para a publicação no Diário Oficial do Estado da relação com a identificação de todos os atos normativos relativos aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, sendo evidente que também será cumprida a data de 29/06/2018 para o registro e o depósito na Secretaria Executiva do CONFAZ da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais, não havendo dúvidas de que o benefício fiscal referente ao PROGRAMA PRODUZIR será convalidado." (fls. 27.808-27.838).

Às fls. 27872 dos autos - Resolução nº 1401-000.517 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária- CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA:

- i.aguarde-se o julgamento até 29/12/2018, data após a qual deverá ser intimado;
- ii.o contribuinte para que comprove o cumprimento dos requisitos tratados pelas Cláusulas 2ª,3ª e 4ª do Convênio ICMS 190/2017; e , enquanto isso:

iii.a unidade de origem (a) confirme quanto os valores tratados como subvenção, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do artigo 30 da LEI 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195- A da Lei número 6.404/1976, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidos as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou (a.ii) aumento do capital social, e se pronuncie sobre o laudo da KPMG e sobre os documentos acostados aos autos pela contribuinte (inclusive em sede recursal), indicando, em parecer conclusivo se e em que medida tais informações respondem aos quesitos formulados na impugnação e transcrições no início deste voto.

Às fls. 27901 dos autos – Documentos apresentados pelo Contribuinte.

Às fls. 28013 dos autos – Petição do contribuinte, alegando que “a outra conclusão não se pode chegar senão a de que as despesas com o custeio de viagens e hospedagem foram incorridas e reembolsadas no contexto das prestações de serviços contratados junto a terceiros, reunindo, portanto, os requisitos que autorizam a sua dedutibilidade, por serem efetivamente necessárias, usuais e normais no desenvolvimento das atividades industriais da PETICIONÁRIA. Dessa forma, demonstra-se que as despesas de reembolso de gastos com viagens e hospedagem de prestadores de serviço possuem todos os critérios necessários para a sua dedutibilidade, quais sejam, a necessidade, usualidade e normalidade das despesas dentro do contexto operacional da recorrente, não merecendo prosperar a autuação fiscal quanto aos valores efetivamente comprovados e justificados”.

Às fls. 28143/ 28167 dos autos - RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, concluindo que: “tendo sido verificado, quanto aos valores tratados como subvenção pela interessada, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do art.30 da Lei 12.973/2014, analisado os documentos acostados ao processo pela empresa em fase de impugnação e recurso, pronunciado sobre o laudo da KPMG e respondido aos quesitos formulados na impugnação, conclui-se que foi atendida a solicitação da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, expressa na Resolução de fls. 27872 a 27888 do presente processo”. Trazendo as seguintes considerações:

i. Conclui-se, portanto, que o contribuinte registrou em Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, o valor do desconto de 100% do saldo devedor do financiamento referente ao programa PRODUZIR obtido no ano-calendário de 2011 o qual foi por ele denominado;

ii. O contribuinte registrou em Reserva de Lucros – Incentivos Fiscais, o valor do desconto de 100% do saldo devedor do financiamento referente ao programa PRODUZIR obtido no ano-calendário de 2011 o qual foi por ele denominado “Subvenção Governamental”, não tendo utilizada para qualquer fim no ano-calendário de 2011, cumprindo, assim, os requisitos previstos no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014;

iii.(...) “a análise da KPMG foi conduzida a partir das solicitações efetuadas pela fiscalização no Termo de Início de Procedimento Fiscal relacionadas nos itens 1.1 a 1.5, sendo relatada no tópico IV do seu Termo de Constatação e concluída no tópico V. O laudo, por vezes, versa sobre aspectos que não foram objeto do auto de infração e, portanto, não fazem parte do litígio, de sorte que não foram considerados no escopo da diligência fiscal”;

iv.(...) Efetuou-se nova apuração da depreciação fiscal referente ao ano-calendário de 2011, considerando a parcela de R\$ 2.568.607,19 na conta “Imóveis” e R\$ 1.266.333,96 na conta “Maquinas e Equipamentos”, conforme planilha “Diligência Análise de Depreciação Fiscal 2011”;

v.(...) “Quanto ao valor de depreciação contábil adicionado pelo contribuinte no LALUR (R\$ 5.010.525,14) em valor menor que o registrado na conta 530201101 - “Depreciação” (R\$ 6.365.361,30), mostrou-se que a diferença se refere ao imposto (IR e CSLL) diferido. sobre a parcela da reavaliação dos bens ocorrida em 31/12/2008 (R\$ 1.354.836,15)”;

vi.(...) Foi efetuada nova apuração do valor excluído indevidamente na apuração do lucro real, que se resumiu na diferença entre a nova depreciação fiscal apurada e aquela excluída pelo contribuinte no LALUR (planilha “Diligência Análise Depreciação 2011”);

vii.(...) “O laudo da KPMG concluiu que a JAEPEL possui todos os contratos de mútuo com sócios, cujas operações foram todas escrituradas contábil fiscalmente de acordo com a legislação aplicável, e que mantém em boa ordem e guarda os documentos fiscais de forma a comprovar os recursos disponibilizados”;

viii.(...) “da despesas de viagens, várias outras foram justificadas pelo contribuinte como sendo referentes a prestadores de serviço mas não foram apresentados os respectivos contratos (em alguns casos meramente pedidos de compra não assinados pelas partes) e não há indicação em qualquer documento de quem seria o prestador de serviço (o que inviabiliza a conferência do vínculo entre o beneficiário constante no documento e a prestadora de serviço) e tampouco de que a responsabilidade pelo seu pagamento seria do contribuinte. Nesses casos, concluiu-se que os documentos apresentados não foram suficientes para comprovar a necessidade das respectivas despesas e foram consideradas desnecessárias;

ix.(...) “ressalta-se que a amortização dos mútuos ocorrida em 2010 e 2011 foi considerada para a apuração dos juros referentes aos mútuos contraídos no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 não influenciando, portanto, os juros passivos referentes aos mútuos contraídos no período de dezembro de 2010 e ano-calendário de 2011 considerados como não necessários pela fiscalização”;

x.(...) Ficou constatado pela autoridade fiscal no curso da ação fiscal, devidamente comprovada por lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão, de que os mútuos foram desnecessários eis que a empresa assumiu dívida de seu fornecedor (JARI) com sócios sujeitando-se a encargos financeiros sendo que, nas datas em que os mútuos foram contraídos, possuía

aplicações financeiras escritura das na conta 11011021, com saldos bem superiores aos mesmos, lhe sendo possível a quitação da sua obrigação diretamente com o fornecedor;

xi.(...) Conclui-se, pois, que foi comprovada grande parte dos mútuos contraídos pela empresa com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 tendo sido apurados os correspondentes juros passivos no período fiscalizado (2010 e 2011) e que os mútuos contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 foram desnecessários, motivo pelo qual os respectivos juros passivos tão bem o são;

xii.(...) “uma vez analisados os documentos acostados aos autos e o laudo da KPMG, constatou-se que, salvo a infração referente à subvenção cujo julgamento está suspenso, todas as infrações restaram confirmadas, embora em valores reduzidos, conforme devidamente relatado anteriormente no item correspondente à sua análise e nova apuração efetuada na diligência demonstrada em planilhas anexas ao presente processo”;

xiii.(...) “tendo em vista o julgamento ainda por acontecer a respeito da subvenção referente aos descontos obtidos pela empresa no programa PRODUZIR, a apuração da nova base de cálculo do IRPJ e CSLL deu-se de duas formas distintas: uma considerando indevida a exclusão da subvenção e, portanto, incluindo-a nos “ajustes”; e outra não considerando indevida referida exclusão e, portanto, não a incluindo nos “ajustes (exclusão subvenção autorizada)”;

xiv. Ante o exposto, conclui que “tendo sido verificado, quanto aos valores tratados como subvenção pela interessada, se foram cumpridos os requisitos previstos no caput do art.30 da Lei 12.973/2014, analisado os documentos acostados ao processo pela empresa em fase de impugnação e recurso, pronunciado sobre o laudo da KPMG e respondido aos quesitos formulados na impugnação, conclui-se que foi atendida a solicitação da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, expressa na Resolução de fls. 27872 a 27888 do presente processo”.

Às fls. 28178/ 28211 dos autos – MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE, alegando em síntese:

a)DA SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL: “não obstante o cumprimento de todos os requisitos suficientes para a caracterização dos valores deduzidos como subvenção para investimento, como bem ressaltado pelo v. acórdão do CARF, “o único requisito a ser verificado para que o valor do crédito presumido de ICMS possa não ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL passou a ser aquele previsto no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, qual seja, o registro em reserva de lucros a que se refere o art. 195 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para (i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal, ou (ii) aumento do capital social”.

b)DAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E DOS IMÓVEIS: (...) “Em relação às notas fiscais que contém indicação de serviços, há que se mencionar que diversos desses serviços se referem à instalação e montagem de equipamentos, como por exemplo a - Nota Fiscal Prestação de Serviços Nº 3321, emitida em 01/02/2010 por Sanches e Gomes Ltda. Relativa a “Montagem do Tanque para estocagem de massa (modelo MLTMI) em regime de empreitada global” (fl. 26543), que evidentemente deve ser classificada juntamente com o ativo tanque, pois diz respeito aos serviços necessários para colocá-lo em funcionamento, não podendo, em hipótese alguma, ser enquadrado como edificação”.

c)DA INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE NAS DESPESAS DE DEPRECIÇÃO DOS IMÓVEIS: Em que pese não ter havido qualquer manifestação da i. Auditora Fiscal sobre esse ponto, fato é que em seus cálculos finais não houve o cômputo desse valor, razão pela qual se conclui que foi confirmada a sua incorreta inclusão à cobrança ora em análise, tendo sido exonerada a exigência fiscal sobre tal item de depreciação”.

d)DA ADIÇÃO CORRETA DA DEPRECIÇÃO CONTÁBIL PARA FINS DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL: “a i. Auditora reconheceu que “mesmo na ocorrência de possível distorção nos valores contábeis de depreciação registrados na ECD, em termos fiscais não houve reflexo haja vista que foi adicionado na apuração do lucro real o valor efetivamente considerado na ECD/DRE como despesa de depreciação, eliminando o efeito dessa parcela no lucro contábil, e posteriormente procedeu-se à exclusão da depreciação fiscal chegando ao lucro real”.

e)ANO-CALENDÁRIO 2010 E 2011- DESPESAS COM JUROS S/ MÚTUOS C/ SÓCIOS: Diante da análise dos documentos apresentados pela REQUERENTE quando da resposta aos Termos de Intimação expedidos no dossiê nº 10010.009951/1118-25, os quais demonstravam que já havia conjunto comprobatório suficiente acostado aos autos, a i. Auditora Fiscal reconheceu a comprovação de grande parte dos mútuos contraídos com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009, desconsiderando, entretanto, parte da documentação apresentada, conforme justificativas apresentadas na planilha que acompanhou o Relatório da Diligência denominada “APURAÇÃO MÚTUOS COM SÓCIOS E JUROS PASSIVOS - DILIGENCIA”. Porém, os valores mantidos pela i. Auditora Fiscal, decorreram de equívoco quando da análise da documentação apresentada”. (...) “Consequentemente, não há como se admitir que os fundamentos relativos à necessidade das despesas com juros e do emprego dos valores captados nas atividades da REQUERENTE sejam aplicados à CSLL, eis que o dispositivo no qual se fundamenta a autuação não se aplica a essa contribuição”.

f)Ano-Calendarário 2010 e 2011 – Outras Despesas Operacionais e Item 1.5 – Custo de Produtos Vendidos: “Ora, verifica-se justamente que a conclusão para que tais documentos não fossem aceitos repousa apenas na conclusão de que o “documento não comprova a responsabilidade da despesa de viagem de prestador de serviço a cargo da JAEPEL”, porém, não se discute aqui a efetividade do serviço contratado, a qual foi devidamente comprovada, mas apenas essa ausência de previsão específica”.

g) Assim requereu:

(i) seja reconhecido que os valores decorrentes do programa PRODUIR tratam de subvenções para investimentos, ante a evidente comprovação e confirmação pela i. Auditora Fiscal de que a REQUERENTE cumpriu com os requisitos previstos no caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, afastando-se a cobrança perpetrada quanto a esse ponto;

(ii) em relação à depreciação, seja reconhecida a higidez da classificação adotada pela REQUERENTE, mesmo em relação aos serviços de engenharia que compõem o montante glosado, os quais foram incorridos para a instalação de máquinas e equipamentos, e por isso devem ser classificados da mesma forma, de modo que não há como se admitir qualquer ajuste na depreciação contabilizada pela REQUERENTE;

(iii) diante de todos os documentos localizados referente aos mútuos de 2004 a 2009, e que foram em parte desconsiderados, bem como diante da explicação dos mútuos dos juros dos anos de 2010 e 2011, para os quais não há como se admitir a glosa por mera alegação de desnecessidade da despesa, se impõe o cancelamento da glosa fiscal admitindo-se apenas a manutenção do montante de R\$ 691.651,05, conforme já demonstrado para fins de cobrança do IRPJ, mas, não há como se admitir que os fundamentos relativos à necessidade das despesas com juros e do emprego dos valores captados nas atividades da REQUERENTE sejam aplicados à CSLL, eis que o dispositivo no qual se fundamenta a autuação não se aplica a essa contribuição;

(iv) seja reconhecido que não há como se admitir a obrigatoriedade de que o contrato de prestação de serviço preveja que o contratante que arque com as despesas para a realização do serviço, já que se trata do usual, de modo que os únicos valores que poderiam ser considerados como base em referido item seria o montante de R\$ 303.327, 30.

Às fls. 28414 dos autos - Despacho s/nº – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária para que o presente processo (ou seja, que o processo n. 10120.721691/2015-61):

(i) seja apensado por conexão ao processo 10120.730.937/2014-12;

(ii) seja vinculado com o processo 10120.730.937/2014-12, o qual se encontra atualmente sobrestado, de forma que retorne para julgamento apenas em conjunto com este.

Este Colegiado, após converter o julgamento em diligência nos termos da Resolução nº 1401-000.517 (fls. 27872/27888), deu provimento parcial ao recurso voluntário através do Acórdão 1401-004.122 nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) afastar a glosa de

exclusões a título de doações e subvenções para investimento; (ii) acatar as conclusões constantes do Relatório de Diligência de e-fls. 28.143/28.167, para excluir da base cálculo dos tributos os valores relativos às demais glosas de exclusões, de despesas e de custos, determinando que o lançamento seja readequado conforme tais disposições; (iii) igualmente determinar que seja excluído da base de cálculo do lançamento o valor de R\$1.783.689,19 relativo a gastos considerados em edificações; por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto à impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelso Kichel.

Irresignado com o teor do julgamento, o contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 28529/28544), os quais foram rejeitados em exame de admissibilidade, sob o fundamento de que seria manifestamente improcedente a alegação de omissão quanto à apreciação de provas, bem como de omissão de exame de legislação inexistente à data da prolação do acórdão embargado (fls. 28548/28554).

Posteriormente, o contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 28566/28599), cujas divergências alegadas foram parcialmente admitidas, nos termos do Despacho de Exame de Admissibilidade (fls. 28682/28698). Contra esse despacho foi interposto Agravo pelo contribuinte, o qual restou rejeitado, consoante decisão de fls. 28764/28770.

Na sequência, a 1ª Turma da CSRF, por meio do Acórdão já mencionado, proferiu julgamento admitindo e dando parcial provimento ao Recurso Especial, no que se refere à matéria “despesas financeiras mútuos com sócios – necessidade da despesa”, o que fez com base nos fundamentos descritos a seguir:

a)Admitiu o Recurso Especial, por entender que os Acórdãos juntados pelo contribuinte, apesar de não se amoldarem integralmente na tese sustentada no recurso, possui semelhanças o suficiente no que se refere à circunstância de o contribuinte ter tomado empréstimos junto aos seus sócios ao mesmo tempo em que, de outra banda, possuía aplicações financeiras em montante muito superior ao dos empréstimos tomados;

b)No mérito, constatou que a glosa das despesas financeiras decorrentes de mútuos com sócios foi mantida, apenas, em razão de o contribuinte possuir aplicações financeiras em montantes significativamente superiores aos valores captados. Não houve qualquer confrontação entre as taxas de juros pagas aos sócios e os percentuais carregados nas aplicações financeiras. Também não se discutiu a liquidez destas aplicações financeiras e a destinação dos valores obtidos em mútuos aos sócios;

c)Concluiu, com base na jurisprudência do CARF, que não é o fato de o sujeito passivo dispor de recursos em aplicações financeiras que torna os empréstimos contraídos junto aos sócios desnecessários. Importa saber se essa captação se deu a um custo consentâneo com aqueles praticados no mercado, até porque, como bem posto no voto condutor do paradigma nº 1201-000.984, mesmo havendo a aludida folga de caixa, a autoridade não glosaria as despesas

com juros se os empréstimos houvessem sido tomados no mercado financeiro e não junto aos acionistas.

É o relatório do essencial.

## VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Como relatado, trata-se de retorno do presente processo para julgamento dos argumentos Recursais adicionais relativos à glosa de despesas de pagamento de juros vinculados a mútuos realizados com os sócios relativos nos anos de 2010 e 2011, entendidos como não necessários. Trata-se do único ponto para análise desta TO.

Isto porque, entendeu a CSRF que a existência de montantes financeiros da empresa muito superiores à demanda de recursos emprestados pelos sócios, por si só, não seria elemento suficiente para a glosa, com base em jurisprudência deste CARF. Desta feita, a CSRF superaria tal argumento, mas, tendo em vista a existência de argumentos adicionais não analisados por terem sido entendidos como prejudicados, senão vejamos:

Neste contexto, embora a divergência jurisprudencial deva ser solucionada em favor da Contribuinte, isto não significava o provimento de seu recurso especial com o cancelamento da glosa correspondente, mas apenas a desconstituição do fundamento adotado pelo Colegiado a quo para solucionar o litígio e que o dispensou, naquele momento, de examinar as demais razões de defesa da Contribuinte contra outros aspectos da acusação fiscal.

Esclareça-se que o retorno alcança fundamento de acusação confrontado em defesa específica que não foi examinada pelo Colegiado a quo. Ao mesmo tempo em que estes aspectos não constituíram diferencial na análise da similitude, com vistas ao conhecimento do recurso especial, o espectro deste ficou limitado ao dissídio jurisprudencial demonstrado, o que impede este Colegiado de adentrar, em primeira análise, às demais objeções postas contra os questionamentos fiscais e, assim, impõe o retorno dos autos ao Colegiado a quo.

O presente voto, assim, é por DAR PROVIMENTO parcial ao recurso especial da Contribuinte, com retorno dos autos ao Colegiado a quo.

Para melhor delimitar a questão, ressalto que a acusação fiscal constatou os seguintes fatos:

Com esse procedimento, o contribuinte quita sua dívida junto ao fornecedor e em contrapartida contrai mútuo com seus sócios, que, conforme informado, eram credores do fornecedor e passam a ser credores do contribuinte, cobrando-lhe juros para tal.

Há de se observar que, nos anos-calendário de 2010 e 2011, nas datas em que todos os mútuos foram contraídos, o contribuinte possuía aplicações financeiras escrituradas na conta 1101021, com saldos bem superiores aos mesmos.

Percebe-se nesse procedimento uma manobra do contribuinte com o intuito de reduzir seu resultado operacional, uma vez que substitui uma obrigação de pagar a fornecedores por outra de pagar mútuos a seus sócios sobre a qual incidem juros e resultam em despesas financeiras do ano-calendário. Ademais, o contribuinte possuía recursos financeiros suficientes para quitar sua obrigação junto ao fornecedor, comprovados em aplicações financeiras, de sorte que esse procedimento beneficiou os sócios, que tiveram seus créditos quitados, porém prejudicou o contribuinte que passou a suportar encargos financeiros desnecessários.

Os contratos de mútuo com os sócios apresentados pelo contribuinte estipulam juros de 1,7% ao mês no ano-calendário de 2010 e 2,2% ao mês no ano-calendário de 2011. O contribuinte possuía aplicações financeiras no Banco do Brasil (conta contábil 110102101) e Banco HSBC (conta contábil 110102103) nos anos-calendário de 2010 e 2011 e no Banco Pactual (conta contábil 110120102) no ano-calendário de 2011, conforme planilhas extraídas do Razão em anexo. Em uma análise simplista dos rendimentos brutos mensais auferidos em cada aplicação, percebeu-se que em 2010, os juros auferidos são inferiores a 1,0% ao

JIANIA DRF

Fl. 485

mês e que em 2011 inferiores a 1,12% ao mês donde percebe-se que as taxas das aplicações financeiras auferidas são inferiores às taxas dos mútuos passivos.

É claro que cada empresa dispõe de plena liberdade para conferir ao seu patrimônio o destino que bem entender. Ninguém poderá impedir que capte recursos com seus sócios e os remunere a taxa mensal de 1,7% e faça/mantenha aplicações financeiras de recursos em montantes equivalentes ou superiores obtendo remuneração mensal inferior a 1,1%. Os administradores gozam de plena liberdade para tomarem tais deliberações.

Entretanto, não é razoável a pretensão de que os juros pagos nessas condições sejam deduzidos dos resultados operacionais e redundem em redução dos tributos devidos. A dedutibilidade de toda e qualquer despesa operacional-conceito em que se inserem os juros- estará sempre condicionada a que seja necessária e usual.

A planilha "Comparação Mútuo x Aplicação Financeira", em anexo, demonstra que ao final de cada mês, o contribuinte mantinha aplicações financeiras em montante bem superior aos valores mutuados. É certo que se o contribuinte sacasse os recursos aplicados e quitasse o fornecedor, ou em último caso os mútuos, nenhum prejuízo haveria para o regular andamento de seus negócios e a geração de receitas, uma vez que não estava necessitando de financiamento (mútuos representam menos que 2,0% do total de aplicações financeiras). Ademais, a permanente manutenção dos mútuos pode ter sido um excelente negócio para os sócios, que auferiram taxas superiores àquelas concedidas pelas instituições financeiras a seus aplicadores.

Diante ao exposto, conclui-se que os juros passivos de mútuos com sócios contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 não são necessários e portanto indedutíveis para fins de apuração do lucro real (Planilha Analítica Mútuo Sócios Fiscalização – Despesas Juros Desnecessárias).

Há de se destacar que o saldo inicial da conta contábil 2201012 – "Mútuo com Sócios" no ano-calendário de 2010 possui um valor muito expressivo, R\$ 87.530.705,06, o que implicou em juros passivos na ordem de R\$ 18.863.834,74 (conta contábil 530301112 – Juros sobre Mútuo). No ano-calendário de 2011, os

LANIA DRF

Fl. 490

juros passivos alcançaram o montante de R\$ 27.180.855,10 (planilhas das contas contábeis juros mútuo sócios em anexo).

Tendo em vista a grande repercussão dos mútuos com sócios em forma de juros passivos nos anos-calendário de 2010 e 2011, o contribuinte foi intimado, por meio do Termo de Intimação Fiscal 008 e reintimado por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 10 e 12, a comprovar a efetividade de todos valores de mútuo que lhe foram disponibilizados no período de agosto de 2004 a dezembro de 2011, mediante comprovantes de transferências bancárias, pagamento de título com recursos dos sócios ou quaisquer outras formas que, de fato, ensejaram a ocorrência de referidos mútuos, porém não se manifestou.

Quanto aos anos-calendário de 2010 e 2011, em atendimento ao Termo de Intimação nº 02, o contribuinte já havia esclarecido e demonstrado, que o mutuo deu-se em virtude de transferência de credores, uma vez que adquiriu mercadorias de um fornecedor, que era devedor de seus sócios. O fornecedor, então, quitou a dívida com os sócios do contribuinte em troca do crédito que possuía junto ao mesmo e em contrapartida o contribuinte passou a ser devedor dos sócios por meio de mútuos sobre os quais incidiram juros. Como possuía aplicações financeiras superiores aos valores mutuados, os correspondentes juros foram considerados despesas não necessárias, conforme detalhado no item 2.1 acima.

Com relação ao período de agosto de 2004 a dezembro de 2009, o contribuinte não comprovou com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem e o efetivo ingresso das quantias supridas ao contribuinte, ainda que indiretamente por meio de pagamento de fornecedores, não se podendo afirmar que os valores foram efetivamente emprestados, o que impede à fiscalização a constatação de que realmente ocorreu a operação de mutuo com os sócios e a verificação da exatidão dos valores apropriados a título de juros sobre mútuos. Uma vez não comprovada a existência dos mútuos, não podem subsistir as correspondentes despesas de juros e por essa razão, os valores de juros de mútuos que teriam ocorrido no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009, escriturados na conta contábil 530301112 – "Juros sobre Mútuo" foram lançados com despesa não comprovada (Planilha Analítica Mútuo Sócios Fiscalização).

ANIA DRF

Fl. 491

Esclarece-se que a conta contábil 530301112 – "Juros sobre Mútuo" registra os juros apurados sobre o valor acumulado dos mútuos, de sorte que, para apurar a parcela de despesa de juros nos anos-calendário de 2010 e 2011 referentes aos mútuos de agosto de 2004 a dezembro de 2009, utilizou-se a planilha analítica de composição dos juros sobre mútuo entregues pelo contribuinte em atendimento ao TIF02, excluindo os mútuos ocorridos em 2010 e 2011, cujas despesas de juros foram lançadas como desnecessárias.

Cabe observar que a falta de comprovação da efetividade dos mútuos que teriam sido contraídos nos anos-calendário de 2004 a 2007 implicaria na infração de omissão de receita nesse período. Entretanto, tendo em vista o transcurso do prazo decadencial de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o respectivo crédito tributário, não é possível efetuar o correspondente lançamento. Entretanto, este fato não afasta o poder dever de a Fazenda Pública questionar esses atos e verificar sua validade, eficácia e efeitos, que no presente caso, estenderam ao período fiscalizado.

Ao final, o total das despesas de juros de mutuo com sócios foi glosado, sendo que a parcela referente ao mutuo de agosto de 2004 a dezembro de 2009 foi considerada despesa não comprovada e a parcela referente ao mutuo de janeiro de 2010 a dezembro de 2011 foi considerada despesa desnecessária.

mês e que em 2011 inferiores a 1,12% ao mês donde percebe-se que as taxas das aplicações financeiras auferidas são inferiores às taxas dos mútuos passivos.

É claro que cada empresa dispõe de plena liberdade para conferir ao seu patrimônio o destino que bem entender. Ninguém poderá impedir que capte recursos com seus sócios e os remunere a taxa mensal de 1,7% e faça/mantenha aplicações financeiras de recursos em montantes equivalentes ou superiores obtendo remuneração mensal inferior a 1,1%. Os administradores gozam de plena liberdade para tomarem tais deliberações.

Entretanto, não é razoável a pretensão de que os juros pagos nessas condições sejam deduzidos dos resultados operacionais e redundem em redução dos tributos devidos. A dedutibilidade de toda e qualquer despesa operacional-conceito em que se inserem os juros- estará sempre condicionada a que seja necessária e usual.

A planilha "Comparação Mútuo x Aplicação Financeira", em anexo, demonstra que ao final de cada mês, o contribuinte mantinha aplicações financeiras em montante bem superior aos valores mutuados. É certo que se o contribuinte sacasse os recursos aplicados e quitasse o fornecedor, ou em último caso os mútuos, nenhum prejuízo haveria para o regular andamento de seus negócios e a geração de receitas, uma vez que não estava necessitando de financiamento (mútuos representam menos que 2,0% do total de aplicações financeiras). Ademais, a permanente manutenção dos mútuos pode ter sido um excelente negócio para os sócios, que auferiram taxas superiores àquelas concedidas pelas instituições financeiras a seus aplicadores.

Diante ao exposto, conclui-se que os juros passivos de mútuos com sócios contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 não são necessários e portanto indedutíveis para fins de apuração do lucro real (Planilha Analítica Mutuo Sócios Fiscalização – Despesas Juros Desnecessárias).

Há de se destacar que o saldo inicial da conta contábil 2201012 – "Mútuo com Sócios" no ano-calendário de 2010 possui um valor muito expressivo, R\$ 87.530.705,06, o que implicou em juros passivos na ordem de R\$ 18.863.834,74 (conta contábil 530301112 – Juros sobre Mútuo). No ano-calendário de 2011, os

Desta feita, com a devida vênia à decisão proferida pela CSRF, veja-se que, desde a acusação, o fato dos mútuos serem contraídos com os próprios sócios enquanto a empresa possuía recursos em montantes em muito superiores ao capital aplicado não foi o único motivo para a glosa.

A autoridade fiscal fez uma análise individual dos mútuos e as taxas de juros fixadas comparando-as com os rendimentos obtidos em suas aplicações financeiras. A constatação a que se chegou foi a de que os sócios quitavam diretamente fornecedores da contribuinte e, ato contínuo se tornavam credores da contribuinte sendo remunerados a taxas de juros que variavam entre 1,7% a 2,2% a.m, ao passo que os rendimentos de aplicações financeiras geravam para a empresa um retorno muitas vezes inferior a 1% a.m.

Nesse período específico, a Jaepel possuía obrigações (dívida) com a empresa Jari, decorrente da aquisição de produtos. De outro lado, a empresa Jari era devedora dos sócios da Impugnante Jaepel. Houve uma troca de credor da ora Recorrente. Inicialmente, tinha a obrigação de pagar pelos bens adquiridos. Posteriormente, através dos mútuos firmados com os sócios, passou a ter a obrigação de pagar o valor que devia a Jari mais os juros do mútuo firmado com os seus sócios.

Não se tratava, por exemplo, de um investimento para ampliação da planta industrial como em períodos anteriores, mas sim uma relação comercial normal entre a Recorrente e a Jari e que, ao invés de quitar a dívida com aquisição de produtos (que por sua vez permitiria a Jari quitar a dívida com os sócios da Recorrente), houve uma troca de credores e a assunção de uma dívida mais cara que a original e, por outro lado, uma remuneração de encargos financeiros com os sócios.

Outrossim, em que pese o alto valor mutuado no período, eles representavam aproximadamente 2% dos recursos mantidos pela contribuinte em aplicações financeiras.

Ora, mais uma vez, não se está a impedir ou questionar a liberdade negocial que é direito do contribuinte, entretanto, o que se questiona é a necessidade da despesa para fins de dedução do IRPJ.

A esse respeito, necessário chamar atenção que um dos fundamentos a se defender a possibilidade dos contribuintes implementarem planejamentos tributários que minimizem seus custos é exatamente o dever do administrador de melhor gestão de custos da atividade empresarial. No caso concreto, o que vemos é um “desplanejamento de custos” impondo prejuízos à atividade empresarial e, no contrapasso, gerando rendimentos de aplicações financeiras aos sócios em montantes bem superiores ao que obteriam no mercado financeiro.

A DRJ também não se ateu, tão somente, ao fato de que a empresa possuía recursos financeiros disponíveis, como entendeu a CSRF, pelo contrário, avançou ainda na inusualidade da operação e, ainda, nos juros praticados serem superiores aos de mercado, senão vejamos (grifo nosso):

De acordo com a norma legal acima exposta, para fins de apuração do imposto de renda, a dedutibilidade das despesas possui contornos próprios, distintos daqueles da contabilidade. Dito de outra forma, para o imposto de renda, não é qualquer despesa que pode ser deduzida na apuração do lucro real, mas sim aquelas que possuem os atributos de necessidade, usualidade e normalidade, relativamente à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

No caso, verifica-se que a empresa não possuía a necessidade de financiamento de terceiros, pois possuía recursos próprios suficientes para a quitação da dívida com o fornecedor, conforme demonstrado pela Autoridade Fiscal. Tanto não possuía a necessidade de financiamento que, na realidade, não é isso que inicialmente aconteceu.

Conforme relatado, Jaepel possuía obrigações (dívida) com a empresa Jari, decorrente da aquisição de produtos. De outro lado, a empresa Jari era devedora dos sócios da Impugnante Jaepel. Houve uma troca de credor da ora Impugnante. Inicialmente, tinha a obrigação de pagar pelos bens adquiridos.

Posteriormente, através dos mútuos firmados com os sócios, passou a ter a obrigação de pagar o valor que devia a Jari mais os juros do mútuo firmado com os seus sócios.

Se não havia impedimento para que isso fosse feito, é fato que não havia necessidade da empresa arcar com essa despesa, pois ela não era nem necessária para a atividade da empresa, tampouco necessária à manutenção de sua fonte produtora. Simplesmente, a empresa decidiu assim agir, criando uma despesa extra desnecessária, feita por conveniência e opção de seus sócios.

Além do acima exposto, ainda pesa a favor da glosa feita pela Autoridade Fiscal o fato dos juros pactuados serem superiores aos praticados no mercado e a empresa possuir à época recursos em aplicações financeiras em montantes superiores aos valores emprestados pelos sócios.

Dessa forma, entendo que os juros pagos pelo Contribuinte ocorreram em benefício dos seus próprios sócios e não por uma necessidade ou mesmo vantagem para a empresa. Ao contrário, foi criado um encargo sem necessidade, por pura opção dos sócios, únicos beneficiários dos juros pagos, que não eram necessários para a atividade da empresa ou para a manutenção de sua operação, razão pela qual foram corretamente glosados na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, mantendo-se integralmente a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, considerada despesa não necessária.

Por sua vez, no que se refere ao objeto de análise por esta TO, o Recurso Voluntário assim defendeu na parte de mérito:

ACÓRDÃO 1401-007.134 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10120.730937/2014-12

DOCUMENTO VALIDADO

**Especificamente no que se refere aos mútuos contraídos em 2010 e 2011, como constatou a própria fiscalização, e conforme atestam os**

62

**SOUZA  
CESCON**

documentos fornecidos ao longo da fiscalização (em resposta ao Termo de Intimação nº 2, em 06.10.2014), **tratam-se de recursos utilizados para quitar um passivo da Recorrente com a empresa Jari Celulose Papel e Embalagens S.A., referente a aquisição de matéria prima para sua operação.**

Como pode a fiscalização reconhecer a utilização dos mútuos realizados naquele período para quitação de duplicadas referentes à aquisição de matéria prima para a Recorrente e ao mesmo tempo considerar a totalidade dos juros que os remuneram como desnecessários?

Ainda que pudesse se admitir o argumento dos autos de infração, no sentido de que a Recorrente deveria ter utilizado os recursos havidos em aplicações financeiras para a aquisição da matéria prima, eis que a sua taxa de remuneração era menor que os juros pactuados no mútuo, o máximo que poderia se chegar dessa hipótese, que se considera apenas para fins de argumentação, é a indedutibilidade da diferença a maior entre a remuneração das aplicações e os juros dos mútuos! Nunca a sua totalidade.

É também descabida qualquer alegação de que as operações foram feitas de modo a beneficiar os sócios da Recorrente com o pagamento de juros.

O art. 229 do RIR/99 não abre espaço para que as autoridades fiscais questionem o direito à dedução de uma despesa, em razão da simples existência de benefício para o sócio ou acionista. Isso porque, na maior parte das vezes, os interesses da sociedade e dos sócios ou acionistas convergem, de modo que as despesas incorridas pela sociedade também podem atender aos interesses dos seus sócios ou acionistas.

Diante deste cenário, percebe-se que o Fisco apenas pode questionar uma despesa por beneficiar o sócio ou acionista caso: **(i) se esteja diante de um ato anormal de gestão ou um ato ultra vires**, assim

63

**SOUZA  
CESCON**

considerados aqueles atos contrários aos interesses da empresa (art. 299 do RIR), o que, como se viu, não ocorreu no caso ora examinado; ou (ii) se houver limitação específica na lei tributária.

Com relação ao item (i) acima, não houve a realização de ato anormal de gestão por parte da Recorrente, que pudesse ser contrário aos interesses da empresa. Ao contrário, como ficou provado, a Recorrente necessitou dos recursos para a sua fase pré-operacional, bem como para a manutenção do seu capital de giro.

Com relação ao item (ii), relativo à existência de limitação específica na lei tributária, sabe-se que o art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26.12.1977, reproduzido no art. 464 do RIR/99, estabelece regras para prevenir a Distribuição Disfarçada de Lucros ("DDL"), por meio da previsão de ajustes para neutralizar possíveis manipulações de resultado nas relações entre pessoas ligadas. Não obstante, o referido lançamento não se fundamentou na aplicação das regras de DDL, e, ainda que o tivesse feito, o caso examinado não se enquadra nas hipóteses normativas dessas regras, mesmo se que considere o âmbito residual trazido pelo inciso VI do art. 464 do RIR/99, que está assim redigido:

"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".

A leitura do inciso VI do art. 464 do RIR/99 indica que se presume a ocorrência de DDL na hipótese de realização, entre a pessoa jurídica e pessoa ligada, de qualquer outro negócio, não arrolado nos demais incisos do texto legal, em condições de favorecimento, ou seja, em condições mais vantajosas para a pessoa jurídica ligada do que as que prevalecem no mercado ou do que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

**SOUZA  
CESCON**

Ocorre que, ao contrário do que parece ter entendido a fiscalização, os recursos captados juntos aos sócios foram remunerados por taxas de juros notoriamente menores do que a média do mercado para o período, conforme demonstra a tabela abaixo, preparada com informações extraídas do website do Banco Central do Brasil ("BACEN"):

Juros a/a		
Período	Recorrente <sup>17</sup>	Média Bacen <sup>18</sup>
2004	12,00%	38,69%
2005	12,00%	33,72%
2006	12,00%	33,72%
2007	12,00%	29,36%
2008	12,00%	32,83%
2009	12,00%	32,32%
2010	20,40%	29,15%
2011	23,90%	28,49%

Logo, não há que se falar em ato de favor aos sócios, em prejuízo aos interesses da Recorrente e, ainda que se cogitasse a aplicação das regras de DDL, o que não deve ser o caso, sob pena de inovação no lançamento, os juros contratados estão todos abaixo da média do mercado.

Ante o exposto, deve o acórdão recorrido ser reformado para que seja inteiramente cancelada a glosa das despesas com juros no período autuado.

Pois bem. Mais uma vez com a devida vênia à decisão da CSRF, além de permanecer convicto do fundamento de mérito afastado, entendo que esse não foi o único fundamento para manutenção da glosa. Isto porque sempre foi defendido também, a inusualidade da operação e o maior custo financeiro em que incorreu o contribuinte comparando-se os juros pactuados e os rendimentos de aplicações financeiras.

Não se tratou de análise isolada, mas feita em todo o contexto apresentado, senão vejamos o trecho do Acórdão proferido por esta TO, unânime nesta parte:

Item 1.2 Ano-Calendarário 2010 e 2011- Despesas com Juros s/ Mútuos c/ Sócios

Neste ponto o Recorrente discorre tremendo esforço para tentar comprovar a existência dos mútuos, e logrou êxito em comprovar sua quase totalidade, o que acarretou nos ajustes realizados pelo agente fiscal, os quais desde já acato.

Cumprе ressaltar tais trechos do relatório:

O laudo da KPMG concluiu que a JAEPEL possui todos os contratos de mútuo com sócios, cujas operações foram todas escrituradas contábil e fiscalmente de acordo com a legislação aplicável, e que mantém em boa ordem e guarda os documentos fiscais de forma a comprovar os recursos disponibilizados. Acrescentou que os Anexo XV – Transferências Bancárias e Anexo XVI- Comprovantes de Pagamento de Duplicatas e Borderos comprovam os referidos mútuos.

Ao verificar os documentos acima mencionados apensados ao processo em questão, constatou-se tratar de uma quantidade exorbitante (aproximadamente 10.000 documentos) e que os mesmos não foram relacionados ao correspondente lançamento a que se pretendia comprovar.

Como a empresa assim não o fez, intimou-se a mesma, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a apresentar planilha de composição de cada valor lançado nas contas contábeis “Mutuo c/ Sócios – 2201012” no período de agosto de 2004 a dezembro de 2011, indicando o documento comprobatório correspondente (coincidente em data e valores, com indicação da origem e o efetivo ingresso das quantias supridas ao contribuinte) e sua localização exata (fls.) nos autos do processo 10120.730937/2014-12, referenciando cada lançamento ao respectivo contrato de mútuo. Foi intimada, ainda, a apresentar planilha de controle mensal dos valores de mútuo recebidos de cada sócio relacionando-o a composição analítica correspondente.

Uma vez atendida o TIF01, passou-se a analisar os documentos conforme indicação de sua correspondência informada na “Planilha Analítica Mútuos Sócios Fiscalização – Final” apresentada pela empresa.

Constatou-se que houve algumas retificações dos valores disponibilizados pelos sócios em meses específicos formalizadas em documentos nominados “Instrumento Particular de Re-Ratificação de Aditivo de Contrato de Mútuo” assinados pelo sócio e pela empresa, não apresentados por ocasião da ação fiscal, cujas atualizações compuseram a “Planilha Analítica Mútuos Sócios Fiscalização – Final” apresentada pela empresa em atendimento ao TIF01-Diligência. Verificou-se que os mútuos foram disponibilizados por meio de transferências bancárias TED e/ou pagamentos de despesas da JAEPEL relacionadas em borderôs com indicação da participação de cada sócio no montante dos mesmos.

Confrontando os valores relacionados na referida planilha como os correspondentes documentos comprobatórios, foi confirmada a disponibilização da grande maioria dos valores de mútuo registrados pela empresa em sua contabilidade. Em alguns casos, porém, os documentos apresentados/indicados não correspondem ao total do lançamento que se pretende comprovar ou são insuficientes como elemento de prova, conforme relatado na coluna “observação” da subplanilha correspondente a cada sócio na planilha “Apuração Mútuos com sócios e Juros Passivos - Diligência” Ressalta-se que, adicionalmente aos documentos indicados referentes a cada lançamento, foram analisados aqueles relativos a transferências bancárias constantes nos Anexos C e D (fls. 668 a

691) não relacionados na planilha da empresa mas que contribuíram para comprovação total ou parcial dos correspondentes mútuos. Em relação aos pagamentos relacionados nos borderôs, a orientação da planilha da empresa, algumas vezes, indica apenas o próprio borderô com a respectiva participação no pagamento de cada sócio, o que seria insuficiente para sua comprovação. Foram então analisados os extratos bancários de cada sócio incluídos no processo (dezembro de 2005 a julho de 2007) para a comprovação da disponibilização do correspondente montante em data e valor, logrando êxito em vários casos.

Ao final, compôs-se a planilha “Apuração Mútuos com Sócios e Juros Passivos-Diligência”, com a análise individual por sócio dos comprovantes de mútuos informados pela empresa e respectiva consolidação; apuração dos juros correspondentes aos mútuos comprovados; comparação dos juros apurados com os registrados na contabilidade e, por fim, apuração dos juros não comprovados. Nessa apuração não foram incluídos os mútuos referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011 pois, conforme mencionado anteriormente, os mesmos foram considerados não necessários e, conseqüentemente, as respectivas despesas de juros.

Entretanto, quanto ao lançamento que trata da necessidade dos empréstimos entendo que a análise do agente fiscal diligente mais uma vez foi absolutamente precisa.

Ressalta-se que o laudo da KPMG, em relação aos anos-calendário de 2010 e 2011, não faz análise específica quanto à necessidade dos mútuos, mas tão somente relata que foi observado pelos balancetes analisados, de igual forma aos do período de 2004 a 2007, que a empresa não dispunha de recursos financeiros para efetuar investimentos como construção do parque fabril, aquisição de máquinas e equipamentos, entre outros, concluindo que tais recursos tiveram que ser obtidos perante terceiros (pessoas físicas). Em outras palavras, diante de tal constatação acabou por confirmar serem necessários os mútuos de 2004 a 2007.

Essa constatação diverge daquela efetuada pela autoridade fiscal no curso da ação fiscal, devidamente comprovada por lançamentos contábeis extraídos do Livro Razão, de que os mútuos foram desnecessários eis que a empresa assumiu dívida de seu fornecedor (JARI) com sócios sujeitando-se a encargos financeiros sendo que, nas datas em que os mútuos foram contraídos, possuía aplicações financeiras escrituradas na conta 11011021, com saldos bem superiores aos mesmos, lhe sendo possível a quitação da sua obrigação diretamente com o fornecedor.

Nesse ponto (mútuos de 2004 a 2007) discordo do agente lançador e concordo com o agente diligente que chegou à seguinte conclusão após analisar mais de 10 mil documentos:

Conclui-se, pois, que foi comprovada grande parte dos mútuos contraídos pela empresa com os sócios no período de agosto de 2004 a dezembro de 2009 tendo sido apurados os correspondentes juros passivos no período fiscalizado (2010 e 2011) e que os mútuos contraídos nos anos-calendário de 2010 e 2011 foram desnecessários, motivo pelo qual os respectivos juros passivos tão bem o são.

Especialmente no que se refere aos mútuos contraídos nos anos de 2010 e 2011 a contribuinte insiste que eles eram necessários e mais vantajosos na medida em que os juros passivos pagos eram inferiores aos rendimentos de aplicações financeiras. E neste ponto o agente diligente respondeu pergunta específica:

Mês	Receita Aplicação Financeira - Razão	Juros Mutuos Sócios Apurados Diligencia
01/2011	319.012,15	5.725,87
02/2011	357.606,24	19.141,53
03/2011	400.284,38	29.642,86
04/2011	371.423,98	30.295,00
05/2011	458.591,30	33.917,08
06/2011	441.427,27	37.572,94
07/2011	462.590,00	46.039,25
08/2011	601.926,53	37.836,89
09/2011	502.215,64	42.949,18
10/2011	527.239,81	48.441,45
11/2011	541.808,71	49.264,95
12/2011	553.664,30	50.102,46
<b>Total</b>	<b>5.537.790,31</b>	<b>430.929,47</b>

Ocorre que, como muito bem assinalado pelo agente fiscal, tal comparação apenas pode ser feita de maneira correta quando se analisa a mesma base de cálculo.

No período em análise, no mês de janeiro (31/01/2011) em que foi contraído o maior valor de mútuo mensal (R\$ 604.076,75) o Recorrente possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 37.500.342,05, isto significa que o contribuinte tomou empréstimo de 1,61% do montante que tinha aplicado e defende que o mesmo foi necessário.

No mês seguinte (28/02/2011) o contribuinte contraiu mútuos da ordem de R\$ 458.191,50 ao passo que possuía em aplicações financeiras o montante de R\$ 41.336.238,63. Não há como defender que tais mútuos eram necessários!

Por sua vez, não se desconsidera a existência deles ou a liberalidade do contribuinte se endividar da forma que bem entender. Entretanto, não é possível imputar contra a receita o resultado fiscal desses mútuos uma vez que absolutamente desnecessários.

Assim, acolho o resultado da diligência nesse ponto.

Vê-se, portanto, que não foi o fato de a Recorrente contrair empréstimo com os sócios como elemento único para manutenção do lançamento. Pelo contrário.

No período de 2010 e 2011, diferente do período de 2004 a 2007 (fase pré operacional), esta turma analisou a efetiva operação que, por si só já foi inusual.

O que se tem de usual e ordinário em uma operação industrial é que a Recorrente adquira insumos (como fez com a empresa Jari) e pague por eles. Logicamente, em não havendo recursos disponíveis ou problemas de fluxo de caixa também seria normal e usual que se buscasse algum tipo de financiamento para quitar com a dívida.

Mas não foi isso que ocorreu.

A Recorrente devia para a empresa Jari que por sua vez devia aos sócios da Jaepel.

A Jaepel tinha recursos mais do que suficientes para arcar com suas obrigações (operação normal e usual) e, em assim fazendo, naturalmente a empresa Jari poderia quitar suas obrigações com seus devedores.

Apenas como *obter dictum* que não interfere nas conclusões deste relator, até porque esse ponto não foi explorado no TVF, mas tratando-se de informação pública, é possível constatar a coincidência de que alguns dos sócios da Jari possuem o mesmo sobrenome de sócios da Recorrente e, em algum momento a Jari esteve sujeita a processo de Recuperação Judicial e que a operação pode ter tido efeito de alterar prioridades de recebimento de créditos.

Pois bem, ao invés de seguir na operação que seria usual os sócios da Recorrente declararam “quitar” as obrigações da Recorrente perante a Jari e passaram a ser credores da Recorrente através de uma operação de mútuo. Em outras palavras, a Recorrente “trocou” uma dívida sem juros por uma dívida com encargos financeiros em uma operação de mútuo com os seus próprios sócios.

Sinceramente, não há como se defender trata-se de operação usual. Entretanto, seria justificável se houvesse um contexto fático probatório, o que também não ocorreu.

Os montantes mutuados mensalmente correspondiam a aproximadamente 2% do montante que a Recorrente detinha da caixa aplicado em instituições financeiras com liquidez suficiente para quitar com suas obrigações comerciais.

Além disso, restou comprovado que a Recorrente remunerou seus sócios com juros que variavam entre 1,7% a 2,2% a.m, ao passo que as aplicações financeiras lhe rendiam algo em torno de 1% a.m.

Veja que todo o contexto fático aponta para a inusualidade e não necessidade das despesas, e não se limita apenas ao fato de existir um mútuo com os sócios.

A Recorrente tentou defender a vantajosidade da operação comparando o montante total de rendimentos financeiros comparado com os juros passivos pagos aos sócios,

algo incomparável na medida em que são bases de cálculo distintas. Trata-se de comparação grosseira e no mínimo tendenciosa.

Por sua vez, a comparação feita em sede Recursal com base em média de juros de operações de capital de giro para mim, no presente caso, são irrelevantes na medida em que a empresa efetivamente possuía capital mais do que suficiente para arcar com suas obrigações.

Todo o contexto fático aponta para uma operação que foi desvantajosa para a empresa e vantajosa para os sócios, desta feita, eventual comparação deve ser feita entre os rendimentos de aplicações financeiras (o que foi feito) ou, ainda, com a taxa SELIC média do período que é um indicativo de *benchmark* para fins de benefício que os sócios teriam com aplicações financeiras comuns e usuais. No ano de 2010, por exemplo, a SELIC foi inferior a 10% a.a.

Assim, face ao exposto, entendo que mesmo afastado pela CSRF um dos argumentos que justificaram a manutenção da glosa, os demais argumentos fáticos são suficientes para a sua manutenção face a clara inusualidade e desnecessidade da despesa. Outrossim, os argumentos defensivos foram enfrentados e agora, novamente analisados e afastados posto que insuficientes a se justificar e comprovar a dedutibilidade da despesa.

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário na parte retomada para análise por esta TO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva