



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10510.003122/2005-74  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.396 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de julho de 2016  
**Matéria** IRPJ-CSLL  
**Recorrentes** ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A. E  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC).

São desnecessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas ligadas, sem remuneração, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), capitalizados parcialmente após o transcurso de longo período de tempo ou empregados em outras finalidades.

DESPESAS FINANCEIRAS. FINANCIAMENTOS COM DESTINAÇÃO PRÉ-DEFINIDA. DEDUTIBILIDADE.

As despesas financeiras decorrentes de financiamentos com destinação pré-definida não podem ser glosadas apenas sob a justificativa de que, em outra vertente operacional da companhia, aportes financeiros sem cobrança de juros teriam sido realizados a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE. IRPJ. CSLL. LUCRO OPERACIONAL. RESULTADO DO EXERCÍCIO.

São indedutíveis, para efeitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), as despesas financeiras desnecessárias consideradas indedutíveis para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), por afetarem, essas despesas, tanto a apuração do lucro operacional, quanto a do resultado do exercício, apurados com observância da legislação comercial e comuns a ambos os tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Hélio Eduardo de Paiva Araújo (suplente convocado), que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento quanto à exigência da CSLL, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Hélio Eduardo de Paiva Araújo (suplente convocado), que lhe negaram provimento; e, quanto à matéria Empréstimos Vinculados, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (relator), André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor neste tema o conselheiro Luís Flávio Neto.

*(Assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

*(Assinado digitalmente)*

LUÍS FLÁVIO NETO – Redator designado.

EDITADO EM: 05/09/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente), HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez), ANDRE MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO, LUIS FLAVIO NETO, RONALDO APELBAUM (suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), NATHALIA CORREIA POMPEU.

## **Relatório**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por

LUIS FLAVIO NETO, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado

digitalmente em 13/09/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 14/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida (destaques do original):

*Trata-se de Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ — e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL — dos anos-calendário de 2000 a 2003, lavrados em decorrência de glosa de despesas financeiras tidas por desnecessárias pela fiscalização, por serem decorrentes de empréstimos obtidos no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que foram fornecidos recursos a outras empresas controladas, sem remuneração.*

*A conduta da Recorrente foi enquadrada nos artigos 249, I; 251, parágrafo único; 299 e 300 do RIR/99 e está descrita no Termo de Verificação da Infração, de fls. 86/98, que traz a estrutura societária do Sistema Guatacazes-Leopoldina — responsável por diversas empresas do setor energético, do qual faz parte a Recorrente, dentre as quais foram destacadas a CAT-LEO Energia S.A e a ENERGISA S.A., esta última controladora da Recorrente que, por sua vez, exerce o controle direto sobre as empresas PBPART SE2, Companhia Energética da Borborema (CELB) e S.A. Eletrificação da Paraíba (SAELPA)*

*Em resumo, a fiscalização descaracterizou os Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital — AFAC — por ter verificado, nos registros contábeis e através dos esclarecimentos fornecidos pelas empresas envolvidas, que grande parte dos valores adiantados, tantos os recebidos pela Recorrente, quanto os por ela aportados, não teriam sido convertidos em aumento de capital, ou o teriam sido após transcurso de longo período de tempo e parcial.*

*Os fatos que deram ensejo ao lançamento foram descritos no Termo de Verificação de Infração da seguinte forma:*

#### ***i) AFAC ENERGISA X RECORRENTE***

*Em 25/01/01 [rectius, 25/01/00], a ENERGISA elevou seu capital social em R\$ 396.637.730,85, mediante subscrição efetuada, parte pelo grupo Alliant, e parte pela CFLCL e, em seguida, aportou, em favor da Recorrente, a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital — AFAC — o montante de R\$ 210.262.679,27, que, por sua vez, foi contabilizado através de dois lançamentos: R\$ 120.262.679,27, depositado em conta no Unibanco, e R\$ 90.000.000,00, que teria sido diretamente depositado na conta bancária da PBPART Ltda., a título de AFAC.*

*Ao AFAC recebido da ENERGISA, houve o acréscimo, em 31/03/00, de R\$ 50.496.087,65, decorrente da transformação em AFAC de empréstimos contraídos à própria ENERGISA, antes do ano de 2000: primeiramente, foram consolidados os débitos com a CFLCL, no valor de R\$ 50.355.845,18, os quais foram, posteriormente, consolidados à ENERGISA e, atualizados, montaram a quantia transformada em AFAC. Portanto, no final*

de abril de 2000, o AFAC total em nome da ENERGISA era de R\$ 260.758.766,92 e, em dezembro daquele ano, R\$ 260.188.966,61, montante que pouco variou até 31/12/03, quando representava R\$ 260.121.293,13, que permaneceu até janeiro de 2005.

A manutenção dos valores recebidos como adiantamentos permaneceram nessa condição por longo tempo, durante o qual não se prestaram para aumento de capital, o que, no entender da autoridade fiscal, permitiria a sua caracterização como simples operação de crédito, que melhor se classificaria como mútuo entre a ENERGISA e a Recorrente, uma vez que as operações teriam a finalidade de disponibilização de recursos financeiros.

Registrou a autoridade fiscal que os recursos recebidos foram empregados principalmente em aplicações financeiras, amortizações de empréstimos e pagamentos de mútuos.

#### **ii) AFAC RECORRENTE X PBPART LTDA.**

O AFAC efetuado pela Recorrente em favor da PBPART, em 25/01/00, no valor de R\$ 90.000.000,00, foi aplicado no mercado financeiro, gerando receitas até dezembro de 2000, e, apenas em 31/01/01, foi parcialmente utilizado para efetivo aumento de capital, remanescendo saldo de R\$ 63.201.000,00 em 01/03/02. Após outros lançamentos, inclusive devolução da AFAC à Recorrente, em 30/04/03, mediante baixa no valor de R\$ 14.603.384,58, o saldo do AFAC passou a ser, em 31/12/03, de R\$ 51.412.156,81. Com o resultado de novos adiantamentos, ocorridos em 2004 e 2005, o saldo final do AFAC na PBPART era, em 31/07/05, de R\$ 94.499.271,96.

A PBPART informou que o AFAC recebido foi inicialmente aplicado no Unibanco e, posteriormente, transferido em parte para aplicações no Banco Rural e Bradesco. Referidas quantias, acrescidas das respectivas receitas financeiras, serviram para aquisições de ações da CELB, foram emprestadas à Recorrente, serviram para quitar empréstimo perante a Prefeitura de Campina Grande e mútuos junto à Recorrente e à PBPART SE2, além da concessão de mútuo à CFLCL.

Concluiu a fiscalização que a Recorrente, apesar de se encontrar em dívidas e tomar empréstimos no mercado financeiro, aportou AFAC para repasse à PBPART, na sua maior parte em forma de empréstimos às demais empresas do grupo, sem que a Recorrente se beneficiasse dos juros, operação que foi interpretada como retorno à Recorrente de valores após quase um ano da realização da AFAC.

#### **iii) AFAC RECORRENTE X PBPART SE1**

Em 31/12/00, o valor total da AFAC na PBPART SE1 montava R\$ 147.924.402,70 e, em janeiro de 2001, houve a capitalização de R\$ 78.866.129,52. Na mesma operação, a Recorrente cedeu os direitos de AFAC, no valor de R\$ 69.056.850,24, em favor da Alliant, valor recebido pela Recorrente através de depósito na

*conta do Bradesco, em 31/01/01. Até janeiro de 2002, novos AFAC's foram realizados e houve nova cessão de direitos em favor da Alliant, permanecendo saldo de R\$ 140.095.196,74, que foi aumentado com aportes mensais até chegar ao montante de R\$ 154.656.332,12, em 31/12/03.*

*Segundo PBPART SE1, os recursos foram destinados, quase integralmente, à PBPART SE2, que os manteve em grande parte registrados em conta de AFAC. Na PBPART SE2, o capital foi aumentado em R\$ 265.908.261,00, permanecendo em AFAC o total de R\$ 178.403.902,67, em 15/12/03.*

*Pontuou a Autoridade Fiscal que tanto os adiantamentos concedidos quanto os recebidos pela Recorrente não teriam sido registrados no Livro de Atas de Assembléias ou sua conversão em aumento de capital, além de inexistir comprometimento de que os recursos recebidos pela ENERGISA se destinassem a futuro aumento de capital. Também não estavam amparadas por contrato as operações de AFAC entre a Recorrente e ENERGISA, ou coligadas. A grande quantidade de operações de AFAC e o decurso de períodos consideráveis permitiria concluir que tanto a empresa que recebe o aporte da Recorrente, como ela própria, mostram o alto grau de artificialidade das transações e demonstrariam se tratar de mútuo com outra roupagem.*

#### ***iv) Glosa de despesas consideradas indedutíveis***

*A glosa de despesas indedutíveis teve por base registros vultosos de saldos de empréstimos, conforme planilhas elaboradas pela Recorrente e registros contábeis, ao passo que concede AFAC, que permanecem muito tempo nessa condição, sem que se preste para efetivo aumento de capital. Grande parte dos recursos não teriam destinação específica e teriam retornado para empréstimos a outras empresas do mesmo grupo, o que os tornariam desnecessários e indedutíveis, com respaldo em atos administrativos da Receita Federal (Ato Declaratório CST nº 9/76 e Parecer Normativo CST nº 23/81) e decisões da DRJ e do Conselho de Contribuintes, que interpretariam, como mútuo, AFAC não destinado ao efetivo aumento de capital dentro de um lapso de tempo razoável.*

*Ao mesmo tempo em que efetuava AFAC não oneroso em favor da PBPART e da PBPART SE1, possuía a Recorrente saldos de empréstimos e contratava novos empréstimos, com registros de encargos financeiros em decorrência de mútuos, o que tornariam desnecessárias as despesas referentes às parcelas dos encargos financeiros correspondentes ao montante de recursos que beneficiaram, por meio de AFAC, as pessoas jurídicas ligadas. Com base nessas constatações, parte dos encargos financeiros contabilizados e deduzidos do lucro real foram tidos como indedutíveis, na proporção dos capitais colocados à disposição das outras empresas do grupo, em relação ao montante dos saldos de empréstimos tomados no mercado financeiro.*

*A quantia aportada em favor da PBPART, de R\$ 90.000.000,00, constitui o saldo de créditos disponíveis para quitar os saldos de empréstimos e novas liberações de recursos a partir do início de fevereiro de 2000. Foram glosadas despesas decorrentes dos saldos de empréstimos cobertos pelos saldos de créditos, conforme planilhas de glosa de despesas — 2000, elaboradas a partir de planilhas de empréstimos apresentadas pela Recorrente nas fls. 850/1463.*

*Os saldos dos empréstimos dos contratos foram abatidos dos saldos dos créditos mensais — quando estes eram suficientes para quitar aqueles. A partir de então, as despesas foram consideradas desnecessárias e, portanto, glosadas, produzindo efeitos, em alguns contratos, até 2003.*

*No tocante ao contrato firmado com o BNDES, a autoridade fiscal, baseada no alto valor do saldo devedor e na insuficiência do saldo [de créditos, esclareço] para quitar a dívida integral, efetuou glosa proporcional ao valor dos saldos remanescentes, R\$ 16.440.373,87, produzindo efeitos até o final de 2003. Foi verificada a relação percentual entre o saldo remanescente e o valor do empréstimo e, posteriormente, aplicado às despesas. Esse percentual foi ajustado por conta da liberação de novas parcelas pertinentes ao contrato, e gerou glosa de despesas, em 2000, no montante de R\$ 9.505.306,60.*

*No ano de 2001, a glosa de despesas foi de R\$ 18.956.550,79, em 2002, de R\$ 13.620.494,16 e, em 2003, de R\$ 6.858.706,70.*

### **Da Impugnação**

*Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou Impugnação, requerendo a nulidade do lançamento, em razão da ausência de notificação da prorrogação do MPF, erro quanto ao valor da glosa, porquanto superior à despesa efetivamente incorrida no período, insatisfatória descrição da infração e transcurso do prazo decadencial.*

*No mérito, sustentou a Recorrente que: inexistiria a prova da identidade entre os recursos captados e aqueles repassados a título de AFAC; a glosa das despesas financeiras com base em presunção não autorizada por lei, sem o exame da captação e do repasse dos recursos às empresas coligadas, divergiria do entendimento consagrado no Conselho de Contribuintes, além de impossível a prevalência da presunção equiparando o AFAC ao mútuo, sem expressa previsão em lei, apenas fundamentado no Ato Declaratório CST nº 9, de 11 de junho de 1976, e no Parecer Normativo nº 23, de 26 de junho de 1981, editados pela Coordenação do Sistema de Tributação.*

*Em seguida, a Recorrente defende que a presunção levada a cabo pela fiscalização teria sido prejudicada pela comprovação da capitalização de valores adiantados, e defende a dedutibilidade da CSLL, cujos critérios não coincidiriam com o IRPJ, e protesta pela produção de todas as provas admitidas, sobretudo, a realização de diligências e juntada de documentos.*

**Acórdão DRJ**

*A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador afastou as preliminares de nulidade, de decadência, bem como o pedido de diligência, e manteve em parte o lançamento, para reduzir a exigência do IRPJ para R\$ 5.245.258,57 e de CSLL para R\$ 1.640.219,21, apresentando demonstrativos da apuração, baseando-se nos seguintes fundamentos:*

*i) consoante DIPJ acostada na fl. 2.335, a Recorrente optou pela tributação com base no lucro real anual, cujo fato gerador é apurado no dia 31/12 de cada exercício, de sorte que a decadência não alcançou fatos geradores ocorridos após 26/12/2000;*

*ii) o lançamento está lastreado no art. 299 do RIR/99 e art. 47 da Lei nº 4.506/64, que estabelecem requisitos para a dedutibilidade de despesas, que não teriam sido atendidos pela Recorrente;*

*iii) deveria ser aplicado o entendimento exarado no Parecer Normativo nº 17, de 20 de agosto de 1984, haja vista que os recursos financeiros fornecidos pela Autuada a suas coligadas não estariam irrevogável e irretroatamente comprometidos com futuros aumentos de capital das tomadoras dos recursos, por não estarem amparados em dispositivos contratuais ou registrados em Atas de Assembléias, mas apenas contabilizados;*

*iv) os suprimentos de numerários realizados pela autuada, a título de AFAC, para suas controladas, tiveram diversas destinações, tais como aplicação no mercado financeiro, por longos períodos, devoluções à própria supridora dos recursos, aquisições de ações de empresas do mesmo grupo econômico, empréstimos concedidos a empresas do mesmo grupo, inclusive à própria Recorrente, liquidação de empréstimos obtidos de empresas ligadas ou de terceiros, etc.;*

*v) o prazo tido como razoável pela Coordenação do Sistema de Tributação para incorporação de adiantamentos ao capital social corresponde a 120 dias, e tal limitação persistiria mesmo após a extinção da correção monetária do balanço, tendo em vista que, a partir de janeiro de 1996, continuam sendo corrigidos os direitos e obrigações em função dos índices legais e contratuais;*

*vi) a fiscalização não estaria imputando o dever de reconhecer receitas pelo empréstimo a coligadas, mas considerando dispensáveis tais recursos para a atividade da empresa, em razão da inexistência de cláusula expressa;*

*vii) a Recorrente manteve um enorme saldo devedor de empréstimos tomados de instituições financeiras, acarretando o pagamento de juros contratuais e a atualização mensal dos saldos, com a respectiva apropriação das despesas de operações relacionadas a tais encargos financeiros e, por outro lado, a destinação de recursos a empresas ligadas, em desmerecimento*

*ao emprego nas suas próprias atividades, e sem cobrança dos correspondentes encargos, evidencia a desnecessidade do ônus financeiro decorrente da contratação de um empréstimo;*

*viii) a correspondência ou identidade entre os valores obtidos com os empréstimos e aqueles transferidos para suas coligadas não seria necessária, porquanto sobreleva, ainda assim, a existência de excedentes que foram destinados a pessoas ligadas;*

*ix) nos termos do art. 299 do RIR/99, apenas seriam necessárias as despesas pagas em função da atividade e da manutenção da respectiva fonte produtora, de sorte que a opção por transferências em condições extremamente favorecidas a empresas ligadas, sem o resguardo dos efeitos da indisponibilidade de tais recursos financeiros, afastariam o requisito da necessidade e a vinculação com o seu objetivo social, conforme julgados do Conselho de Contribuintes sobre a matéria;*

*x) correta a apuração do montante tributável, efetuada mediante confronto entre os saldos dos empréstimos, nos períodos-base selecionados, com os créditos decorrentes de transferências de recursos, nos mesmos períodos, efetuadas em favor de empresas ligadas, sob a aparência de AFAC;*

*xi) apenas a parcela de obrigações decorrentes de empréstimos obtidos que excedeu os créditos dos supostos AFAC's, nas empresas ligadas, foi capaz de gerar encargos financeiros dedutíveis, para efeito de apuração de lucro real;*

*xii) foram apresentados quatro demonstrativos, um para cada período-base, de 2000 a 2003, denominados "Glosa de Despesas" (fls. 37/85), organizados mensalmente e por contrato de financiamento, que partem do saldo de empréstimos relativo a cada um dos contratos, existente no dia 1º de janeiro de cada ano e incorporadas as atualizações mensais, as amortizações, pagamentos de juros e novas liberações de parcelas dos empréstimos concernentes a cada contrato. Os saldos ao fim de cada mês foram cotejados com os créditos oriundos dos AFAC's concedidos para empresas ligadas, para que cada adiantamento corresponda a um crédito que irá influenciar no cálculo do montante das despesas apropriadas no mês seguinte àquele em que o recurso foi posto à disposição da favorecida. Quando o total de créditos foi superior aos saldos dos empréstimos relativos a um determinado contrato, as despesas apropriadas a partir daquele mês foram tidas como indedutíveis, até o momento em que houve nova liberação de recursos, permanecendo indedutíveis se os recursos não excederem o saldo de créditos remanescente, fazendo demonstração e revisão individual por período e operação realizada;*

*xiii) no ano-calendário de 2000, o AFAC de R\$ 90.000.000,00, efetuado em 25/01/00, teria sido suficiente para absorver o saldo de todos os contratos de financiamento, com exceção do contrato de BNDES-97.25153.1, cujo saldo devedor era de R\$ 176.293.940,90, em 31/01/00, o que teria permitido a eliminação*

dos demais contratos para considerar as despesas correspondentes como indedutíveis e apurar, de forma proporcional, o restante das despesas indedutíveis, comparando-se com o crédito remanescente;

xiv) o critério da proporcionalidade, utilizado em todos os exercícios, teria permitido aferir a parcela indedutível das despesas, de forma lógica e racional, calculando a porção sobre a qual deveria incidir a tributação, e tal sistemática estaria claramente exposta no Termo de Verificação Fiscal, o que também afastaria a preliminar de nulidade baseada no critério adotado pela fiscalização;

xv) a capitalização do montante de R\$ 26.799.000,00, conforme Terceira Alteração Contratual da PBPART, realizada em 23/01/01, deveria ter sido deduzida do adiantamento de R\$ 90.000.000,00, e para a exclusão da tributação, não teria sido necessário alterar significativamente o demonstrativo “Glosa de Despesas — 2000”, bastando reincorporar os contratos “BNDES-98.5893.1” (saldo de R\$ 24.573.264,76), “Eletrobrás ECF 1318” (saldo de R\$ 662.507,14), “Eletrobrás ECF 1532” (saldo de R\$ 1.534.902,13) e “Eletrobrás ECF 1708” (saldo de R\$ 29.000,17), que somam R\$ 26.799.674,20, e haviam sido excluídos, em vista de seus saldos devedores, em 31/01/00, terem sido absorvidos pelos créditos existentes na mesma data;

xvi) em decorrência da reincorporação dos contratos, teria ficado uma pequena folga de R\$ 674,20 e as despesas dos contratos que totalizaram R\$ 3.251.521,66 consideradas originariamente como indedutíveis, passaram a ser dedutíveis, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, passando as despesas glosadas de R\$ 9.505.306,60 para R\$ 6.253.784,94;

xvii) em relação à glosa de despesas de 2001, não houve realização de AFAC para a PBPART. O saldo de AFAC, em 31/12/00, para a PBPART SEI era de R\$ 147.924.402,70, com a capitalização no valor de R\$ 78.866.129,52 e a cessão de direitos de créditos em favor da Alliant, no valor de R\$ 69.056.850,24, o saldo foi praticamente esgotado, restando R\$ 1.422,96 e, em março de 2001, houve um AFAC de R\$ 8.361,48, em maio de 2001, outra capitalização de R\$ 9.000,00, restando um resíduo de R\$ 784,44, havendo novo adiantamento apenas em junho daquele ano, no valor de R\$ 103.362.934,31, que, somado ao resíduo, importou R\$ 103.363.718,75, valor utilizado como saldo inicial para o ano de 2001;

xix) diferentemente do defendido na Impugnação, a apuração do primeiro saldo utilizado no demonstrativo fiscal, em 2001, demonstraria que foram consideradas as capitalizações de R\$ 78.866.129,52 e de R\$ 69.056.850,24, e os outros dois AFAC's, feitos em novembro e dezembro de 2001, nos valores de R\$ 83.695.929,77 e R\$ 44.568.377,16, teriam sido tratados de forma clara e mais benéfica para a Recorrente, na medida em que, dado, à cessão de crédito recebida da Alliant, no montante de R\$ 91.908.825,83, o mesmo tratamento dado à capitalização,

*quando tal cessão se caracterizaria como devolução de AFAC ou mesmo pagamento de empréstimo concedido, o que confirmaria que não se tratava de verdadeiro AFAC;*

*xx) ao dar, à cessão dos créditos, o mesmo tratamento dado à capitalização, previsto no item 8 do Parecer Normativo nº 17/84, o agente fiscal foi abatendo do montante dos créditos cedidos, os aportes mais recentes, a saber: R\$ 375.996,89 (janeiro de 2002), R\$ 44.568.377,16 (dezembro de 2001), R\$ 46.964.451,78 (parte do adiantamento de R\$ 83.695.929,77, efetuado em novembro de 2001), restando do AFAC de dezembro de 2001, crédito na ordem de R\$ 36.731.477,99, que deveria repercutir em dezembro de 2001, e não em agosto de 2001, como constou no demonstrativo fiscal;*

*xxi) apesar de a Recorrente ter sofrido prejuízo, por ter o saldo de R\$ 36.731.477,99 repercutido desde agosto de 2001, ao invés de dezembro de 2001, por outro lado, os créditos realizados em novembro de 2001, dezembro de 2001 e janeiro de 2002, nos valores de R\$ 83.695.929,77, R\$ 44.568.377,16 e R\$ 375.996,89 que repercutiram nos meses de dezembro de 2001, janeiro de 2002 e fevereiro de 2002, não foram também considerados nos cálculos fiscais, fato este que teria reduzido o montante das despesas indedutíveis;*

*xxii) o contrato “BNDES 97.2.515.3.1” teve, no ano de 2001, o mesmo tratamento proporcional para a glosa de despesas, aplicando-se o percentual de 9,2127% sobre o total das despesas apropriadas mensalmente, uma vez que não ocorreram novas liberações de recursos, e os contratos que já se encontravam “eliminados”, e não apresentaram novas liberações, continuaram na mesma condição, com as despesas mantidas como indedutíveis;*

*xxiii) o saldo de créditos em 30/06/01, de R\$ 103.363.718,75, foi utilizado para absorver integralmente as novas liberações de recursos ocorridas a partir daí, inclusive os contratos “Eletrobrás ECF 1318”, “Eletrobrás ECF 1532” e “Eletrobrás ECF 1708” que, a partir de julho de 2001, passaram a ser indedutíveis;*

*xxiv) em 30/06/01, teria restado crédito de R\$ 18.659.893,08, valor inferior ao do saldo de empréstimos na mesma data, do contrato “BNDES 98.5893.1”, no montante de R\$ 21.783.282,45, mantendo-se, portanto dedutíveis as despesas apropriadas no mês de julho (R\$ 238.253,47) e consideradas também dedutíveis as despesas desse contrato apropriadas de janeiro a julho, no total de R\$ 1.664.599,87.*

*xxv) em 31/07/01, o saldo remanescente de R\$ 18.659.893,08, após ter absorvido outras liberações de recursos oriundas de outros contratos, ocorridas em julho, e ser acrescido do crédito de R\$ 36.731.477,99, alcançou a importância de R\$ 48.241.352,90, valor suficiente para extinguir o saldo devedor do contrato “BNDES 98.5893.1”, que representava, nessa data, R\$ 21.513.258,47, tornando as despesas correspondentes (R\$*

1.155.894,53) como indedutíveis e restando crédito de R\$ 26.728.094,43 para os meses seguintes, que continuou sendo absorvido por novas liberações de recursos, com exceção do empréstimo no valor de R\$ 6.500.000,00, relativo ao contrato “CP Brascan”, cujas despesas dos meses de novembro de 2001 (R\$ 65.362,35) e de dezembro de 2001 (R\$ 187.820,72) foram consideradas dedutíveis;

xxvi) ao contrato “CP Unibanco nº 247866”, cujo saldo devedor, em 30/11/01, era de R\$ 20.000.000,00, superior ao crédito existente para absorvê-lo, foi dado o mesmo tratamento empregado no ano de 2000, em relação ao contrato “BNDES 97.2.515.3.1”, partindo-se do crédito existente após a última liberação de recursos no ano, para apurar a proporção entre a parcela do saldo de empréstimos suprimida pelos créditos e o total dos empréstimos, chegando-se a percentual de 20,5325%;

xxvii) no ano de 2001, passaram a ser dedutíveis, portanto, despesas no total de R\$ 2.102.369,46, reduzindo-se as despesas glosadas de R\$ 18.956.550,79 para R\$ 16.854.181,33;

xxviii) no ano de 2002, subsistem os contratos “BNDES 97.2.515.3.1”, “CP Unibanco nº 247866” e “CP Brascan” e dois aportes de recursos à PBPART a título de AFAC, em março e agosto, nos valores de R\$ 56.735,57 e R\$ 2.757.805,82, e, no que tange aos diversos AFAC's realizados em favor da PBPART SEI, foram considerados dez, porquanto dois foram tidos como absorvidos pela cessão de direitos à Alliant, ocorrida em janeiro de 2002, e desprezados, pelo agente, AFAC realizado em setembro, no valor de R\$ 617.981,67, em benefício mais uma vez da Recorrente;

xxix) no mês de janeiro de 2002, o contrato “Banco Mercantil 24383”, em face da liberação de recursos de R\$ 4.500.000,00, sem que houvesse créditos em montante suficiente para cobri-lo, teria ficado ativo. Da despesa apropriada no mês de janeiro, de R\$ 96.117,63, apenas a quantia de R\$ 52.474,18 seria indedutível, posto que proporcional ao recurso liberado em relação à soma desse mesmo valor com o saldo inicial de empréstimos do contrato;

xxx) no que tange aos contratos “BNDES 97.2.515.3.1” e “CP Unibanco nº 247866”, manteve-se inalterada a situação, uma vez que o saldo devedor dos empréstimos superou os créditos, o que resultou na aplicação de percentuais para fins de apuração das despesas tidas como indedutíveis;

xxxi) quanto ao contrato “CP Brascan”, considerando que os créditos disponíveis não superaram, em nenhum momento, os saldos devedores, as despesas apropriadas no ano de 2002, no valor de R\$ 4.660.817,37, deveriam ser consideradas integralmente dedutíveis, alterando o cálculo original, no qual reputou-se parcela de R\$ 589.899,14, como indedutível;

xxxii) as despesas financeiras de R\$ 108.383,72, indevidamente registradas juntamente com o principal, não foram objeto de

*glosa, como alegado na Impugnação, conforme demonstrativo de fl. 73;*

*xxxiii) o saldo de créditos remanescentes para 2003 foi de R\$ 1.075.541,22 e as despesas apontadas como indedutíveis, no ano de 2002, no total de R\$ 13.620.494,16, sofreram redução de R\$ 1.009.201,67, passando as despesas glosadas para o valor de R\$ 12.611.292,49;*

*xxxiv) no ano de 2003, foram realizados AFAC's mensais em favor da PBPART SEI, mas não considerado o AFAC ocorrido em outubro, no montante de R\$ 1.083.902,85, e os AFAC's ocorridos nos meses de novembro e dezembro, nos valores de R\$ 1.096.192,01 e R\$ 1.070.499,22, foram considerados no próprio mês ao invés do mês subsequente, o que favoreceria mais uma vez a Recorrente e, no tocante ao contrato "BNDES 97.2.515.3.1, mantido o percentual sobre o total das despesas mensais, em vista da ausência de liberação de novos recursos;*

*xxxv) um erro de transcrição de valores teria beneficiado a Recorrente, para tornar dedutíveis despesas referentes ao contrato "Banco BBM-46110", e não deveriam ser alteradas as despesas glosadas no ano de 2003;*

*xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício;*

*xxxvii) a apropriação de encargos financeiros decorrentes de empréstimos obtidos e o repasse sem ônus a empresas interligadas tornaria a Recorrente responsável por tais dispêndios, e ensejaria a aplicação do princípio contábil da entidade, afetando indevidamente a apuração do resultado do exercício (lucro líquido), devendo ensejar a glosa das despesas comprovadamente desnecessárias;*

*xxxviii) demonstrado que parte das despesas decorrentes de variação monetária passiva não guardaria relação com a atividade explorada ou não contribuiria para sua consecução, afetando o exercício e também a base de cálculo da contribuição social, seria correta a inclusão dos valores glosados na determinação da Contribuição Social devida.*

#### **Do Recurso de Ofício**

*Por força da redução do crédito tributário, em montante superior a R\$ 1.000.000,00, determinada remessa dos autos para apreciação de Recurso de Ofício.*

#### **Do Recurso Voluntário**

*Cientificada do acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, repetindo as razões já expostas na Impugnação, sem manifestar-se sobre (sic).*

A Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1102-00.395, de 21 de fevereiro de 2011, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

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

*Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003.*

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

*Lavrado por autoridade competente, compreendidos os fatos que ensejaram o lançamento e respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, conforme disciplina do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.*

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES. VALIDADE.**

*Válida a prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal efetuada através da internet. Reiterados precedentes.*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.**

*Presentes os dados e provas suficientes ao convencimento do julgador, prescindível a realização de diligência, especialmente quando não atendidos os requisitos legais.*

**DECADÊNCIA. IRPJ. ART. 150, § 4º, DO CTN. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.**

*Feita a opção pelo lucro real anual, a data do fato gerador do IRPJ é o dia 31 de dezembro, termo inicial para a contagem do prazo decadencial.*

**ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.**

*Para que uma transferência de recursos financeiros seja considerada um adiantamento para futuro aumento de capital, e não um passivo financeiro, necessário: (i) que haja comprometimento contratual irrevogável e irretroatável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; (ii) que o número de ações ou quotas sociais pelas quais se irá converter aquele adiantamento seja fixo e pré-definido já no momento do adiantamento; e (iii) que o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.*

**ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS. TRANSFERÊNCIAS A TÍTULO DE ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL.**

*Revelam-se desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e, portanto, indedutíveis, os encargos financeiros decorrentes de captação externa junto a entidades financeiras quando, simultaneamente, a pessoa jurídica transfere dinheiro à sua controlada, sem incidência de qualquer encargo, ainda que tal transferência se faça a título de adiantamento para aumento de capital, e mormente quando evidenciado que sequer as transferências efetuadas reuniam as características necessárias para serem tratadas como verdadeiros adiantamentos para futuro aumento de capital.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, que dava parcial provimento. Quanto ao voluntário, com relação à CSLL, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, e, com relação ao IRPJ, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso, para excluir os contratos assinados com BNDES, Eletrobrás, Banese e HSBC vinculados ao Finame, Inergus, atinentes ao COMPROR, nos termos do voto vencedor, vencidos a conselheira Silvana Rescigno Guerra Barreto (Relatora), Manoel Mota Fonseca e João Carlos de Lima Junior, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.*

Inconformada, a Fazenda Nacional apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

- a) que as despesas desnecessárias são também indedutíveis na apuração da CSLL;
- b) que o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial;
- c) que a CSLL tem como fundamento constitucional o art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, o qual prevê a incidência da contribuição social sobre o lucro do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei;
- d) que, no plano infraconstitucional, a CSLL está disciplinada pela Lei nº 7.689/88, que, em seu art. 2º, determina que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda;
- e) que a Lei nº 9.249/95, por seu turno, vedou, em seu art. 13, diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64;
- f) que mencionado art. 47 da Lei nº 4.506/64 é bastante claro ao determinar que as despesas desnecessárias à atividade da empresa também não seriam passíveis de dedução;

**g) que as despesas que não forem necessárias não podem ser consideradas como despesas operacionais, logo, não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL, isto**

é, não podem interferir no resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da contribuição;

h) que a escrituração contábil pela qual se apura o resultado do exercício, ponto de partida para se chegar à base de cálculo tanto do IRPJ como da CSLL, deve observar postulados e princípios contábeis;

i) que, pelo princípio da entidade, uma despesa que não é necessária à empresa, não deve estar na sua contabilidade;

j) que, assim como ocorre em relação ao IRPJ, as despesas consideradas desnecessárias não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL;

k) que o Colegiado *a quo* resolveu excluir da tributação do IRPJ os contratos cujos recursos já têm uma destinação pré-definida, por não se destinarem ao financiamento de seu capital de giro;

l) que o fato de as despesas financeiras já terem destinação pré-definida não autoriza sua exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL;

m) que a autuação fiscal baseou-se na comparação entre montantes globais obtidos de terceiros e montantes repassados a terceiros, não havendo acusação de que os recursos tornados são exatamente os recursos repassados;

n) que, se a autuada obtinha empréstimos no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecia recursos a outras empresas controladas, sem remuneração, não há dúvidas de que as despesas financeiras decorrentes dessas operações são desnecessárias, não podendo ser excluídas da base de cálculo do IRPJ/CSLL; e

o) que, nesse contexto, as despesas referentes aos contratos assinados com o BNDES, ELETROBRÁS, BANESE e HSBC, vinculados ao FINAME, INERGUS, e os atinentes ao COMPROR, devem compor a base de cálculo do IRPJ/CSLL.

O recurso foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, preliminarmente, o acórdão paradigma colacionado pela Fazenda Nacional cuida de questão distinta da que se debate nos autos do presente processo;

b) que, enquanto o referido acórdão paradigma trata de dedução de despesas com mútuo obtido pelo contribuinte para empréstimo às suas afiliadas, o caso em apreço cuida de dedução de despesas com mútuo obtido pelo contribuinte para repasse às suas empresas controladas a título de AFAC;

c) que, assim, inexistente similitude fática e não houve divergência na interpretação da lei tributária; e

d) que, no mérito, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, com a consequente manutenção do acórdão recorrido, nas partes em que

afastou integralmente a exigência da CSLL e admitiu a dedução das despesas com os financiamentos vinculados da base de cálculo do IRPJ.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

a) que as operações ora em exame são absolutamente normais, usuais e necessárias à atividade da empresa, sendo sua obrigação investir em suas controladas para garantir-lhes saúde financeira e a manutenção da atividade de distribuição e geração;

b) que é ônus da fiscalização comprovar a existência da vinculação em comento, demonstrando, de maneira cabal, a coincidência entre a data e o valor do ingresso do recurso captado junto ao mercado financeiro no caixa da empresa, e a respectiva saída desse mesmo recurso para repasse à empresa coligada, a título de AFAC;

c) que o acórdão recorrido ratificou o ilegal procedimento adotado pela fiscalização, que simplesmente supôs que os recursos captados no mercado financeiro serviram para a realização dos AFAC's levados a efeito entre o contribuinte e as empresas coligadas, sem nem ao menos comprovar a identidade de entrada e saída destes numerários;

d) que, na ausência dessa providência, e considerando que dinheiro em espécie não é marcado por "carimbo" que permita identificar, com segurança, o seu destino final, insustentável a autuação guerreada, sendo de rigor o seu pronto cancelamento;

e) que não é possível a equiparação de AFAC a mútuo;

f) que, não havendo qualquer acusação de simulação, não há como caracterizar os AFAC's como mútuos;

g) que a turma *a quo* concluiu que as despesas advindas dos "financiamentos desvinculados" não poderiam ser deduzidas do lucro real, pois os requisitos para a caracterização do AFAC não teriam sido preenchidos, requisitos estes enumerados pelo Parecer Normativo nº 17/84;

h) que, ao dar verdadeira força de lei ao referido ato normativo, o Colegiado acabou por ofender o princípio da estrita legalidade;

i) que, se fosse interesse da empresa simplesmente transferir recursos, sem qualquer ônus, às suas controladas, para depois reavê-los, bastaria aumentar o capital destas, e reduzi-lo posteriormente;

j) que, nesse caso, o efeito seria exatamente o produzido por um mútuo disfarçado, sendo desnecessário o recurso ao AFAC;

k) que, a prevalecer a glosa de despesas incorridas com juros pelo contribuinte, estar-se-ia admitindo a interferência do fisco nos seus negócios; e

l) que o acórdão recorrido não se deu conta de que todo o saldo do AFAC foi efetivamente capitalizado.

Apresenta, ainda, o contribuinte, posteriormente, petição em que requer, na hipótese de o lançamento ser ao final mantido, a exclusão de eventual exigência de juros de

mora computados após o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias que a Administração Pública teria para proferir decisão administrativa, sob pena de violar o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, onerando-a em face de demora à qual não deu causa.

O recurso foi admitido pelo presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

- a) que, preliminarmente, a insurgência do sujeito passivo não merece sequer ser conhecida;
- b) que a primeira divergência arguida diz respeito, unicamente, à apreciação de provas;
- c) que a segunda divergência, na realidade não ocorreu, verificando-se que há, em verdade, convergência de entendimento entre o acórdão recorrido e o paradigma;
- d) que a terceira divergência não teria o condão de alterar o resultado do julgamento, que se baseou também em outros fundamentos; e
- e) que, no mérito, deve ser negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Os recursos são tempestivos, entendo que as divergências restaram comprovadas e, por isso, conheço dos especiais da Fazenda Nacional e do contribuinte.

Princípio analisando a preliminar arguida pelo contribuinte, de que o acórdão paradigma colacionado pela Fazenda Nacional cuidaria de questão distinta da que se debate nos autos do presente processo. A saber: enquanto o referido acórdão paradigma trataria de “dedução de despesas com mútuo obtido pelo contribuinte para empréstimo às suas afiliadas”, o caso em apreço cuidaria de “dedução de despesas com mútuo obtido pelo contribuinte para repasse às suas empresas controladas a título de AFAC” (grifei).

Entendo não deva ser acolhida referida preliminar.

É que o objeto do recurso da Fazenda Nacional se prende, primordialmente, à dedução de despesas com mútuo obtido pelo contribuinte — admitidas parte dessas despesas pela decisão recorrida: (1) impossibilidade de dedução de despesas financeiras desnecessárias, mesmo que a captação tenha ocorrido com destinação pré-definida; e (2) impossibilidade de dedução de despesas financeiras desnecessárias da base de cálculo da CSLL. Ou seja, matérias que se subordinam, apenas, à questão do posterior fornecimento de recursos a empresas

ligadas, sendo que o respectivo título desse fornecimento — se por empréstimo ou por AFAC — é ponto em que ficou vencido unicamente o contribuinte.

Com relação às outras supostas divergências indicadas pelo contribuinte entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma apontado pela Fazenda Nacional — encargos e valores —, são, ao meu ver, irrelevantes, uma vez que a questão de fundo, como bem descrito por esta, é que :

*O Colegiado a quo resolveu excluir da exigência relativa ao IRPJ os contratos cujos recursos já têm uma destinação pré-definida, com relação aos quais a empresa tomadora dos serviços não dispõe de discricionariedade quanto à sua aplicação, por não serem contratos para financiamento de seu capital de giro. Nesse contexto, excluiu da tributação os valores referentes aos contratos assinados pela atuada com o BNDES, ELETROBRÁS, BANESE e HSBC vinculados ao FINAME, INERGUS e os atinentes ao COMPROR. Verbis:*

[...].

*Diferentemente decidiu a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a qual entendeu que o fato das despesas financeiras já terem destinação pré-definida não autoriza sua exclusão da base de cálculo do IRPJ/CSLL, eis que a autuação fiscal baseou-se na comparação entre montantes globais obtidos de terceiros e montantes repassados a terceiros, não havendo acusação de que os recursos tornados são exatamente os recursos repassados.*

Assim, a questão primordial é: se o fato de as despesas financeiras terem destinação pré-definida influencia (acórdão recorrido) ou não (acórdão paradigma) em sua dedutibilidade — independentemente dos encargos ou dos valores envolvidos nessas operações.

Ou, como confessadamente sintetiza o próprio contribuinte:

*24. A bem da verdade, no paradigma, para glosar as despesas do contribuinte, não se levou em consideração a origem dos recursos captados, mas somente o volume total dos recursos movimentados. Já nos autos do presente processo, a Turma a quo levou em consideração justamente a origem dos recursos captados pela Recorrida para admitir as deduções pretendidas.*

[...].

*26. Por fim, no paradigma, a fiscalização, para glosar as despesas desnecessárias, comparou os montantes globais obtidos de terceiros e os montantes repassados, glosando assim a diferença entre os juros ativos e os passivos. Já no presente processo, a Turma a quo admitiu a dedução das despesas originárias dos financiamentos vinculados, ao analisar o valor dos respectivos contratos e a destinação que obrigatoriamente deveria ser dada àquele montante:*

Prossigo analisando a preliminar arguida pela Fazenda Nacional, de que a primeira divergência, apontada pelo sujeito passivo, diria respeito, unicamente, à apreciação de provas; a segunda divergência, na realidade, não teria ocorrido; e a terceira divergência, abrangeria apenas um dos requisitos do AFAC.

Entendo que, também, não deva ser acolhida referida preliminar.

Na realidade, essa primeira divergência — ilegalidade da imputação proporcional — diz respeito não à apreciação de provas, mas à necessidade ou não delas — necessidade de comprovar que os recursos financeiros captados foram ou não efetivamente repassados a empresas ligadas —, o que envolve, sem dúvida, interpretação da legislação tributária.

Quanto à segunda divergência — impossibilidade de equiparação de AFAC a mútuo —, a decisão recorrida assim se manifestou, não se opondo expressamente a essa equiparação (e-fls. 4.495):

*As evidências coletadas, por outro lado, tais como o elevado número de operações, o longo prazo em que os recursos permaneciam na condição de AFAC, e o fato de que, em algumas circunstâncias, houve inclusive o retorno ou devolução parcial de supostos AFAC, apenas reforçam a conclusão fiscal de que não se tratavam os mesmos de verdadeiros AFAC, mas sim de mútuos “sob outra roupagem”.*

Já no que toca à terceira divergência — requisitos de AFAC —, a insurgência do contribuinte se voltou contra a aplicação do Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, expressamente citado pela decisão recorrida, e não apenas contra o requisito de registro do aumento de capital por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual, que é apenas uma das condições referidas naquele parecer. De todo modo, importa que fique demonstrada a existência de divergência jurisprudencial para as teses adotadas pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma, e não necessariamente para cada argumento que sustenta aquelas teses.

Passo ao mérito.

As matérias postas à apreciação desta Câmara Superior referem-se à:

1) necessidade, ou não, para fins tributários, de despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas ligadas, sem remuneração, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), capitalizados parcialmente após o transcurso de longo período de tempo ou empregados em outras finalidades, entre as quase se incluem aqueles decorrentes de financiamentos com destinação pré-definida, referentes aos contratos assinados com o BNDES, ELETROBRÁS, BANESE e HSBC, vinculados ao FINAME, INERGUS, e os atinentes ao COMPROR, em relação à base de cálculo do IRPJ/CSLL; e

2) dedutibilidade, ou não, para efeitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), das despesas financeiras desnecessárias consideradas indedutíveis para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Note-se, de início, que a atividade principal do contribuinte está, toda ela, ligada ao setor de energia de qualquer tipo, permitindo-se-lhe, ainda, participar de outras sociedades.

Porém, não se trata, essa previsão estatutária, de algo que lhe seja essencial ou que a distinga das demais empresas, uma vez que nenhuma empresa, em princípio, está impedida de participar de outras empresas, ainda que não conste, essa atividade, expressamente, de seu objeto social.

A própria Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (o contribuinte é uma S.A.), é expressa nesse sentido (grifei):

*Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.*

*§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.*

*§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.*

*§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.*

No que se refere à alegada ausência de identidade entre os ingressos de recursos e as remessas de numerários a empresas ligadas, tal questão é irrelevante, uma vez que — sejam os recursos remetidos a empresas ligadas oriundos de ingressos sem encargos, sejam provenientes de numerários próprios — o não aproveitamento desses ingressos ou numerários nas atividades do próprio contribuinte acabou por obrigá-lo, de uma forma ou de outra, a buscar novos fundos no mercado financeiro, ainda que com destinação específica.

Por esse motivo, aliás, não procede a exclusão, da tributação, dos recursos captados que possuam destinação pré-definida (v.g., aplicação em programas de investimentos) ou que são diretamente creditados a terceiros (v.g., créditos a fornecedores), ou, ainda, que não se trate de captação de recursos (v.g., novação de dívidas anteriores).

É que, em todos esses casos, persiste o fato da premente necessidade de endividamento ou de rolagem de dívidas pelo contribuinte, para fazer face à saída de recursos aportados a empresas ligadas, que, de outro modo, se integralmente utilizados em suas próprias atividades, não gerariam aquela necessidade, ou essa seria em menor escala ou por menor tempo.

A decisão recorrida bem ilustra essa situação com o seguinte exemplo (e-fls. 4.489 e 4.490):

*Imagine-se a seguinte situação: a empresa, no dia 15/05/xx, empresta para sua coligada, o valor de R\$ 100.000,00, que estava disponível na sua conta bancária na instituição “BANCO A”. O saldo da empresa na conta corrente no “BANCO A” continua positivo, mesmo após o empréstimo feito.*

*Contudo, desde o dia 01/01/xx, a empresa em questão possuía um empréstimo para capital de giro tomado no “BANCO B”, cujo principal é de R\$ 300.000,00, sobre o qual correm juros. A questão é: se, o dia 15/05/xx, a empresa, de fato, tinha à sua disposição o valor de R\$ 100.000,00, que não lhe era mais necessário para o seu capital de giro, então ela poderia, nesta data, ter amortizado parte do empréstimo tomado junto ao “BANCO B”, o que faria reduzir os seus juros na proporção de 1/3 do até então cobrado; no entanto, ela preferiu emprestar o dinheiro para a sua coligada, sem cobrança de encargos.*

*Ora, é evidente que, em circunstâncias como tais, aquela parcela de 1/3 dos juros cobrados pelo “BANCO B”, a partir do dia 15/05/xx, são indedutíveis, pois demonstrada está a sua desnecessidade para a atividade da empresa e manutenção de sua fonte produtiva.*

E conclui a decisão recorrida (e-fls. 4.490):

*Este simples exemplo serve para demonstrar que não é necessário comprovar nenhuma vinculação direta, nem de datas, nem sequer de instituição financeira, entre os recursos captados e os recursos repassados, pois veja-se que, no exemplo dado, as datas são bastante distantes entre si e os bancos também são distintos. E serve também para demonstrar que, não havendo uma identidade entre os valores captados e os repassados, a apuração da parcela das despesas considerada indedutível pode ser feita utilizando-se o critério de proporcionalidade, com relação ao valor total do contrato.*

Porém, a mesma decisão recorrida, contraditoriamente, exclui do seu raciocínio “aqueles contratos com relação aos quais os recursos já tem uma destinação pré-definida, ou seja, com relação aos quais a empresa tomadora dos recursos não dispõe de discricionariedade quanto à sua aplicação, pois não são contratos para financiamento do seu capital de giro.”

Ora, como dito anteriormente pela própria decisão recorrida, “não é necessário comprovar nenhuma vinculação direta, nem de datas, nem sequer de instituição financeira, entre os recursos captados e os recursos repassados”. Logo, não há necessidade de que o endividamento, provocado pelo repasse de recursos a empresas ligadas, se destine, obrigatoriamente, a financiamento de capital de giro.

O que importa, no final das contas, é que esse endividamento não ocorreria, ou ocorreria apenas em parte ou em mais curto espaço de tempo, se não tivessem havido aquelas transferências a empresas ligadas. Ou seja, o custo da captação externa de recursos está diretamente relacionado ao fato da disponibilidade financeira da autuada ter sido entregue, sem incidência de qualquer encargo, a empresas a ela ligadas. Ou, visto por outro ângulo, se havia recursos disponíveis para disponibilização a empresas ligadas, então não havia necessidade de obtenção de recursos de terceiros.

Abro, aqui, um parêntese para observar que essa comprovação da identidade entre os ingressos de recursos e as remessas de numerários a empresas ligadas, exigida pelo contribuinte para manutenção da atuação, corresponderia a uma prova impossível, uma vez

que, como bem lembrado por ele mesmo, “dinheiro em espécie não é marcado por ‘carimbo’ que permita identificar, com segurança, o seu destino final”.

Fechado o parêntese, se entende a empresa que é sua obrigação “investir em suas controladas para garantir-lhes saúde financeira e a manutenção da atividade de distribuição e geração”, esse investimento deve-se fazer, por óbvio, sem prejuízo de sua própria saúde financeira, o que, lamentavelmente, não ocorreu no presente caso.

Por outro lado, não há que se falar em ofensa à autonomia e à liberdade de contratação, asseguradas pela Constituição Federal, uma vez que, no caso, não se proíbem essas operações, mas apenas não se admitem os respectivos efeitos tributários, na forma do art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Ainda, não se trata, na hipótese, de, singelamente, equiparar os adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) com os mútuos, ou de pretender dar, àqueles, o mesmo tratamento dado a estes.

Trata-se, sim, de reconhecer que, enquanto aqueles adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) não se formalizarem no contrato social ou no estatuto, conforme o caso, corresponderão, apenas, a meras exigibilidades a quem os recebeu, passíveis de devolução a quem os deu, por seu inegável caráter de reversibilidade.

Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 23, de 1981, assim dispõe:

*4. Ocorrendo a eventualidade de adiantamentos para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelas quais os ingressos tenham sido recebidos - mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital -, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, de conformidade com a legislação que rege a matéria e interpretação que decorre do subitem 4.6 do Parecer Normativo CST nº 133/75 (DO de 24.11.75) e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (D.O. de 11.06.76), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.*

E como meras exigibilidades, e, pois, atos de pura liberalidade, são ônus desnecessários os encargos suportados por quem os disponibilizou.

No presente caso, assim foi descrita a situação ocorrida, conforme Termo de Verificação de Infração:

*Ao mesmo tempo em que efetuava AFAC não oneroso em favor da PBPART e da PBPART SEI, possuía a Recorrente saldos de empréstimos e contratava novos empréstimos, com registros de encargos financeiros em decorrência de mútuos, o que tornariam desnecessárias as despesas referentes às parcelas dos encargos financeiros correspondentes ao montante de recursos que beneficiaram, por meio de AFAC, as pessoas jurídicas ligadas.*

O procedimento fiscal adotado foi o seguinte:

*Com base nessas constatações, parte dos encargos financeiros contabilizados e deduzidos do lucro real foram tidos como indedutíveis, na proporção dos capitais colocados à disposição das outras empresas do grupo, em relação ao montante dos saldos de empréstimos tomados no mercado financeiro.*

De se esclarecer, por oportuno, que a DRJ, em sua decisão, abateu, nos cálculos da fiscalização, as capitalizações quando efetuadas, dando o mesmo tratamento, também, às cessões de direitos de créditos (AFAC) à Alliant.

Evidentemente, se não dispunha o contribuinte de recursos próprios suficientes para fazer face a esses adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC), sem se endividar ou se manter endividado, não deveria tê-los feito naquela ocasião, mas, sim, no momento mesmo do aumento de capital, quando, aí sim, seriam integralmente dedutíveis os encargos incorridos para sua captação.

Ainda, se houvesse urgente necessidade de transferência desses recursos a empresas ligadas, essa necessidade seria delas, e não da recorrida, que os repassou àquelas, graciosamente, em operações gravosas para si mesma.

Curiosamente, boa parte desses repasses a empresas ligadas (PBPART E PBPART SE1) tiveram outras destinações que não propriamente os alegados “*futuros aumentos de capital*”:

*A PBPART informou que o AFAC recebido foi inicialmente aplicado no Unibanco e, posteriormente, transferido em parte para aplicações no Banco Rural e Bradesco. Referidas quantias, acrescidas das respectivas receitas financeiras, serviram para aquisições de ações da CELB, foram emprestadas à Recorrente, serviram para quitar empréstimo perante a Prefeitura de Campina Grande e mútuos junto à Recorrente e à PBPART SE2, além da concessão de mútuo à CFLCL.*

[...].

*Segundo PBPART SE1, os recursos foram destinados, quase integralmente, à PBPART SE2, que os manteve em grande parte registrados em conta de AFAC. Na PBPART SE2, o capital foi aumentado em R\$ 265.908.261,00, permanecendo em AFAC o total de R\$ 178.403.902,67, em 15/12/03.*

Afirma, ainda, o contribuinte que, “*se fosse interesse da empresa simplesmente transferir recursos, sem qualquer ônus, às suas controladas, para depois reavê-los, bastaria aumentar o capital destas, e reduzi-lo posteriormente*”.

Ora, não se pode pretender que se considere uma despesa como necessária ao argumento de que, do contrário, lançar-se-ia mão de simulação para alcançar aquele intento.

Há que se reconhecer, nessa mesma linha — dependendo da situação econômico-financeira da empresa que procede aos adiantamentos para futuro aumento de capital; da participação, nessas operações, do grupo econômico (controladoras, controladas e coligadas); dos valores nelas envolvidos; e, ainda, do tempo decorrido do desembolso dos adiantamentos até a sua efetiva conversão em aumento de capital —, a possibilidade de se

considerar estar-se diante de operações fraudulentas a credores, a implicar, até mesmo, a decretação da falência da empresa, na forma do art. 94, inciso III, alínea “b”, da Lei nº 11.101, de 2005.

**Assim, dou provimento ao recurso especial a Fazenda em relação a esta matéria e nego provimento ao recurso do contribuinte.**

**Tema 2 – Dedutibilidade para efeitos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), das despesas financeiras desnecessárias consideradas indedutíveis para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).**

Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que:

*xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.*

É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional — que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL — e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.

Assim é que o Lucro Líquido Antes do IRPJ, indicado na Linha 06A/53 da Ficha 06A - Demonstração do Resultado, é transportado para a Linha 09A/01 da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real [onde será adicionado da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Linha 09A/04, esclareço], e o Lucro Líquido Antes da CSLL [e do IRPJ, esclareço], apontado na Linha 06A/51 da Ficha 06A - Demonstração do Resultado, é transferido para a Linha 17/01 da Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — conforme se verifica das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário de 2000 a 2003, períodos objeto da autuação em análise.

Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:*

[...]

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Concluindo, em última análise que, embora as opções feitas pelo contribuinte ao estruturar as operações não sejam ilegais, elas têm diversas implicações financeiras decorrentes, implicações, essas, entretanto, indedutíveis para fins tributários. Contudo, ainda que legais do ponto de vista do Direito Privado, não tem o condão de transformar despesas indedutíveis em despesas dedutíveis, quer para o IRPJ que para a CSLL.

Neste sentido há que se concluir que as alegadas "despesas" não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

**Do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda nesta parte.**

**Conclusão.**

**Isto posto, dou integral provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e nego provimento ao recurso especial do Contribuinte.**

Não conheço do requerimento apresentado pelo contribuinte, no sentido de, na hipótese de o lançamento ser ao final mantido, ser excluída eventual exigência de juros de mora computados após o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias que a Administração Pública teria para proferir decisão administrativa, sob pena de violar o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, onerando-a em face da demora à qual não deu causa. É que se trata de pleito apresentado fora do prazo recursal, e para o qual não dispõe, este Colegiado, de competência para o seu exame.

*(Assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

**Voto Vencedor**

**Voto vencedor na parte que diz respeito ao tema das despesas decorrentes de financiamentos com destinação pré-definida.**

**Conselheiro Luís Flávio Neto – Redator Designado**

Na reunião de julho de 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (doravante "CSRF") analisou o recurso especial interposto por ENERGISA SERGIPE - DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S.A. e pela PFN, conforme bem relatado pelo i. **Conselheiro Relator.**

Nesse julgamento, entre outras matérias, a CSRF, por maioria de votos, decidiu DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso especial da PFN, a fim de se manter a decisão que reconheceu a **dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ/CSLL de despesas com empréstimos contraídos perante BNDES, ELETROBRÁS, BANESE e HSBC, vinculados ao FINAME, INERGUS, e os atinentes ao COMPROR.**

Como a posição adotada pelo i. Conselheiro Relator em relação à matéria foi vencida, fui designado para redigir o voto vencedor especificamente quanto a essa parcela do julgamento.

No caso, compreendeu a fiscalização que seria desnecessária a assunção de empréstimos pela ENERGISA, ao mesmo tempo em que a companhia fornecia recursos a empresas ligadas, sem remuneração, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC). Por consequência, as correspondentes despesas financeiras não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A fiscalização, no caso, adotou a presunção que os empréstimos contraídos pelo contribuinte apenas se justificariam em face de uma imputação proporcional aos aportes de capital em outras pessoas jurídicas, a título de AFAC.

A maioria do Colegiado, no entanto, compreendeu restar infirmada a presunção assumida pela fiscalização no caso de financiamentos com destinação pré-definida, pois tal fator impossibilitaria a utilização dos aludidos recursos para fins de AFAC. Em tais situações, os empréstimos teriam destinação específica, como a aquisição de equipamentos, não sendo possível presumir que teriam assumido destino diverso.

Conforme concluiu a maioria do Colegiado, em casos como esse, no qual são contraídos financiamentos com destinação pré-definida (por exemplo, para a compra de equipamentos), não é possível proceder a glosa das despesas financeiras incorridas sob a justificativa de que, em outra vertente operacional da companhia, aportes de capital sem cobrança de juros teriam sido realizados a título de AFAC.

Nos moldes do art. 249, 299 e seg. do Decreto n. 3.000/99, para que as despesas financeiras atinentes a tais financiamentos com destinação pré-definida pudesse ser glosadas, seria necessário à fiscalização, por exemplo, demonstrar que os equipamentos adquiridos por meio de tais recursos não teriam o potencial de integrar a atividade do contribuinte.

Nesse seguir, no que é pertinente à específica matéria ora analisada, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso da PFN, ratificando os demais posicionamentos constantes em ata.

*(Assinado digitalmente)*

LUÍS FLÁVIO NETO – Redator designado.

Processo nº 10510.003122/2005-74  
Acórdão n.º **9101-002.396**

**CSRF-T1**  
Fl. 4.753

---

CÓPIA