



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.723468/2020-82
ACÓRDÃO	1401-007.600 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EMPRESA BRASILEIRA DE REPAROS NAVAIS S A RENAVE FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO. AUSÊNCIA DE NOVOS ARGUMENTOS. MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. APLICAÇÃO DO ART. 114, § 12, I, DO RICARF.

Quando as razões do recurso voluntário se limitam a reiterar os argumentos já apresentados na impugnação, sem trazer novos elementos fáticos ou jurídicos capazes de infirmar a decisão de primeira instância, esta deve ser mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos, conforme faculta o art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. PERÍODO DE APURAÇÃO. LUCRO REAL ANUAL. LANÇAMENTO COM BASE EM INFRAÇÕES MENSAS. VÍCIO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por erro no critério temporal quando a autoridade fiscal, embora apure infrações em bases mensais, consolida os ajustes na apuração anual do tributo, em conformidade com o regime de tributação do contribuinte (Lucro Real Anual).

IRPJ E CSLL. DESPESAS FINANCEIRAS. CONTRATO DE MÚTUO ENTRE PARTES LIGADAS. TAXA DE JUROS. DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade de despesas financeiras, a título de juros, em contratos de mútuo entre partes ligadas, submete-se aos critérios de necessidade, normalidade e usualidade, nos termos do art. 299 do RIR/99.

TAXA DE JUROS. PARÂMETROS DE MERCADO. ARBITRAMENTO PELA AUTORIDADE FISCAL. AUSÊNCIA DE AMPARO LEGAL.

Falece competência à autoridade fiscal para, de ofício, desconsiderar as taxas de juros livremente pactuadas entre as partes e substituí-las por

taxas de referência de mercado (BACEN), sob a mera alegação de que as taxas contratuais seriam “por demais elevadas”, sem demonstrar a ocorrência de simulação, fraude ou abuso de forma.

DEDUTIBILIDADE. DESPESAS SUPERIORES AO PACTUADO. GLOSA DO EXCESSO.

É legítima a glosa da parcela das despesas financeiras que excede o montante efetivamente devido conforme os termos do contrato e seus aditivos, por ausência de lastro documental e por não se caracterizar como despesa necessária e incorrida.

RECURSO VOLUNTÁRIO. APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO EM SEDE DE JULGAMENTO. ART. 146 DO CTN.

A alteração do critério jurídico do lançamento pela autoridade julgadora de primeira instância, que afasta a motivação original da fiscalização (taxa de mercado) e adota um novo fundamento (taxa contratual) para manter parcialmente a autuação, configura matéria a ser analisada à luz da vedação ao aperfeiçoamento do lançamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela EMPRESA BRASILEIRA DE REPAROS NAVAIS S A RENAVE e de Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), em face do Acórdão nº 108-016.489 (fls. 549-559), que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente, mantendo em parte o crédito tributário exigido nos Autos de Infração de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2015 e 2016.

O lançamento original, consubstanciado nos Autos de Infração lavrados em 09/12/2020 (fls. 2-29), totalizou um crédito tributário de R\$ 21.464.279,97, sob a acusação de dedução de “Despesas não necessárias” na apuração do resultado dos períodos, em infração ao art. 299 do RIR/99.

Conforme o Relatório Fiscal (fls. 480-495), a autoridade fiscal identificou que a Recorrente registrou e deduziu despesas financeiras excessivas, decorrentes de um contrato com a empresa ligada REBELO INDÚSTRIA COMÉRCIO E NAVEGAÇÃO LTDA (REICON).

A controvérsia origina-se de um “Contrato de Compra e Venda” (REI/REN Nº 001A/2014), firmado em outubro de 2014, no qual a REICON vendeu à Recorrente um dique flutuante denominado “José Rebelo” pelo valor de R\$ 21.478.574,00.

Diante do inadimplemento do pagamento por parte da Recorrente, foi acionada a cláusula contratual que previa a incidência de juros de 12,7% ao mês. A Recorrente contabilizou despesas financeiras com base nessa taxa para o período de janeiro a junho de 2015.

Posteriormente, as partes firmaram dois aditivos contratuais:

- Aditivo 001 (junho/2015): Manteve a taxa de 12,7% a.m. para o 1º semestre de 2015, zerou a taxa para o 2º semestre de 2015 e estabeleceu uma taxa de 3,15% a.m. para o ano de 2016. A Recorrente contabilizou suas despesas em 2016 com base nesta taxa.
- Aditivo 002 (dezembro/2016): Repactuou retroativamente as taxas de juros para 4,00% a.m. para 2015 e 3,80% a.m. para 2016.

A fiscalização, entendendo que a operação se converteu em um contrato de mútuo, considerou as taxas pactuadas (mesmo as do Aditivo 002) como “por demais elevadas” e, para fins de apuração do crédito tributário, substituiu-as pela “Taxa média mensal de juros das operações

de créditos com recursos livres – Pessoas Jurídicas – Capital de giro com prazo superior a 365 dias” (tabela 25442 do BACEN). A diferença entre os juros calculados por essa taxa de referência e os juros efetivamente contabilizados pela Recorrente foi glosada como despesa não necessária.

Da Decisão Recorrida

A 3ª Turma da DRJ08, ao julgar a impugnação, decidiu:

Rejeitar a preliminar de nulidade por erro no critério temporal, entendendo que a fiscalização apurou as infrações mensalmente, mas consolidou os ajustes na apuração anual do IRPJ e da CSLL, em conformidade com o regime do Lucro Real Anual.

Afastar o critério da fiscalização de substituir as taxas de juros contratuais pela taxa de referência do BACEN, por ausência de amparo legal para tal procedimento e por não haver nos autos prova de que as taxas pactuadas eram desarrazoadas.

Manter parcialmente o lançamento, sob um novo fundamento. A DRJ constatou que a Recorrente deduziu despesas financeiras em montantes superiores aos que seriam devidos se aplicadas as taxas do Aditivo 002 (4,00% e 3,80%). Assim, a DRJ glosou apenas o excesso, ou seja, a diferença entre o que foi contabilizado (com base nas taxas de 12,7% e 3,15%) e o que era contratualmente devido (com base nas taxas de 4,00% e 3,80%).

Os valores exonerados foram os detalhados abaixo:

IRPJ	2015			2016		
	Lançado	Exonerado	Mantido	Lançado	Exonerado	Mantido
Valor tributável	20.658.217,08	10.391.667,97	10.266.549,11	14.934.644,43	13.223.161,26	1.711.483,17
Valor tributável após compensação	17.710.431,44	10.391.667,97	7.318.763,47	14.934.644,43	13.223.161,26	1.711.483,17
Tributo	4.427.607,85	2.597.916,98	1.829.690,87	3.733.661,10	3.305.790,31	427.870,79
Multa	3.320.705,88	1.948.437,73	1.372.268,15	2.800.245,82	2.479.342,73	320.903,09

CSLL	2015			2016		
	Lançado	Exonerado	Mantido	Lançado	Exonerado	Mantido
Valor tributável	20.658.217,08	10.391.667,97	10.266.549,11	14.934.644,43	13.223.161,26	1.711.483,17
Valor tributável após compensação	14.460.751,96	7.274.167,58	7.186.584,38	10.454.251,11	9.256.212,89	1.198.038,22
Tributo	1.301.467,67	654.675,08	646.792,59	940.882,59	833.059,15	107.823,44
Multa	976.100,75	491.006,31	485.094,44	705.661,94	624.794,36	80.867,58

Interpôs-se **Recurso de Ofício ao CARF quanto à parte do crédito tributário que foi exonerada.**

Das Razões do Recurso Voluntário

Inconformada com a manutenção parcial do crédito, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 569-578), sustentando, em síntese:

Nulidade do Lançamento: Reitera a tese de nulidade por erro de direito, afirmando que a apuração mensal das infrações pela fiscalização viola o critério temporal da apuração anual do Lucro Real.

Ilegalidade do “Aperfeiçoamento do Lançamento”: Argumenta que a DRJ, ao afastar a motivação original da fiscalização (substituição da taxa de juros pela do BACEN) e adotar um novo critério (glosa do excesso sobre a taxa contratual), praticou um “aperfeiçoamento do lançamento” em sede de julgamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN e pela jurisprudência

administrativa. Defende que, uma vez reconhecida a falha na motivação original, o lançamento deveria ter sido integralmente cancelado.

Legitimidade das Despesas: Sustenta que a operação era um contrato de compra e venda, e os encargos decorreram de juros de mora por inadimplemento, sendo, portanto, despesas operacionais necessárias e dedutíveis. Afirma que, se a DRJ reconheceu a validade dos contratos, não poderia manter a glosa.

Pugna, ao final, pela reforma da decisão recorrida para que o lançamento seja julgado totalmente improcedente.

Do Recurso de Ofício

A DRJ interpôs Recurso de Ofício (fl. 550) em relação à parte do crédito tributário exonerado. A Fazenda Nacional, em suas contrarrazões defende a legalidade do procedimento fiscal original, sustentando que a utilização de uma taxa de juros de mercado (BACEN) é um parâmetro válido para aferir a normalidade e usualidade da despesa, nos termos do art. 299 do RIR/99, especialmente em operações entre partes ligadas onde as taxas pactuadas se mostram excessivas e destoantes da realidade econômica.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

Conheço do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, por serem tempestivos e preencherem os demais requisitos de admissibilidade.

Passo à análise conjunta dos recursos, dado que versam sobre a mesma matéria e se contrapõem em seus fundamentos.

I. Delimitação da controvérsia:

A Natureza da Despesa e a Competência da Fiscalização

A controvérsia central deste processo reside na dedutibilidade de despesas financeiras, a título de juros, decorrentes de um contrato de compra e venda inadimplido, firmado entre a Recorrente e sua parte ligada, a empresa REICON.

A autoridade fiscal, ao lavrar o auto de infração, enquadrou a matéria como “Despesas não necessárias”, com base no art. 299 do RIR/99, que estabelece:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

O cerne da atuação fiscal, conforme se extrai do Relatório Fiscal (fls. 480-495), não foi a desqualificação da operação em si, mas sim a consideração de que as taxas de juros pactuadas e, principalmente, as efetivamente contabilizadas pela Recorrente, eram excessivas e destoantes da realidade econômica. Em razão disso, a fiscalização afastou as taxas contratuais e aplicou, de ofício, uma taxa de referência do Banco Central (BACEN) para recalcular o que seria uma “despesa necessária”.

A decisão da DRJ, por sua vez, afastou o critério da fiscalização, mas manteve parte da autuação sob um novo fundamento: a glosa do valor que excedeu o pactuado no Aditivo Contratual nº 002.

Temos, portanto, dois pontos cruciais a serem analisados:

1. A legalidade do procedimento original da fiscalização de substituir taxas contratuais por taxas de mercado (objeto do Recurso de Ofício).

2. A legalidade da decisão da DRJ de, após afastar o critério original, manter o lançamento com base em um novo fundamento (objeto do Recurso Voluntário).

II. Da Análise do Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício busca restabelecer o critério original da autuação, defendendo a legitimidade da glosa das despesas financeiras que excederam o montante calculado com base na taxa de referência do BACEN.

Neste ponto, a decisão da DRJ se mostra irretocável e deve ser mantida.

A atividade de lançamento é vinculada e deve se ater aos estritos termos da lei. O art. 299 do RIR/99, ao dispor sobre a necessidade, usualidade e normalidade das despesas, não confere à autoridade fiscal a competência para atuar como árbitro de cláusulas contratuais e substituir, de forma discricionária, as taxas de juros livremente pactuadas entre as partes.

A alegação de que as taxas eram “por demais elevadas” é um juízo de valor que, desacompanhado de provas robustas de simulação, fraude, abuso de forma ou de que a operação visava unicamente à evasão fiscal, não possui o condão de afastar a validade do negócio jurídico para fins tributários. A fiscalização não pode presumir a ausência de propósito negocial ou a má-fé. O ônus de provar o vício no negócio jurídico que justificaria a desconsideração de suas cláusulas é da autoridade fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

A própria autoridade fiscal, em seu relatório, afirma que *“não temos elementos para desqualificar o contrato de compra e venda apresentado à fiscalização, seus aditivos, nem sua alegada conversão em contrato de mútuo”*. Ora, se o negócio jurídico é válido, suas cláusulas, incluindo as que estipulam os encargos moratórios, produzem efeitos entre as partes.

Portanto, a substituição da taxa contratual pela taxa do BACEN carece de fundamento legal, sendo uma interferência indevida na autonomia privada das partes. A decisão da DRJ, ao afastar este critério, agiu corretamente.

Pelo exposto, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

III. Da Análise do Recurso Voluntário

Superada a análise do Recurso de Ofício, passo a analisar o Recurso Voluntário, que se insurge contra a manutenção parcial do crédito tributário.

Da nulidade do lançamento.

Considerando que a Recorrente reitera a tese de nulidade por erro de direito, afirmando que a apuração mensal das infrações pela fiscalização viola o critério temporal da apuração anual do Lucro Real.

Como esclarecido no acórdão de piso, no presente caso, o regime de tributação informado pela empresa fiscalizada nos períodos de apuração correspondentes aos anos de 2015 e 2016 foi o lucro real, conforme informado nas ECF transmitidas ao SPED e afirmação feita pelo impugnante em sua defesa. Logo, o lucro real foi apurado em 31 de dezembro de 2015 e em 31 de dezembro de 2016, abrangendo o resultado de todo o ano-calendário.

A alegação, assim não procede, uma vez que Autoridade Fiscal, na lavratura do auto de infração, identificou cada uma das despesas financeiras mensais tidas como indedutíveis e as incorporou na apuração anual do IRPJ e da CSLL para os anos-calendário de 2015 e 2016, resultando em um crédito tributário apurado para cada um desses períodos.

A operação que dá origem à autuação trata-se de contrato firmado entre a empresa REICON e a impugnante pelo qual a primeira vendeu à segunda, em outubro de 2014, uma embarcação tipo dique flutuante denominado JOSÉ REBELO, pelo valor de R\$ 21.478.574,00. A partir das informações presentes nos autos, infere-se que o pagamento pela compra não foi honrado, tendo sido implementada a cláusula quarta daquele contrato, que previa, em caso de inadimplência, a aplicação de uma taxa de juros equivalente a 12,7% ao mês. Essa taxa foi objeto de duas repactuações, resultando, após o segundo aditivo, em uma taxa de juros a ser aplicada sobre o saldo devedor de 4% ao mês durante o ano de 2015 e de 3,8% ao mês ao longo de 2016.

A Fiscalização adotou a premissa de que o inadimplemento do contrato de compra e venda tem o condão de transformá-lo em contrato de mútuo,

especialmente por prever encontro de contas. Em operações dessa natureza, os encargos financeiros devem ser reconhecidos como receita financeira da mutuante e despesa financeira da mutuária (Impugnante). Analisando as demonstrações contábeis e fiscais da Impugnante relativamente aos anos-calendário de 2015 e 2016, chegou às seguintes conclusões:

No ano de 2015, a empresa RENAVE contabilizou, a título de despesas financeiras, um total de R\$ 26.928.059,73, dos quais R\$ 22.889.145,83 referem-se aos juros decorrentes do contrato celebrado com a REICON;

Em 2016, as despesas financeiras totais aumentaram (R\$47.288.791,97), porém, o valor atribuído aos encargos financeiros decorrentes do contrato com a REICON somou R\$ 20.689.746,83;

Análise das DREs Referenciais, mostra que a RENAVE utilizou como parcela dedutiva na apuração do resultado a totalidade dos juros decorrentes da inadimplência do contrato de compra e venda celebrado com a REICON, tanto em 2015, quanto em 2016, afetando na mesma proporção a base de cálculo e o valor do IRPJ e da CSLL.

Pois bem. De posse de todas as informações expostas, a Fiscalização faz duas inferências, que serão fundamentais para o deslinde da controvérsia. Primeiramente, em relação à taxa de juros pactuada, afirma que as taxas de 4% (2015) e 3,8% (2016) representam “percentuais por demais elevados no ambiente econômico brasileiro da época. Estes percentuais fariam a dívida dobrar num período de aproximadamente 18 meses, e, ao final de dois anos aumentar em cento e cinquenta por cento, somente com encargos financeiros”. Em segundo lugar, identifica que a Impugnante deduziu como despesas financeiras relativas à operação com a REICON valores superiores àqueles que seriam corretos se tivessem sido aplicadas as taxas de juros pactuadas.

Em razão da compreensão manifestada de que as taxas praticadas traduziriam “percentuais por demais elevados no ambiente econômico brasileiro da época”, a Fiscalização houve por bem afastar, para fins de repercussão tributária, as taxas de juros pactuadas em contrato – redefinidas pelo aditivo contratual nº 02 (fls. 60 e 61) – lançando mão, como substituto, da “tabela 25442 - Taxa média mensal de juros das operações de créditos com recursos livres – Pessoas Jurídicas – Capital de giro com prazo superior a 365 dias, publicada pelo Departamento de Estatísticas do Banco Central do Brasil (BCB – DSAT).

Em relação a essa decisão, é importante destacar que a Fiscalização não traz aos autos elementos adicionais que embasem a atitude tomada. Quer dizer, a substituição das taxas de juros incidentes na operação por um índice de referência se deu exclusivamente sob a alegação de que as taxas acordadas estariam acima dos valores de mercado à época. Para além de adentrar a questão da escolha arbitrária do índice especificamente eleito (ao invés de outro qualquer), para a qual tampouco há justificativa, é preciso considerar a ausência de permissivo legal que possibilite, por si só, o afastamento de cláusula contratual

firmada entre as partes. Vale ressaltar que nem mesmo o argumento de que os juros pactuados extrapolariam o que seria razoável no ambiente econômico de então encontra amparo documental nos autos.

34 A atitude revela-se ainda mais controversa na medida em que a Autoridade Fiscal aduz ser “sabido que no ambiente privado as partes podem pactuar o que lhes for conveniente, desde que em observância da lei, notadamente o art. 104 do Código Civil Brasileiro. Justamente por este princípio, não temos elementos para desqualificar o contrato de compra e venda apresentado à fiscalização, seus aditivos, nem sua alegada conversão em contrato de mútuo”. Na sequência afirma que: “a fiscalização não desqualificou o contrato de compra e venda e seus aditivos, porém fica claro que, do ponto de vista contábil, a própria empresa deixou de implementá-los, notadamente no tocante à repactuação dos juros, que segundo o Aditivo nº 02 seriam de 4% e 3,8%, respectivamente, nos anos de 2015 e 2016”.

35 Ou seja, o próprio Auditor-Fiscal reconhece a impossibilidade legal de desqualificar o contrato. Ocorre que na prática foi feito justamente isso, sob a alegação de que o Impugnante deixou de implementar as cláusulas firmadas no que concerne aos juros incidentes. Ora, o fato de o Impugnante ter deduzido como despesa financeira nos dois períodos de apuração valores destoantes (superiores)

daqueles previstos em contrato não autoriza à Fiscalização a afastar tais cláusulas e substituí-las de forma discricionária, considerando como despesas não necessárias o montante excedente. Uma vez constatado que as despesas deduzidas superam aquelas pactuadas no contrato que as embasou, é este excesso de despesa que deve ser glosado, uma vez que despesas que não encontram amparo em documentação hábil e idônea devem ser tidas como indedutíveis.

36 O Impugnante, por sua vez, enxerga conflito entre a autuação e a capitulação legal, que no seu entender implicaria na nulidade do auto de infração por ausência de motivação. Quanto a isso, argumenta o seguinte:

Assim, a fiscalização não só reconhece a validade dos contratos, como aceita a comprovação dos reparos efetuados pela Impugnante no dique flutuante denominado José Rebelo, contudo, sequer adentra à análise da necessidade das despesas e do emprego dos recursos tomados em suas atividades, que em resumo foi a motivação do lançamento efetuado, reconhecendo, então, claramente, que o gasto foi necessário à manutenção da atividade da empresa.

Essa ausência de motivação do ato administrativo, torna-o nulo por inexistência de fundamentação, prejudicando, inclusive, o direito de defesa (art. 5º LV, da Constituição Federal).

(...)Além do mais, a autoridade fiscal não traz aos autos nenhuma prova da desnecessidade das despesas financeiras, muito pelo contrário, reconhece a legitimidade delas

Não prospera a tese de nulidade do auto de infração. É preciso esclarecer que quando a Fiscalização reputa as despesas como não necessárias, não se está referindo à desnecessidade da totalidade das despesas financeiras decorrentes do contrato de mútuo (resultante do contrato de compra e venda original). A não necessidade resume-se as despesas que, no entender na Fiscalização, extrapolam o que seria considerado, na sua visão, valores razoáveis, condizentes com a realidade do ambiente econômico do período.

Neste seguir, considerando que as razões do recurso voluntário se limitam a reiterar os argumentos já apresentados na impugnação, sem trazer novos elementos fáticos ou jurídicos capazes de infirmar a decisão de primeira instância, esta deve ser mantida no ponto.

Da Ilegalidade do "Aperfeiçoamento do Lançamento" e Legitimidade das Despesas.

A Recorrente argumenta que a DRJ, ao afastar o critério original da fiscalização (taxa BACEN) e manter a glosa com base nas taxas do Aditivo 002 (4,00% e 3,80%), incorreu em "aperfeiçoamento do lançamento", o que seria vedado pelo art. 146 do CTN e pela jurisprudência administrativa.

Esta tese também não prospera. A infração originalmente capitulada pela fiscalização foi a dedução de "Despesas não necessárias" ou "excessivas". O objeto da glosa sempre foi o quantum das despesas financeiras que a fiscalização considerou indevidamente deduzido. A DRJ, ao analisar a matéria, não alterou a natureza da infração, nem o fato gerador ou o sujeito passivo. Manteve-se a acusação de dedução de despesas excessivas.

O que a DRJ fez foi uma readequação da quantificação da infração, utilizando os próprios documentos apresentados pela Recorrente (os aditivos contratuais) para determinar o valor correto das despesas financeiras que poderiam ser consideradas dedutíveis. A Recorrente, em sua contabilidade, deduziu despesas financeiras com base em taxas de 12,7% e 3,15%, enquanto os aditivos contratuais, que ela própria firmou e apresentou, estabeleciam taxas de 4,00% e 3,80%.

A glosa do valor que excedeu as taxas contratualmente pactuadas (Aditivo 002) não configura aperfeiçoamento do lançamento, mas sim a correta aplicação do direito aos fatos já postos nos autos. A despesa deduzida em montante superior ao que a própria Recorrente se obrigou contratualmente não possui lastro documental hábil e idôneo para sua dedutibilidade, caracterizando-se, sim, como despesa não necessária na parcela excedente. A DRJ utilizou os próprios elementos trazidos pela defesa para quantificar o excesso, o que é plenamente aceitável

e, inclusive, favorável ao contribuinte, pois resultou em uma redução do valor originalmente autuado.

Como bem observado na decisão de piso:

“não resta dúvida quanto ao fato de a impugnante ter deduzido despesas em patamares superiores aos previstos contratualmente. Portanto, as despesas tidas como não necessárias à atividade da empresa são as que não possuem lastro documental que as justifique, o que, no presente caso, traduz-se pela diferença entre o montante deduzido e aquele disciplinado em contrato”.

[...]

Sendo assim, a base de cálculo determinada no lançamento foi reapurada, considerando-se como valor tributável a diferença apontada no parágrafo anterior. Para tanto, aproveitou-se a planilha de cálculo utilizada pela Fiscalização (anexada em fls. 479), substituindo-se as taxas de juros aplicadas pela Fiscalização pelas taxas contratuais (4,00% e 3,8% para 2015 e 2016, respectivamente):

Mês	A Saldo Inicial (A)	B Pagamentos (B)	C Saldo Intermediário (C) = (A) - (B)	D Taxa de Juros (Bacen) (D)	E Juros Calculados (Receita Financeira da Mutuante) - (E) = (C) * (D)	F Saldo Final - (F) = (C) + (E)	G Juros Praticados (Despesas Financeiras contabilizadas pela Mutuária) = (G)	H Despesas Desnecessárias - (H) = (G) - (E)
jan/15	21.478.574,00	470.000,00	21.008.574,00	0,0400	840.342,96	21.848.916,96	2.667.458,64	1.827.115,68
fev/15	21.848.916,96	0	21.848.916,96	0,0400	873.956,68	22.722.873,64	3.006.145,86	2.132.189,18
mar/15	22.722.873,64	0	22.722.873,64	0,0400	908.914,95	23.631.788,58	3.387.836,20	2.478.921,25
abr/15	23.631.788,58	10.000,00	23.621.788,58	0,0400	944.871,54	24.566.660,13	4.070.660,07	3.125.788,53
mai/15	24.566.660,13	0	24.566.660,13	0,0400	982.666,41	25.549.326,53	4.587.511,79	3.604.845,38
jun/15	25.549.326,53	0	25.549.326,53	0,0400	1.021.973,06	26.571.299,59	5.169.533,27	4.147.560,21
jul/15	26.571.299,59	0	26.571.299,59	0,0400	1.062.851,98	27.634.151,58	0	-1.062.851,98
ago/15	27.634.151,58	0	27.634.151,58	0,0400	1.105.366,06	28.739.517,64	0	-1.105.366,06
set/15	28.739.517,64	0	28.739.517,64	0,0400	1.149.580,71	29.889.098,35	0	-1.149.580,71
out/15	29.889.098,35	0	29.889.098,35	0,0400	1.195.563,93	31.084.662,28	0	-1.195.563,93
nov/15	31.084.662,28	0	31.084.662,28	0,0400	1.243.386,49	32.328.048,77	0	-1.243.386,49
dez/15	32.328.048,77	0	32.328.048,77	0,0400	1.293.121,95	33.621.170,72	0	-1.293.121,95
TOTAL								10.266.549,11
jan/16	33.621.170,72	0	33.621.170,72	0,0380	1.277.604,49	34.898.775,21	1.445.463,17	167.858,68
fev/16	34.898.775,21	0	34.898.775,21	0,0380	1.326.153,46	36.224.928,67	1.490.995,26	164.841,80
mar/16	36.224.928,67	0	36.224.928,67	0,0380	1.376.547,29	37.601.475,96	1.537.961,62	161.414,33
abr/16	37.601.475,96	0	37.601.475,96	0,0380	1.428.856,09	39.030.332,04	1.586.407,41	157.551,32
mai/16	39.030.332,04	0	39.030.332,04	0,0380	1.483.152,62	40.513.484,66	1.636.379,24	153.226,62
jun/16	40.513.484,66	0	40.513.484,66	0,0380	1.539.512,42	42.052.997,08	1.687.925,19	148.412,77
jul/16	42.052.997,08	0	42.052.997,08	0,0380	1.598.013,89	43.651.010,97	1.741.094,83	143.080,94
ago/16	43.651.010,97	0	43.651.010,97	0,0380	1.658.738,42	45.309.749,38	1.795.939,32	137.200,90
set/16	45.309.749,38	0	45.309.749,38	0,0380	1.721.770,48	47.031.519,86	1.852.511,40	130.740,92
out/16	47.031.519,86	0	47.031.519,86	0,0380	1.787.197,75	48.818.717,61	1.910.865,51	123.667,76
nov/16	48.818.717,61	0	48.818.717,61	0,0380	1.855.111,27	50.673.828,88	1.971.057,78	115.946,51
dez/16	50.673.828,88	0	50.673.828,88	0,0380	1.925.605,50	52.599.434,38	2.033.146,10	107.540,60
TOTAL								1.711.483,17

Não há, portanto, violação ao art. 146 do CTN, pois não houve modificação dos critérios jurídicos do lançamento para fatos geradores passados, mas sim uma revisão da quantificação da infração dentro do mesmo critério legal (despesa não necessária).

A DRJ não criou uma acusação, mas ajustou o valor da existente com base nos elementos probatórios do próprio contribuinte.

II. Conclusão

a) O Recurso de Ofício não merece provimento, pois o critério original da fiscalização, de substituir taxas de juros contratuais por taxas de mercado, carece de amparo legal.

b) O Recurso Voluntário não merece provimento, pois a decisão da DRJ, ao manter parcialmente o lançamento com base nas taxas contratuais efetivamente pactuadas, não configurou aperfeiçoamento indevido do auto de infração, mas sim a correta quantificação da despesa indedutível.

Ante o exposto, VOTO por conhecer do Recurso de Ofício e no mérito negar-lhe provimento e por conhecer do Recurso Voluntário, para após afastar as preliminares de nulidade, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin