



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.720731/2012-70
ACÓRDÃO	1003-004.452 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CURTUME JANGADAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA SUSCINTA. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE, AUSÊNCIA DE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

De acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60).

Não há prejuízo ao sujeito passivo, quando a decisão recorrida, embora de forma suscinta, endereça os argumentos contido na impugnação.

IRPJ. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE. JUROS DE EMPRÉSTIMO REPASSADO A EMPRESA DO GRUPO SEM COBRANÇA DE JUROS. DESNECESSIDADE.

As despesas exigidas pela atividade da empresa, desde que não computadas nos custos e usuais ou normais, estão contempladas na regra geral de dedutibilidade do art. 47 da Lei nº 4.506/1964. O administrador é a pessoa competente para decidir como financiar as atividades empresariais, não cabendo ao Fisco ingerência sobre as decisões de captação de recursos. No entanto, os recursos que são captados por uma pessoa jurídica e repassados, sem a cobrança de juros, para outra do mesmo grupo econômico, não podem ser entendidos como exigidos pela atividade daquela que contratou o financiamento. Desnecessário o financiamento para a pessoa jurídica que o contratou, não há que se falar em dedutibilidade das despesas financeiras correlatas.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO COM ALTERAÇÃO DO IRPJ DEVIDO. NÃO REGISTRO EM RESERVA DE CAPITAL DO VALOR ADICIONAL DO INCENTIVO FISCAL. RECÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO. VEDAÇÃO.

No caso de lançamento de ofício não é admitida a recomposição do lucro da exploração, referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo do benefício fiscal nas hipóteses em que a lei exige o registro do incentivo em conta de Reserva de Capital.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE O JULGADOR ADMINISTRATIVO AFASTAR A APLICAÇÃO DE LEI. SÚMULA CARF 02.

Não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de ilegalidade ou inconstitucionalidade. Nesse sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75%, em razão das seguintes infrações (i) ausência de adição ao lucro líquido do ano-calendário de 2008, na determinação do lucro real, dos juros incidentes sobre o valor equivalente as despesas financeiras não necessárias incorridas sobre empréstimos obtidos junto a instituições financeiras e repassados integralmente a Coligada, sem qualquer cobrança de juros; e (ii) ausência de declaração em DCTF relativa ao ano-calendário 2007 e recolhimento do imposto de renda registrado no LALUR e informado em DIPJ.

Intimado, o contribuinte apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) houve interpretação equivocada da autoridade fiscal, pois os valores repassados a coligada não se configuram empréstimos, e sim pagamento de despesas operacionais, portanto não há que se falar em incidência de IOF; (ii) todo dispêndio feito pela pessoa jurídica — ou toda obrigação assumida — para a aquisição de bens, serviços ou utilidades, deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora de rendimentos; (iii) o pagamento de despesas entre coligadas, desde que bem demonstrado/comprovado, será considerado dedutível para fins de IRPJ e CSLL, tanto para a empresa que efetua o reembolso (paga), quanto para a empresa que recebe o valor reembolsado; (iv) o Auto de Infração produzido pela Receita Federal do Brasil não preenche os requisitos previstos em lei para que seja considerado válido, vez que o lançamento Fiscal foi constituído de juros e multa em total dissonância com o Sistema Tributário Brasileiro, transformando às exações mencionadas em verdadeiro confisco, transferindo ao Poder Público os parcos recursos da iniciativa privada; e (v) os empréstimos bancários contraídos foram no montante de R\$ 28.898.033,16, ou seja, a base de cálculo adotada pela autoridade fiscal para tributar não separou/individualizou os descontos de duplicadas realizados no período perante instituições bancárias do valor dos juros pagos sobre os empréstimos, donde a nulidade do auto de infração por erro material.

Posteriormente, o contribuinte apresentou “razões finais”, alegando, em resumo, que (i) os empréstimos obtidos pela Autuada de instituições financeiras, ainda que em parte repassados, via conta corrente, a sua Controladora - Agropecuária SBF Administração e Participações Ltda — se faziam, sim, necessários para levar a efeito atividades inerentes ao seu objeto social, tanto que ocorriam rotineiramente, como reconhecido pela Fiscalização, dado que, como consabido, controlada e controladora estão umbilicalmente vinculadas; (ii) necessários os empréstimos, por consectário, os juros pagos pela Autuada às instituições financeiras caracterizam-se como despesas financeiras dedutíveis da base de cálculo do IRPJ; (iii) o juízo de valor feito pela autoridade fiscal a respeito das atividades da empresa foi afastado, sob o argumento de que a sociedade é constituída com o objetivo de ser lucrativa, o que é incompatível com a realização de dispêndios não necessários; (iv) no caso em questão, embora as "operações financeiras" entre a controladora (Agropecuária SBF Administração e Participações Ltda) e a controlada (Autuada) — sobretudo sem cobrança de juros como incorre na hipótese objeto da

autuação - juridicamente, não se caracterizam como "contratos de mútuo", mas sim "contratos de conta corrente"; (v) no caso julgado, uma sociedade contraiu empréstimo junto a um banco ficando dele devedora e os juros incorridos eram considerados despesa necessária, o que diminuiu o IRPJ a pagar, no mesmo período, contratou operação de mútuo com empresa coligada, na condição de credora, sem exigir da devedora o pagamento de juros; (vi) somente seria possível impedir a dedução dos juros se tivesse sido comprovada pelo fisco simulação ou fraude, lembrando que "a prova de que houve simulação é do fisco" e, no caso, a fiscalização não conseguiu fazer a prova; (vii) o contribuinte faz jus à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração; e (viii) a multa de 75% viola os princípios da proporcionalidade e do não-confisco.

Sobreveio a decisão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do Processo Administrativo em geral e do Processo Administrativo Fiscal - PAF, em particular, sem ela, não há que se cogitar de nulidade.

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar a constitucionalidade de atos administrativos cujos fundamentos encontram-se amparados no ordenamento jurídico vigente.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

BENEFÍCIOS FISCAIS. REQUISITOS PARA USUFRUIR AS REDUÇÕES.

Os benefícios fiscais condicionalmente concedidos a sociedades empresárias, admitem análise do cumprimento de seus requisitos e na ausência desses, seu desconhecimento, como bem procedeu a Autoridade Fiscal *a quo*.

DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS NECESSÁRIAS À SOCIEDADE EMPRESÁRIA. OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. INAPLICÁVEL O CONCEITO.

A impugnante confessa que assumiu dívidas perante instituições financeiras para custear despesas de outra sociedade empresária a ela vinculada, o que caracteriza, na verdade, empréstimo à coligada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que (i) a decisão recorrida é nula tendo em vista que a análise procedida pelos julgadores *a quo* foi por demais superficial no exame dos fatos e de seu enquadramento legal; (ii) os empréstimos obtidos pela Autuada de instituições financeiras, ainda que em parte repassados, via conta corrente, a sua Controladora - Agropecuária SBF Administração e Participações Ltda – se faziam, sim, necessários para levar a efeito atividades inerentes ao seu objeto social, tanto que ocorriam rotineiramente, como reconhecido pela Fiscalização, dado que controlada e controladora estão umbilicalmente vinculadas; (iii) necessários os empréstimos, por consectário, os juros pagos pela Autuada, ora Recorrente, às instituições financeiras caracterizam-se como despesas financeiras dedutíveis da base de cálculo do IRPJ; (iv) o juízo de valor feito pela autoridade fiscal a respeito das atividades da empresa foi afastado, sob o argumento de que a sociedade é constituída com o objetivo de ser lucrativa, o que é incompatível com a realização de dispêndios não necessários; (v) o contribuinte faz jus à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração; e (vi) a multa de 75% viola os princípios da proporcionalidade e do não-confisco.

É relatório.

VOTO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

A Recorrente recebeu mensagem em sua Caixa Postal com acesso à decisão da DRJ em 14.03.2018 e, em 15.03.2018, consultou o referido documento (fl. 992).

A Caixa Postal é considerada o Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) do contribuinte perante a RFB, de forma que, nos termos do art. 23, §2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, se considera realizada a intimação na data em que o sujeito passivo consulta o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária – desde que antes do prazo de 15 dias contados da entrega dos documentos no referido endereço eletrônico.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, é tempestivo o recuso voluntário interposto em 28.03.2018.

II – PRELIMINAR

Sustenta a Recorrente, preliminarmente, que a decisão recorrida é nula tendo em vista que a análise procedida pelos julgadores foi por demais superficial no exame dos fatos e de seu enquadramento legal.

A decisão recorrida assim se manifestou sobre as alegações da Recorrente:

Mérito

46. Os critérios sobre a necessidade das despesas incorridas por uma pessoa jurídica, de fato, são tratados no artigo 299 do RIR de 1999, reproduzido abaixo. (...)

47. São dedutíveis na determinação do lucro real, pois, aquelas que se enquadram nas condições fixadas no dispositivo acima transcrito, isto é, despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas, sendo usuais ou normais no tipo de transações e operações realizadas pela pessoa jurídica ou, se não habitual, ao menos necessária para promover a venda do produto ou serviço.

48. A necessidade de uma despesa há de ser avaliada diante de cada situação concreta, levando em conta a existência de fundamento econômico a justificar sua dedutibilidade.

49. No caso em tela, a própria impugnante reconhece que se trata de despesa incorrida por outra pessoa jurídica. (...)

50. Os desembolsos em tela, portanto, não consistem despesas necessárias, conforme preceituado pela legislação de regência, mas empréstimo a sociedade empresária vinculada como bem destacou a Fiscalização e nenhum reparo, há que ser feito ao crédito tributário constituído.

Benefício Fiscal - SUDAM

51. Recapitulando, a Autoridade Fiscal relacionou as seguintes razões para não acolher, no caso concreto, o benefício fiscal concedido pela SUDAM, potencialmente aplicável à contribuinte. (...)

52. Na peça impugnatória, a contribuinte limita-se a alegar que a Autoridade Fiscal não teria respeitado o princípio da reserva legal e a súmula nº 37 do CARF, reproduzida abaixo. (...)

53. Dado que os argumentos apresentados pela impugnante não atacam os motivos apontados pela Fiscalização, trata-se de defesa inepta que não merece acolhida.

54. Finalmente uma palavra sobre os juros reais que a exigência tributária implica recair sobre as operações econômicas entre as sociedades, trata-se de matéria alheia à lide, porque indiferente às hipóteses de constituição do crédito tributário.

Veja-se que, embora sucinta, a decisão recorrida não deixou de enfrentar os argumentos trazidos pela Recorrente em sua impugnação e, posteriormente, em suas “razões finais”.

Ademais, de acordo com o Decreto nº 70.235/1972, são nulos (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade

incompetente ou com preterição do direito de defesa (art. 59). A demais irregularidades, incorreções e omissões, entretanto, não importam em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo (art. 60). E, no presente caso, não vislumbro qualquer prejuízo ao sujeito passivo, que teve suas razões de defesa devidamente endereçadas e, posteriormente, foi capaz de recorrer da decisão da DRJ por meio do recurso voluntário ora em análise.

Diante do exposto, afasto a preliminar arguida.

III – MÉRITO

III.1 – Dedutibilidade das despesas financeiras

No mérito, o cerne da controvérsia é a dedutibilidade das despesas financeiras relativas a empréstimo contraído por uma empresa e repassado, sem cobrança de juros, para outra pessoa jurídica do grupo econômico.

Na sistemática do lucro real, a apuração do IRPJ parte do lucro contábil, calculado com observância da legislação comercial e evidenciado nas demonstrações contábeis do contribuinte¹. Nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, para chegar ao lucro contábil, a Demonstração do Resultado do Exercício (“DRE”) discriminará (i) a receita bruta das vendas e serviços e, após a subtração das deduções de vendas, abatimentos e impostos, (ii) a receita líquida das vendas e serviços, que, com a subtração do custo das mercadorias e serviços vendidos, resulta no (iii) lucro bruto. Do lucro bruto serão deduzidas as despesas com vendas, as despesas financeiras (deduzidas das receitas), as despesas gerais e administrativas e as outras despesas operacionais, para se chegar ao (iv) o lucro ou prejuízo operacional, ao qual serão acrescidas as outras receitas e subtraídas as outras despesas, para se apurar o (v) resultado do exercício antes dos tributos sobre o lucro e das correspondentes provisões, que equivale ao lucro contábil, isto é, ao ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ na sistemática do lucro real².

O parágrafo primeiro do art. 187 da Lei nº 6.404/1976 estabelece que a apuração do lucro contábil ocorre a partir do confronto entre “as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda” e “os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”. Isto é, todos os custos, despesas, encargos e perdas incorridos pela pessoa jurídica correspondentes às receitas e

¹ Art. 18 da Lei nº 7.450/1985; art. 7, §4º e art. 67, *caput* e XI, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

² Do resultado do exercício são subtraídos o IRPJ, a CSLL e as correspondentes provisões, bem como as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizam como despesa, para se apurar o (vi) lucro ou prejuízo líquido do exercício. Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, a apuração do lucro contábil se encerra na linha da DRE relativa ao resultado do exercício e, a partir de então, são evidenciadas as destinações do lucro, inclusive as transferências patrimoniais negativas (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 908).

rendimentos auferidos no período são deduzidos na apuração do lucro contábil e, portanto, impactam a apuração do lucro real, ao menos que sejam objeto de algum ajuste.

Note-se que o lucro real parte do lucro contábil, mas com ele não se confunde. Isso porque existe um distanciamento entre contabilidade e direito tributário: apesar de ambos pertencerem ao campo das ciências sociais, a contabilidade se ocupa das mutações patrimoniais, que, por sua vez, decorrem eminentemente da ação humana, e tem por objeto o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação do patrimônio das entidades, com a finalidade de fornecer informações confiáveis aos usuários internos e externos das demonstrações contábeis³; enquanto o direito tributário regula a relação entre Fisco e contribuinte, com o ânimo de financiar a atividade estatal e, no caso de tributação extrafiscal, induzir comportamentos.

Esse “distanciamento” entre contabilidade e direito tributário é especialmente invocado em matéria de imposto de renda nos casos em que, para atingir seus objetivos, a contabilidade se utiliza de estimativas, presunções e outras técnicas que carecem da concretude e segurança jurídica exigidas pelo direito tributário e, muitas vezes, não evidenciam a capacidade contributiva do contribuinte.

Com relação à dedutibilidade de despesas na apuração do IRPJ, igualmente, há um distanciamento entre o regramento contábil e o fiscal. A chamada “regra geral de dedutibilidade de despesas” na apuração do IRPJ está prevista no art. 47 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

De tal dispositivo se extrai que será dedutível a despesa que (a) não tenha sido computada nos custos; (b) seja necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, isto é, tenha sido paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade do contribuinte; e (c) seja operacional, isto é, usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade da empresa.

Vê-se, portanto, que, enquanto a contabilidade admite a dedução, dentre outros, de todas as despesas incorridas pela pessoa jurídica correspondentes às receitas e rendimentos auferidos no período, o direito tributário limita a dedutibilidade das despesas, frise-se, àquelas (i) não computadas nos custos; (ii) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e (iii) usual ou normal no tipo de transação, operação ou atividade.

³ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 215.

O **primeiro critério** contido no art. 47 da Lei nº 4.506/1964 não apresenta maiores dificuldades. Ricardo Mariz de Oliveira⁴ ensina que uma empresa incorre em custo quando emprega recursos do seu ativo ou contrai dívidas para a aquisição de bens ou direitos de qualquer natureza e o art. 46 esclarece o que se considera custos para fins de apuração do lucro real.

O **terceiro critério** contido no referido dispositivo gera controvérsias, especialmente porque o Parecer Normativo CST 32/1981⁵, a meu ver, violou o art. 47 da Lei nº 4.506/1964, ao equiparar indevidamente “normalidade” à “ususalidade” e, ainda, exigiu uma análise de tais critérios do ponto de vista do mercado, comparando o contribuinte às demais empresas que realizam operação do mesmo tipo ou compartilham a mesma espécie de negócio.

O parágrafo segundo do art. 47 da Lei nº 4.506/1964 utiliza o conectivo “ou” para se referir às despesas usuais e normais, de forma que são consideradas operacionais tanto as despesas usuais, como as normais. Isto é, normalidade e ususalidade são critérios alternativos aplicáveis às despesas operacionais, não sendo exigíveis a verificação de ambos para a dedutibilidade da despesa.

Além disso, a normalidade e a ususalidade devem ser examinadas do ponto de vista do contribuinte – e não do mercado – de forma que despesa normal é aquela que tem relação com as especificidades daquele contribuinte que nela incorreu, independentemente de sua frequência ou do comportamento das demais empresas que atuam no mercado; enquanto despesa usual é aquela frequente para aquela empresa, mesmo que as outras do ramo nela não incorram.

O **segundo critério** talvez seja o que apresenta maiores dificuldades. Como já me manifestei em outras oportunidades, “o aspecto da necessidade deve ser encarado do ponto de vista do gestor da empresa, tendo o Fisco ingerência limitada para questionar as razões empresariais que levaram o administrador a decidir por incorrer em determinada despesa”. Diante disso, “não pode a Autoridade Fiscal, com base em critérios subjetivos, arbitrar quais despesas seriam ou não necessárias ao atingimento dos objetivos empresariais”⁶.

Por outro lado, o fato de o administrador optar por incorrer em uma despesa, não a torna automaticamente dedutível na apuração do IRPJ – embora possa sê-lo na apuração do lucro contábil. Isso porque, mais uma vez, é preciso que a despesa, desde que não regulada em norma específica, se subsuma aos critérios contidos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964.

⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda* (2020). v. 2. São Paulo: IBDT, 2020, p. 828 e 829.

⁵ “5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de “ususalidade” deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”.

⁶ KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. Dedutibilidade de despesas com atos ilícitos: uma análise a partir dos limites e parâmetros constitucionais. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Luro arbitrado. *Caderno de Pesquisas Tributárias* (número 47), Série APET n. 3. São Paulo: MP Editora, 2023, p. 438.

Não tenho dúvidas que o critério da necessidade envolve um grau de subjetividade – tanto é assim que o legislador, com o objetivo expresso de tornar mais precisa a “regra geral de indedutibilidade”, publicou o art. 13 da Lei nº 9.249/1995⁷. Mas é preciso buscar alguma racionalidade no texto da lei ou, ao menos, nas normas que regem a dedutibilidade de despesas na apuração do lucro real.

Analisando de forma detida o §1º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, vê-se que o legislador entendeu como necessárias aquelas despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas para a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora. Disso se extrai que aquelas despesas que contribuem, que são “ligadas de alguma forma” ou úteis para a atividade da empresa, não lhes sendo, porém, exigidas, foram excluídas pelo legislador do âmbito de aplicação do dispositivo. Sobre a diferença entre necessidade e utilidade com relação às despesas são as lições de De Plácido e Silva⁸:

Embora no sentido de necessidade, em regra, se anote a ideia de utilidade, o âmbito da primeira é bem maior que o da segunda.

Assim, despesas necessárias indicam-se as que se devem executar, não somente porque se possam considerar propriamente úteis, como porque se impõem, são imperativas diante da contingência em que se fundam.

A utilidade, em sentido próprio, traz consigo um conceito de produtividade, e a necessidade nem sempre é produtiva.

Reforça o entendimento de que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 não abarca as despesas que, embora úteis, não sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, o fato de o legislador, em diversos outros dispositivos, autorizar expressamente a dedutibilidade de despesas úteis⁹. Disso pode-se extrair que as despesas exigidas pela atividade da empresa, desde que não computadas nos custos e usuais ou normais, estão contempladas na “regra geral de dedutibilidade” do art. 47 da Lei nº 4.506/1964; enquanto as demais, inclusive aquelas úteis à atividade, somente serão dedutíveis quando o legislador assim optar.

Aplicando tais lições ao presente caso, entendo que o administrador é a pessoa competente para decidir como financiar as atividades empresariais, não cabendo ao Fisco ingerência sobre as decisões de captação de recursos.

No entanto, como tratado acima, o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 autoriza a dedutibilidade das despesas exigidas pela atividade da empresa. E, por óbvio, recursos que são captados por uma pessoa jurídica e repassados, sem a cobrança de juros, para outra do mesmo

⁷ É o que se extrai da exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995: “9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com “*fringe benefits*”, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infraestrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (art. 13)”.

⁸ Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 31. Ed. Rio de Janeiro, Forense, 2014, p. 702.

⁹ Por outro lado, as despesas dedutíveis por integrar a remuneração são tratadas no art. 369 do RIR/99.

grupo econômico, não podem ser entendidos como exigidos pela atividade daquela que contratou o financiamento. A ausência de juros, a meu ver, evidencia a existência de artificialidade na operação e indica que os valores captados não se prestavam para financiar atividade da Recorrente, que prontamente os repassou a outra empresa do grupo. Desnecessário o financiamento para a pessoa jurídica que o contratou, não há que se falar em dedutibilidade das despesas financeiras correlatas.

Diante do exposto, deve ser mantida a decisão recorrida.

III.2 – Redução do IRPJ sobre o lucro da exploração

Alega a Recorrente que faz jus à redução de 75% do imposto sobre a renda e adicionais calculados com base no lucro da exploração.

No presente caso, como afirmou a Autoridade Fiscal e ratificou a decisão recorrida, o contribuinte, dentre outros, não comprovou a regularidade fiscal exigida para a fruição do benefício e tampouco sua correta apuração e, ainda, não constituiu a correspondente reserva de capital.

Ainda que assim não fosse, nos termos do entendimento recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, “no caso de lançamento de ofício não é admitida a recomposição do lucro da exploração, referente ao período abrangido pelo lançamento, para fins de novo cálculo do benefício fiscal nas hipóteses em que a lei exige o registro do incentivo em conta de Reserva de Capital”. É o que se extrai do voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no Acórdão nº 9101-006.633, proferido em 12.06.2023:

A interpretação contida no Parecer Normativo CST nº 11/1981 e também utilizada pela decisão recorrida mostra-se deveras apropriada. Afinal, o lucro da exploração é calculado a partir do lucro líquido do exercício e não compete ao Fisco proceder ao recálculo deste lucro líquido, para fins de gozo de incentivo fiscal, em período já encerrado.

A esse respeito, assim dispunha o art. 545 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital. § 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º,

§ 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Note-se que o art. 545 do RIR/99 dispõe que o valor que deixar de ser pago em virtude de isenções e reduções não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica. Impossível ao Fisco refazer a contabilidade da pessoa jurídica atuada para recompor o lucro de exploração do período e constituir a reserva de capital de exercício já encerrado.

No caso concreto, por mais que possa se entender que se trata de mero recálculo do IRPJ e adicional devidos em razão de auto de infração, não há como se deixar de reconhecer que conceder tal benefício em momento posterior ao registro contábil do contribuinte, implicaria no não registro adequado do valor da isenção/redução na então “Reserva de Capital”, com conseqüente possibilidade de distribuição dos referidos valores, o que poderia redundar, por via reversa, até mesmo na perda do próprio benefício fiscal, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, nos termos do § 2º do próprio art. 545 do RIR/99.

E, nessa mesma linha de raciocínio há precedentes deste CARF, como, por exemplo, o Acórdão nº 1401-000.8453, de 09/08/2012, que enfrenta o tema com profundidade e conclui, por unanimidade, pela impossibilidade de se recompor o lucro da exploração. Peço vênha para transcrever passagem do voto condutor do julgado, que uso como fundamento para decidir: (...)

Pelo exposto, considero que não há reparos a se fazer na decisão recorrida e voto por não prover o Recurso Especial.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário no que se refere à necessidade de redução do IRPJ em razão dos valores destinados ao lucro da exploração.

III.3 – Multa de ofício de 75%

Sustenta a Recorrente, ainda, que a multa de ofício de 75% viola os princípios da proporcionalidade e do não-confisco. A referida penalidade foi imposta com base no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Diante disso, não cabe ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de ilegalidade ou inconstitucionalidade, razão pela qual mantenho a aplicação da multa de 75%, com base no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

IV – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário, AFASTO a preliminar e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic