



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.721360/2015-65
ACÓRDÃO	1101-001.754 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MASTER AGROPECUARIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). CARACTERIZAÇÃO COMO MÚTUO. REQUISITOS NÃO ATENDIDOS. CONTABILIZAÇÃO INADEQUADA. ÔNUS DA PROVA NÃO DESINCUMBIDO.

Para que adiantamento de recursos financeiros sem remuneração entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas ou controladas não seja caracterizado como mútuo, é necessário que: (i) o adiantamento se destine especificamente a futuro aumento de capital; e (ii) tal destinação esteja devidamente contabilizada e comprovada.

O registro contábil adequado e a respectiva documentação comprobatória são fundamentais para a caracterização do AFAC, conforme estabelece o §1º do art. 9º do Decreto-Lei 1.598/1977.

Constitui ônus do contribuinte apresentar documentação hábil que comprove, de forma inequívoca, o teor e o aspecto material dos fatos escriturados. A contabilização dos valores em "Conta Corrente Coligadas/Controladas", sem qualquer indício de destinação para aumento de capital, não afasta a caracterização como mútuo.

Eventos societários posteriores (cisão parcial seguida de incorporação), ainda que legítimos, não são suficientes para descaracterizar a natureza de mútuo dos valores transferidos quando ausente a devida formalização contábil desde o início da operação.

Aplica-se o mesmo racional à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor; vencidos os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz (Relator) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls.540/558, contra acórdão da DRJ, efls. 523/533, que julgou improcedente a impugnação administrativa, efls. 407/417, contra autuação lavrada contra o contribuinte (efls. 02 e ss – IRPJ e CSLL) referente à glosa de despesas.

Para síntese dos fatos, reproduzo o relatório do Acórdão recorrido:

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados autos de infração de IRPJ e, por decorrência, de CSLL, às fls. 02-11 (todas as referências são à numeração do processo eletrônico).

Não houve, contudo, constituição de crédito tributário, mas sim redução de prejuízo fiscal do período e base negativa de CSLL no montante de R\$ 393.658,73. Foi alcançado pela fiscalização o ano-calendário de 2011, no qual foi autuada a infração de despesas não necessárias com encargos financeiros. O termo de verificação fiscal consta das fls. 12 a 18. Abaixo, transcrevemos a parte relativa à acusação, in verbis:

3. DAS APURAÇÕES E LANÇAMENTOS - GLOSA DE DESPESAS

3.1 - Concessão de empréstimos a pessoas físicas e jurídicas:

A Fiscalização verificou, nos registros contábeis da MASTER AGROPECUÁRIA LTDA, que esta é credora perante seus sócios e suas empresas coligadas, de modo que, durante o período fiscalizado, 01/01/2011 a 31/12/2011, há saldos (devedores) diários nas Contas do Ativo, indicando a operação de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas.

As operações de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas estão registradas na escrita contábil da atuada nas contas do Ativo:

1. Conta "12333101 - MARIO FACCIN", cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 1.300.000,00 e foi quitado integralmente em 04/05/2011 pelo Sr. Mario Faccin (Razão Contábil da Conta em Anexo).

2. Conta "12333102 - CELIA REGINA BRAGA FACCIN", cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 500.000,00 e foi quitado integralmente em 17/03/2011 pela Srª. Celia Regina Braga Faccin (Razão Contábil da Conta em Anexo).

3. Conta "12331100 - CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS", cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 3.196.132,37 e no final de 2011 era de R\$ 24.083.393,22, (Razão Contábil da Conta em Anexo).

Encontram-se juntados aos presentes autos as cópias do registro contábeis que embasaram os lançamentos na mencionada conta contábil, cujos valores foram consolidados na planilha anexa, denominada de "EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS ATIVOS".

Nos empréstimos concedidos aos sócios não houve alteração dos saldos durante o período.

A utilização de uma rubrica contábil para registrar transferências de recursos entre empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, caracteriza a existência de uma conta -corrente, segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo.

3.2 - Obtenção de empréstimos e financiamentos:

Por outro lado, constatamos na escrituração contábil da MASTER AGROPECUÁRIA LTDA, que a mesma contraiu diversos empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras e bancárias, cujos valores são superiores aos valores disponibilizados nas operações de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas ligadas citadas anteriormente.

Os empréstimos contraídos constam escriturados contabilmente nas contas abaixo (passivo), cujos valores foram consolidados na planilha anexa, denominada de "EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS PASSÍVOS".

31242100-ATUALIZAÇÃO FINANCIAMENTOS - GIRO/CUSTEIO

31242200-ATUALIZAÇÃO FINANCIAMENTOS - INVESTIMENTOS,

3.3 - Juros pagos sobre empréstimos:

Por outro lado, a MASTER AGROPECUÁRIA LTDA paga juros sobre empréstimos contralidos com instituições financeiras e bancárias, conforme relatado no item 3.2 acima.

O montante dos juros pagos sobre financiamentos consta escriturados contabilmente nas contas "31242100 - ATUALIZ FINANCIAMENTOS -GIRO/CUSTEIO" e "31242200 - ATUALIZ FINANCIAMENTOS - INVESTIMENTOS", conforme extrato do razão contábil em anexo, denominado de "JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS PAGOS".

3.4- Despesas não necessárias:

A tributação do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, tem como base o Lucro Contábil, como consequência a formação do Lucro Bruto e do Lucro Operacional são essenciais para a definição do Lucro Contábil, assim como as condições de dedutibilidade dos custos e despesas operacionais. O art.277 e 278 do RIR/99 definem o lucro operacional e o lucro bruto.

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99, estabelece condições de dedutibilidade das despesas operacionais:

[seguir transcrição do dispositivo]

No caso dos juros pagos sobre empréstimos relatados no item 3.3 acima, que são repassados total ou parcialmente para terceiros, incluindo as empresas coligadas e/ou controladas, deve-se repassar a título de receitas o valor proporcional dos juros apropriados como despesas financeiras.

Não se pode admitir como necessários a atividade da empresa os juros de empréstimos que foram repassados a terceiros, uma vez que esta despesa é necessária a quem utiliza-se efetivamente dos empréstimos e não a quem serviu de veículo para viabilizar o mesmo.

Assim sendo, os juros proporcionais aos empréstimos repassados devem ser reconhecidos como despesas operacionais pela totalidade e como receitas operacionais pela proporção dos empréstimos repassados a terceiros, o que não ocorreu neste caso.

Logo, neste caso em que a empresa Master Agropecuária Ltda, contraente dos empréstimos e financiamentos, não reconheceu como receitas operacionais o valor dos juros sobre empréstimos repassados a terceiros, no caso aos sócios e pessoas jurídicas ligadas, os mesmos foram glosados como despesas não necessárias e exigindo os tributos e contribuições devidos.

3.5- Cálculo das despesas não necessárias:

O cálculo das despesas não necessárias (juros), foi efetuado de forma proporcional ao montante entre os empréstimos ativos x empréstimos passivos.

Consta em anexo as planilhas denominadas de "EMPRÉSTIMOS ATIVOS CONCEDIDOS" e "EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS PASSÍVOS", onde foi consolidado o saldo diário de cada conta, cujo valor mensal acumulado consta do quadro abaixo.

Assim, temos a proporcionalidade dos valores dos empréstimos tomados com os repassados, sendo que apuramos com base na média ponderada diária, acumulada mês a mês, dos saldos dessas contas, e assim, foi obtido a proporção dos juros desnecessários, no montante de R\$ 393.658,73.

[seguir tabela de valores]

Por todo o exposto, fica o sujeito passivo intimado a cumprir a retificação do prejuízo, em conformidade com o acima exposto e demais demonstrativos anexos ao Auto de Infração, ou

impugnar essa exigência, no prazo de 30(trinta) dias, contado da ciência do presente Auto de Infração PAF nº 10925721360/2015-65,

Defesa

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva.

A ciência foi realizada em 07/07/2015, à fl. 402.

A apresentação da peça de defesa, às fls. 407 a 4081 foi promovida em 05/05/2015, conforme fls. 406.

Tendo em vista que a impugnação não é muito extensa, transcrevemos o teor dos pedidos e fundamentos integralmente:

Com relação às supostas operações de mútuo com os seus sócios pessoas físicas (Mario Faccin e a Célia Regina Braga Faccin), a Impugnante deixa de impugnar o auto de infração e efetua a redução exigida.

Considera, no entanto, que o restante da autuação fiscal é totalmente improcedente e não possui qualquer fundamento legal ou fático, porque:

a) os recursos transferidos pela Impugnante para empresas Coligadas/Controladas tratam-se de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) na Master Agroindustrial Ltda. concretizado em 09/2011 e 01/2012, não havendo que se fale em mútuo.

b) a Administração Federal, ao lavrar o auto de infração, deveria buscar a verdade real e não simplesmente se embasar em lançamentos contábeis, que não refletem a melhor técnica. Meros equívocos na escrituração não são capazes de criar obrigação tributária, eis que erro não constitui fato gerador de tributos.

c) a fiscalização não logrou êxito em comprovar que a Impugnante repassa empréstimos para empresas Coligadas/Controladas e parte de meros indícios. É ônus da autoridade administrativa comprovar os fatos que deram origem ao auto de infração.

d) os juros incorridos nos empréstimos e financiamentos bancários devem ser considerados integralmente como despesas necessárias à atividade da Impugnante, pois configuram-se em dispêndio para captação de recursos financeiros utilizados na execução dos objetos sociais constantes em seus atos constitutivos, dentre eles a participação em outras sociedades.

Por isso, pretende a Contribuinte, nos termos do artigo 16 e 17, combinados com o § 1º do artigo 9º, do Decreto nº 70.235/1972, impugnar a parcela controversa do auto de infração mencionado, conforme o que se segue.

02. IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO FISCAL - INOCORRÊNCIA DE EMPRÉSTIMOS (MÚTUO) PARA A CONTROLADA DA IMPUGNANTE MASTER AGROINDUSTRIAL LTDA. - DOS INVESTIMENTOS REALIZADOS PELA IMPUGNANTE (MASTER AGROPECUÁRIA LTDA.):

O auto de infração ora combatido exige a redução de prejuízo no ano-calendário de 2011, em montante correspondente à proporção dos juros pagos sobre empréstimos e financiamentos em instituições financeiras e bancárias em relação ao montante supostamente emprestado (mútuo) a empresas coligadas/controladas.

De acordo com o termo de verificação fiscal (Doc. 03) que acompanha a autuação, a exigência fiscal encontraria a seguinte motivação:

3.1 – Concessão de empréstimos a pessoas físicas e jurídicas:

A Fiscalização verificou, nos registros contábeis da MASTER AGROPECUÁRIA LTDA, que esta é credora perante seus sócios e suas empresas coligadas, de modo que, durante o período fiscalizado, 01/01/2011 a 31/12/2011, há saldos (devedores) diários nas Contas do Ativo, indicando a operação de concessão de empréstimos a outras pessoas físicas e jurídicas.

As operações de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas estão registradas na escrita contábil da autuadana das contas do Ativo:

- 1. Conta "12333101 - MARIO FACCIN", cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 1.300.000,00 e foi quitado integralmente em 04/05/2011 pelo Sr. Mario Faccin (Razão Contábil da Conta em Anexo).*
- 2. Conta "12333102 - CELIA REGINA BRAGA FACCIN", cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 500.000,00 e foi quitado integralmente em 17/03/2011 pela Sr^a. Celia Regina Braga Faccin (Razão Contábil da Conta em Anexo).*
- 3. Conta "12331100 - CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS", cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 3.196.132,37 e no final de 2011 era de R\$ 24.083.393,22, (Razão Contábil da Conta em Anexo).*

(...)

3.2 – Obtenção de empréstimos e financiamentos:

Por outro lado, constatamos na escrituração contábil da MASTER AGROPECUÁRIA LTDA, que a mesma contraiu diversos empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras e bancárias, cujos valores são superiores aos valores disponibilizados nas operações de concessão de empréstimos a outras pessoas físicas e jurídicas ligadas citadas anteriormente.

(...)

3.3 – Juros pagos sobre empréstimos:

A MASTER AGROPECUÁRIA LTDA não efetua qualquer cobrança de juros nas contas credoras com pessoas jurídicas interligadas e pessoas físicas, conforme relatado no item 3.2 acima.

Por outro lado, a MASTER AGROPECUÁRIA LTDA paga juros sobre empréstimos contraídos com instituições financeiras e bancárias, conforme relatado no item 3.2 acima.

(...)

3.4 – Despesas não necessárias:

(...)

No caso dos juros pagos sobre empréstimos relatados no item 3.3 acima, que são repassados total ou parcialmente para terceiros, incluindo as empresas coligadas e/ou controladas, deve-se repassar a título de receitas o valor proporcional dos juros apropriados como despesas financeiras.

(...)

*Logo, neste caso em que a empresa Master Agropecuária Ltda., contraente dos empréstimos e financiamentos, não reconheceu como receitas operacionais o valor dos juros sobre empréstimos repassados a terceiros, no caso aos sócios e pessoas jurídicas ligadas, os mesmos foram glosados como despesas não necessárias e exigindo as tributos e contribuições devidos. **Grifou-se***

Contudo, no presente caso, a autuação não merece prosperar, pois as operações consideradas indevidamente como mútuo, pela Autoridade Fiscal, são, na verdade, investimentos para futuro aumento de capital da Impugnante na empresa da qual é sócia Master Agroindustrial Ltda. (nova denominação de Quintares Alimentos Ltda.), consoante passa a demonstrar.

02.1. DOS INVESTIMENTOS REALIZADOS PELA IMPUGNANTE PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL DA EMPRESA QUINTARES (atual Master Agroindustrial):

A Impugnante até o final de 2010 dedicava-se exclusivamente à produção de suínos, quer na área de animais para reprodução, quer para fins de abate, bem como na fabricação de ração animal para consumo próprio, conforme se verifica da Justificação do Administrador que acompanhou a 17ª Alteração Contratual da Impugnante (Doc. 04).

Em novembro de 2010 a Impugnante adquiriu a pequena e deficitária empresa de abate de suínos e de industrialização de carnes denominada "QUINTARES FRIGORÍFICO, INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE CARNES LTDA." (atual Master

Agroindustrial Ltda.), tornando-se sua principal quotista, conforme se verifica 7ª Alteração Contratual da Quintares (Doc. 05).

Durante o ano de 2011, em face da sua condição de sócia e visando cumprir o propósito da aquisição daquele frigorífico, a Impugnante realizou diversos investimentos na "QUINTARES" (atual Master Agroindustrial Ltda.), com o objetivo de sanear a empresa, destinando recursos à formação de capital de giro da "QUINTARES", e também visando ampliar e modernizar as instalações do parque fabril, para se adequar ao SIF (Serviço de Inspeção Federal).

Antes da aquisição, o frigorífico tinha capacidade para abater e industrializar menos de 100 suínos ao dia. Atualmente, a industrialização supera 750 suínos ao dia.

Os investimentos na ampliação do frigorífico e no capital de giro, até 31/12/2011, excederam R\$ 28.000.000,00, sendo todo o valor adiantado pela Impugnante para futuro aumento de capital.

Para a realização de tais investimentos a Impugnante passou a emitir aportes para a "QUINTARES" (atual Master Agroindustrial Ltda.), com o intuito de futuramente formalizar o aumento do seu capital. Tais aportes foram registrados na conta contábil do Ativo "12331100 - CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS", base para autuação ora combatida (Razão constante do arquivo 10925721360201565_00381_00399_COMPROVANTES-OUTROS).

Em setembro/2011 foram integralizadas no capital da Quintares 3.993.500 novas quotas de mediante a subscrição pela Impugnante, conforme se verifica da transcrição da 8ª Alteração Contratual (Doc. 07):

O capital social, de R\$ 6.500,00 (seis mil e quinhentos reais), dividido em 6.500 (seis mil e quinhentas) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, é aumentado para R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), dividido em 4.000.000 (quatro milhões) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada, mediante a subscrição pela sócia MASTER AGROPECUÁRIA LTDA, de 3.993.500 (três milhões e novecentas e noventa e três mil e quinhentas) novas quotas de capital, pelo valor global de R\$ 3.993.500,00 (três milhões e novecentas e noventa e três mil e quinhentos reais), integralizados neste ato em moeda corrente nacional.

Tais valores foram deduzidos da conta contábil "12331100 - CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS", conforme se verifica do "Razão" (constante do arquivo 10925721360201565_00381_00399_COMPROVANTES-OUTROS), desta forma se concretizou o aumento de capital pretendido pela Impugnante:

[seguir reprodução por imagem do Razão]

Na mesma oportunidade foi alterada a denominação do social da "QUINTARES" para "MASTER AGROINDUSTRIAL LTDA.", conforme se verifica da 8ª alteração contratual (Doc. 07).

Em 02/01/2012, objetivando a racionalização das atividades operacionais, a especialização de cada empresa, a redução dos custos e o aumento dos resultados, a Impugnante foi cindida parcialmente, e seu patrimônio foi absorvido pelas empresas Master Agroindustrial Ltda. e Master Genética Animal Ltda. (Doc. 04), com o que:

- a) As atividades de terminação de animais (em parceria com produtores rurais pessoas físicas), de produção de ração, de abate de suínos e de industrialização de carnes ficaram concentradas na Master Agroindustrial Ltda.
- b) As atividades da multiplicação de animais com alta linhagem e de transporte rodoviário de grãos e insumos ficaram concentradas na Master Genética Animal Ltda.
- c) As atividades da Master Agropecuária Ltda. (ora Impugnante) ficaram direcionadas à produção de leitões.

Os valores contabilizados na mencionada Conta Corrente fizeram parte do patrimônio da Impugnante cindido, que foi posteriormente incorporado pela Master Agroindustrial, com o consequente aumento do capital social. É o que comprova a 1ª Alteração ao Contrato Social da

Master Agroindustrial, itens 02.6 e 02.8 (Doc. 08), a 17ª Alteração Contratual da Impugnante e o Protocolo de Intenção de Cisão Parcial da empresa Master Agropecuária Ltda. (Doc. 04), devidamente arquivados na Junta Comercial do Estado.

Com isso, a conta corrente em que foram contabilizados os investimentos feitos pela Impugnante foi zerada, como se verifica nos lançamentos ocorridos em 02/01/2012, transcritos abaixo (Doc. 06).

[seguir reprodução do lançamento]

É o que comprova o Razão, anexo no Doc. 07, e também a escrituração contábil do ano 2012, por meio do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED Contábil.

A contabilização da transferência de R\$ 15.166.632,37 ocorreu com base nos valores constantes do Laudo de Avaliação, que têm por data base 30/11/2011. Como a efetiva incorporação ocorreu em 02/01/2012, foi necessário o ajuste nas transferências dos valores no total de R\$ 8.916.760,85 (segundo lançamento contábil), correspondentes aos investimentos realizados em dezembro de 2011 (depois do Laudo de Avaliação e antes da incorporação).

Todo o patrimônio cedido pela Impugnante é vertido para a Master Agroindustrial Ltda., do qual fazia parte adiantamento no valor de R\$ 24.083.393,22, foi utilizado para aumento do capital da empresa incorporadora.

Sendo assim, todo o valor investido na Master Agroindustrial Ltda. (nova denominação de Quintares) foi utilizado no aumento de capital, não retornando ao patrimônio da Impugnante, com o que não há que se falar em mútuo.

Não restam dúvidas que os recursos transferidos pela Impugnante tratam-se de adiantamentos para futuro aumento de capital (afac), que não se confundem com mútuo.

Vejamos o que ensina o Manual da Fipecafi, in "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais Sociedades)"¹:

20.10.1 Natureza Adiantamentos para aumento de capital são os recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinadas a serem utilizadas para aumento de capital. No recebimento de tais recursos, a empresa deve registrar o ativo recebido, normalmente disponibilidades, a crédito dessa conta específica 'Adiantamento para Aumento de Capital. Quando formalizar o aumento de capital, o registro contábil será a baixa (débito) dessa conta de Adiantamento a crédito do Capital Social'.

Por sua vez, no art. 586 do nosso Código Civil encontramos a definição de mútuo, conforme se pode ver a seguir:

[seguir a transcrição do dispositivo]

Vê-se assim, claramente, que a Autoridade Fiscal caracterizou equivocadamente os valores registrados em conta do ativo como mútuo, quando na verdade a operação realizada foi de adiantamento para futuro aumento de capital na Master Agroindustrial Ltda, na qual a Impugnante é sócia.

02.2. DOS JUROS PAGOS SOBRE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS - CAPTAÇÃO DE RECURSOS PARA ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTOS DE CAPITAL (AFAC) - DESPESA NECESSÁRIA À ATIVIDADE DA IMPUGNANTE:

Constatada a inexistência de operação de empréstimo (mútuo) entre a Impugnante e sua empresa coligada/controlada, faz-se necessário esclarecer que os juros pagos sobre empréstimos e financiamentos em instituições bancárias e financeiras devem ser considerados em sua integralidade como despesa necessária à atividade da Impugnante.

Os recursos financeiros captados nestas instituições fomentaram a execução dos objetos sociais da Impugnante, dentre eles "A participação em outras sociedades, no país e no exterior, na qualidade de sócia ou acionista", conforme consta na Clausula 3ª de seus atos constitutivos (Doc. 05).

Desta forma, os juros pagos sobre tais empréstimos e financiamentos foram necessários para o recebimento dos recursos, posteriormente transferidos em parte a título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) na empresa em que a Impugnante detinha participação, como bem relatado no item 2.1 acima.

Portanto, os juros pagos em financiamentos e empréstimos bancários são despesas operacionais da Impugnante, dedutíveis integralmente na apuração do lucro real, em conformidade com o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26/03/1999).

Neste mesmo sentido concluiu o Primeiro Conselho de Contribuintes, em caso análogo, no Acórdão nº 103-21.686, proferido em 17/09/2004, cuja ementa segue abaixo:

IRPJ - GASTOS ATIVÁVEIS - As placas de sinalização devem ser classificadas no Ativo Permanente, cabendo o reconhecimento da depreciação, no ano da aquisição, calculada na forma da Lei.

DESPESAS DE PROPAGANDA - Configurando as despesas, lançadas contabilmente a título de brindes, como efetivas despesas de publicidade e propaganda, correta a dedutibilidade na apuração do lucro líquido e no lucro real.

ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC - Os adiantamentos para futuro aumento de capital, que se revestiram posteriormente em capital de empresas coligadas e/ou controladas, configuram-se como investimento e, os encargos dos empréstimos contraiados pela empresa são dedutíveis na apuração do lucro real. Recurso provido parcialmente. Grifou-se

Do mesmo modo concluiu a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de julgamento do CARF, no Acórdão nº 1401-00.344, proferido em 10/11/2010, conforme segue:

ASSUNTO: Imposto Sobre A Renda De Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002

*EMPRÉSTIMO PARA REALIZAÇÃO DE ADIANTAMENTO FUTURO DE AUMENTO DE CAPITAL - AFAC
DESPESAS FINANCEIRAS*

Consideram-se necessárias as despesas financeiras incorridas pela empresa que toma empréstimo com o objetivo de promover adiantamento futuro de aumento de capital - AFAC em empresa da qual é acionista, ainda que não haja o repasse dos custos financeiros incorridos com referido empréstimo. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício. Declarou-se impedido o conselheiro Mauricio Pereira Faro. Participou do julgamento o conselheiro Sergio Luiz Bezerra Presta (suplente convocado). Proferiu sustentação oral o Dr. Ricardo Krakoviak, OAB-SP nº 138.192.

Resta demonstrada a improcedência do auto de infração ora impugnado, eis que os juros bancários pagos pela Impugnante devem ser considerados despesas operacionais, e integralmente deduzidos na apuração do lucro real.

Por se tratar, em origem, de investimentos entre a Impugnante e a empresa Master Agroindustrial plenamente demonstrados, e não empréstimos (mútuo), bem como serem necessários à atividade os juros pagos sobre financiamentos e empréstimos bancários, pede que o auto de infração seja integralmente cancelado, uma vez que cívado de nulidade absoluta.

03. DA INOCORRÊNCIA DE REPASSE DE EMPRÉSTIMOS:

Mesmo que os fundamentos anteriores restem superados, o que se admite somente para argumentar, ainda assim o lançamento não merece prosperar, já que os valores dos empréstimos e financiamentos contraiados pela Impugnante não foram repassados a terceiros, como supõe o auto de infração.

É o que passa a demonstrar.

No Relatório Fiscal, sem amparo em qualquer elemento probatório, o Auditor Fiscal conclui que os empréstimos contraiados em instituições financeiras são repassados a terceiros e, por isso, os respectivos encargos não constituiriam despesa necessária à atividade da Impugnante, veja-se:

3.4- Despesas não necessárias: (...)

No caso dos juros pagos sobre empréstimos relatados que são repassados total ou parcialmente para terceiros, incluindo as empresas coligadas e/ou controladas, deve-se repassar a título de receitas o valor proporcional dos juros apropriados como despesas financeiras.

Não se pode admitir como necessários a atividade da empresa os juros proporcionais aos empréstimos que foram repassados a terceiros (...)

Ocorre que os financiamentos contraídos pela Impugnante foram utilizados integralmente para o exercício da sua atividade, não havendo qualquer repasse para terceiros.

Não há qualquer correlação entre os empréstimos contraídos e os valores entregues a terceiros, tanto que não há uma linha sequer, no relatório fiscal, demonstrando o suposto "repasse".

A ausência de correlação entre os empréstimos contraídos e os investimentos realizados pela Impugnante à Master Agroindustrial é evidente se considerar os valores envolvidos em cada operação, uma vez que os empréstimos contraídos superam muito o valor dos supostos empréstimos concedidos. O próprio Relatório Fiscal reconhece essa situação no item 3.2, ao mencionar que os empréstimos tomados "são superiores aos valores disponibilizados nas operações de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas".

O suposto repasse de empréstimos considerado pelo auditor fiscal teria que ser comprovado e não apenas presumido, estando o auto de infração desprovido de todos os elementos necessários e exigidos no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972.

Além disso, o Fisco, para desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e na condição de articulador do procedimento de fiscalização, tem o dever de provar a ocorrência do fato ensejador da autuação.

Neste sentido, não se pode inverter o ônus probatório aqui, para exigir da Impugnante a prova negativa da ausência de repasse, sob pena de macular o devido processo legal previsto no inciso LIV, art. 5º da Constituição Federal de 1988. Além do mais, compete **privativamente** à autoridade administrativa o procedimento de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente (art. 142 do CTN).

É importante ressaltar que o instrumento da **presunção** não é admitido para fins de constituição de exigências fiscais, principalmente quando utilizados de maneira isolada, sem a adequada comprovação dos fatos, veja-se a ementa de julgados:

[seguiu a transcrição de acórdãos]

Do exposto, requer a Impugnante a anulação do auto de infração face à inexistência de comprovação pela Fiscalização da ocorrência de operações de mútuos com empresas coligadas/controladas, bem como da possibilidade de dedução integral dos juros pagos sobre empréstimos e financiamentos como despesa necessária à atividade da empresa.

É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido julgou improcedente a pretensão impugnatória, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011

MÚTUO — AFAC

Uma vez que o contribuinte não comprovou a realização de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) por meio da devida formalização, os valores

transferidos e registrados em conta-corrente entre partes correspondem a mútuo.

Impugnação Improcedente

Outros Valores Controlados

Ainda, complementa o raciocínio do voto condutor:

De fato, estou de acordo com o direito alegado.

A questão, porém, é de fato.

Os valores foram registrados a título de conta-corrente e não como AFAC.

Diferentemente do que alega a defesa, a contabilidade faz sim prova contra o contribuinte, pois corresponde a documento produzido pelo próprio interessado contra si mesmo. Claro que essa prova, como praticamente todas as demais, não é irrefutável.

Para tal, contudo, é necessário oferecer contraprova e, nesse caso, deveria ser um documento contemporâneo aos registros.

Os documentos, contudo, além de não corresponderem à formalização dos AFAC, são, com exceção de dois, posteriores ao período da autuação e os dois contemporâneos formalizam a utilização de valores para efetivo aumento de capital, valores estes que foram devidamente subtraídos do cálculo realizado pela autoridade fiscal.

O fato de posteriormente os valores terem sido utilizados para aumento de capital não é prova de que haviam sido originariamente transferidos a esse título.

Para tal, era necessária a sua devida formalização ao tempo da transferência e não só isso, nos termos do Parecer Normativo CST nº 17, de 20 de agosto de 1984.

Assim, para se considerar que recursos foram transferidos a título de AFAC e não como mútuo é necessária a formalização e, ainda que tal procedimento tivesse sido adotado, há um prazo máximo (120 dias) para a efetiva conversão em investimento.

Assim, o fato de os recursos terem sido posteriormente convertidos em investimento, bem como não terem retornado à fiscalizada não afasta a natureza jurídica original de mútuo.

E conclui por negar provimento à impugnação e, conseqüentemente, para manter integralmente a glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL.

Na sequência, devidamente cientificado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, repisando e reafirmando as alegações já expostas em manifestação de inconformidade, com a juntada de documentos comprobatórios, e com as alegações a seguir sumarizadas e sintetizadas:

Dos investimentos realizados pela recorrente para futuro aumento de capital da empresa Quintares (atual Master Agroindustrial): “Assim, todo o valor investido na Master Agroindustrial Ltda. (nova denominação de Quintares) foi utilizado no aumento de capital, não retornando ao patrimônio da Recorrente. Destaca-se que nenhum desses valores foi subtraído do cálculo realizado pela Autoridade Fiscal, que ampara a exigência ora combatida, ao contrário do que consta no acórdão recorrido. Esses fatos foram reconhecidos pela DRJ. Como registrado no

voto condutor do acórdão, os recursos foram “...posteriormente convertidos em investimento” e não retornaram “... à fiscalizada” (grifou-se).” (...) Como a própria DRJ reconheceu que, na hipótese em apreço, todo o valor foi convertido em investimento na Master Agroindustrial e não retornou à Recorrente, deveria ter afastado a caracterização das operações objeto da autuação fiscal como mútuo”;

Da inexistência de operação de empréstimo (mútuo) entre a Recorrente e sua empresa coligada/controlada: “faz-se necessário esclarecer que os juros pagos sobre empréstimos e financiamentos em instituições bancárias e financeiras devem ser considerados em sua integralidade como despesa necessária à atividade da Recorrente”;

Da inocorrência de repasse de empréstimos: “não há qualquer elemento que comprove a correlação entre os empréstimos contraídos pela Recorrente e os valores entregues a terceiros. Tanto que não há uma linha sequer, no relatório fiscal, demonstrando o suposto “repasse”..”; e, ainda, “E como comprovado acima, os financiamentos contraídos pela Recorrente foram utilizados integralmente para o exercício da sua atividade, qual seja, a participação em outras sociedades. Portanto, totalmente equivocada a conclusão da DRJ de que “não se pode afirmar que os empréstimos foram tomados para que possa exercer seu objeto social, pois a causa primeira foi justamente ter reduzido sua liquidez financeira sem obter a contrapartida de juros equivalentes”. Não faz sentido a Recorrente cobrar juros de valores que foram investidos na empresa coligada/controlada. Por mais essa razão, o acórdão recorrido deve ser reformado, a fim de anular o auto de infração impugnado”;

Da tributação dos juros pagos sobre empréstimos e financiamentos – captação de recursos para adiantamento para futuro aumentos de capital (AFAC) - despesa necessária à atividade da recorrente: “Constatada a inexistência de operação de empréstimo (mútuo) entre a Recorrente e sua empresa coligada/controlada, faz-se necessário esclarecer que os juros pagos sobre empréstimos e financiamentos em instituições bancárias e financeiras devem ser considerados em sua integralidade como despesa necessária à atividade da Recorrente”;

Da inocorrência de repasse de empréstimos: “No caso dos autos, não há qualquer elemento que comprove a correlação entre os empréstimos contraídos pela Recorrente e os valores entregues a terceiros. Tanto que não há uma linha sequer, no relatório fiscal, demonstrando o suposto “repasse””. Alega, por fim, também violação a princípios constitucionais.

E conclui:

“E como comprovado acima, os financiamentos contraídos pela Recorrente foram utilizados integralmente para o exercício da sua atividade, qual seja, a participação em outras sociedades. Portanto, totalmente equivocada a conclusão da DRJ de que “não se pode afirmar que os empréstimos foram tomados para que possa exercer seu objeto social, pois a causa primeira foi justamente ter reduzido sua liquidez financeira sem obter a contrapartida de juros equivalentes”. Não faz sentido a Recorrente cobrar juros de valores que foram investidos na empresa coligada/controlada. Por mais essa razão, o acórdão recorrido deve ser reformado, a fim de anular o auto de infração impugnado”.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A fiscalização lavrou auto de infração referente ao ano-calendário de 2011, apurando glosa de despesas deduzidas indevidamente do IRPJ e da CSLL. Tais despesas correspondem a encargos financeiros relacionados a valores transferidos pela empresa para coligada/controlada, registrados contabilmente como “conta-corrente” entre as partes.

A seu turno, a autoridade fiscal entendeu que os valores não se referem a Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), mas sim a operações de mútuo, por ausência de formalização prévia, conforme exigência do Parecer Normativo CST nº 17/1984. Por esse motivo, por constituir em repasse a terceiros do grupo, deveria ter sua dedutibilidade proporcionalmente distribuída entre eles (e não focada apenas no “veículo” que obteve e distribuiu os valores transferidos a título de empréstimo).

Daí que a penalidade consistiu na redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, totalizando R\$ 393.658,73.

Nesse aspecto, o Acórdão da DRJ:

A linha principal da defesa está calcada na alegação de que os valores que deram base à autuação seriam relativos a Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC). Dessa forma, segundo o direito que alega, não seriam dedutíveis as despesas financeiras na obtenção de recursos para a consecução dos AFAC, ainda que sobre os valores transferidos à empresa vinculada não incidissem encargos equivalentes. De fato, estou de acordo com o direito alegado. A questão, porém, é de fato.

Os valores foram registrados a título de conta-corrente e não como AFAC. Diferentemente do que alega a defesa, a contabilidade faz sim prova contra o contribuinte, pois corresponde a documento produzido pelo próprio interessado contra si mesmo. Claro que essa prova, como praticamente todas as demais, não é irrefutável.

Para tal, contudo, é necessário oferecer contraprova e, nesse caso, deveria ser um documento contemporâneo aos registros. Os documentos, contudo, além de não corresponderem à formalização dos AFAC, são, com exceção de dois, posteriores ao período da autuação e os dois contemporâneos formalizam a utilização de valores para efetivo aumento de capital, valores estes que foram devidamente subtraídos do cálculo realizado pela autoridade fiscal.

O fato de posteriormente os valores terem sido utilizados para aumento de capital não é prova de que haviam sido originariamente transferidos a esse título. Para tal, era necessária a sua devida formalização ao tempo da transferência e não só isso, nos termos do Parecer Normativo CST n. 17, de 20 de agosto de 1984.

Abaixo, transcrevemos os dispositivos pertinentes:

Trata-se de examinar os termos do art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, ante os casos de adiantamento de recursos financeiros em dinheiro, sem remuneração ou com remuneração inferior à que estipulada em lei, de pessoas jurídicas investidoras para sociedades coligadas, interligadas e

controladas, com o comprometimento irrevogável e irretratável de sua destinação para aumento do capital social da tomadora dos recursos.

2. Alegam as empresas investidoras que esses contratos não têm a configuração de "mútuo", nos termos do art. 247 do Código Comercial, e que os recursos financeiros transferidos permanecem a crédito das investidoras, em conta de passivo circulante ou exigível a longo prazo, geralmente em decorrência das formalidades que envolvem a realização de aumento de capital das sociedades. (—)

6. Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a transferência de recursos para coligadas, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em lei, com desativação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

7.1- Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião de primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorram imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais, sociedades.

7.1.1. - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7,1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento de período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros. (nossos destaques).

Assim, para se considerar que recursos foram transferidos a título de AFAC e não como mútuo é necessária a formalização e, ainda que tal procedimento tivesse sido adotado, há um prazo máximo (120 dias) para a efetiva conversão em investimento. Assim, o fato de os recursos terem sido posteriormente convertidos em investimento, bem como não terem retornado à fiscalizada não afasta a natureza jurídica original de mútuo.

Assim, elemento fulcral no entendimento da DRJ para manter a glosa dos valores deduzidos a título de AFAC foi **principalmente** a desobediência ao prazo máximo de 120 dias, tal qual prevê o Parecer Normativo n. 17 de 1984.

Nessa linha, a DRJ entendeu que: os valores não foram formalizados como AFAC no momento do repasse e, nesse sentido, a mera posterior conversão dos valores em aumento de capital não descaracteriza a natureza original de mútuo. No mesmo passo, entendeu que a contabilidade do contribuinte faz prova contra ele, e documentos apresentados foram em sua maioria extemporâneos ao prazo fixado no Parecer Normativo 17. Além disso, entendeu que não houve comprovação contemporânea de que os valores se destinavam, desde a origem, a aumento de capital.

Já a recorrente, a seu turno, em sede recursal (e conforme já sustentado em sede impugnatória), sustentou que os valores repassados à Master Agroindustrial Ltda. (anteriormente

Quintares) foram efetivamente utilizados para aumento de capital e não retornaram ao seu patrimônio, o que afastaria a caracterização como mútuo.

Alegou ainda que: a) não houve operação de mútuo com a coligada; b) os encargos financeiros foram contraídos junto a instituições financeiras para financiar sua atividade de participação em outras sociedades; c) não há correlação entre os empréstimos bancários e os repasses efetuados; d) os encargos são despesas necessárias à atividade da empresa, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Em outras palavras, os encargos devem ser reconhecidos como despesas operacionais necessárias e, portanto, dedutíveis.

O Parecer n. 17 de 1984 e a inaplicabilidade dos requisitos para a caracterização do AFAC

O cerne da discussão envolve a dedutibilidade ou não dos valores considerados AFAC pelo contribuinte e considerados mútuo pela autoridade de origem (e a DRJ), bem como as repercussões do mesmo na configuração dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, que foram reduzidas pela autoridade de origem. E o critério elementar para a caracterização ou descaracterização dessa operação, pelo que deu a entender o próprio acórdão recorrido, era o desatendimento ao requisito fixado no Parecer n. 17 de 1984.

Importante salientar que é indiscutível que o referido Parecer trouxe importantes acréscimos à natureza jurídica do instituto, especialmente ao excepcionar a aplicação do art. 21 do Decreto-Lei 2065 de 1983, que assim dispunha:

Art. 21 - Nos negócios de mútuo contratados entre pessoas jurídicas coligadas, interligadas, controladoras e controladas, a mutuante deverá reconhecer, para efeito de determinar o lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária calculada segundo a variação do valor da ORTN.

Parágrafo único. Nos negócios de que trata este artigo não se aplica o disposto nos [artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#).

O dispositivo legal à época tratava da hipótese de mútuo contratado entre coligadas, interligadas, controladoras e controladas e, nesse aspecto, não há dúvida de que o Parecer nesse sentido, trouxe certa segurança jurídica às operações firmadas entre partes interligadas, inclusive porque:

Não é exigível a observância ao disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que: (1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do [Capital Social](#) da beneficiária e (2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.

Trata-se de examinar os termos do art. 21 do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, ante os casos de adiantamento de recursos financeiros em dinheiro, sem remuneração ou com remuneração inferior àquela estipulada em lei, de pessoas jurídicas investidoras para sociedades coligadas, interligadas e

controladas, com o comprometimento irrevogável e irretratável de sua destinação para aumento do [Capital Social](#) da tomadora dos recursos.

Excepcionava, portanto, as hipóteses de adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, atendidos certos requisitos: “(1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do Capital Social da beneficiária e (2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos”.

Se acaso não cumprisse os **dois requisitos** acima, recairia a operação na hipótese do art. 21, sendo considerado, para todos os fins, mútuo (e sujeito à tributação específica).

Importante destacar também que, ainda que o Parecer Normativo CST nº 17/1984, somente admitisse a qualificação de valores como AFAC se houvesse formalização adequada e anterior ao repasse, além da efetiva conversão em aumento de capital no prazo de 120 dias, o tratamento jurídico do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) recebeu tratamento normativo posterior, como se observa na IN SRF 127/1988, que também condicionou o recurso aos seguintes requisitos:

Declara:

1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 21 do [Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983](#), desde que:

- a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e
- b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia-Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.

Observe-se que o requisito temporal (120) dias não foi expressamente previsto nessa normativa posterior. Ato contínuo, o mesmo diploma infralegal também sofreu revisões e foi revogado pela IN SRF 79/2000.

Nada obstante, o valor referente à AFAC deve ser registrado no patrimônio líquido da sociedade. Ainda, em termos contábeis, segundo o Comentário Técnico CTG 2000, o AFAC realizado sem devolução, isto é, irretratável, deve ser registrado no patrimônio líquido. Se acaso houver previsão de devolução, será considerada obrigação financeira (dívida) e deve ser registrado no passivo. Ocorre que o mútuo, enquanto dívida, também é registrado no passivo, com incidência do IOF e aplicando-se as normas incidentes sobre financiamentos e empréstimos para instituições financeiras, ao passo que, tratando-se de AFAC, o mesmo não sofre incidência tributária.

Logo, a depender do reconhecimento dos recursos como mútuo ou AFAC, as repercussões tributárias são distintas.

Nada obstante, a Receita Federal do Brasil ainda mantém entendimento coeso com o Parecer Normativo 17/84, já que o mesmo trouxe segurança jurídica para as empresas que realizavam AFACs, ao definir regras claras sobre a aplicação de recursos e o prazo para a

capitalização e contribuiu também para a discussão sobre a não incidência de IOF sobre o AFAC, por se tratar de uma operação societária e não financeira. Ainda hoje, mesmo após a revogação do Decreto-Lei 2065/83, o Parecer segue sendo utilizado para a compreensão da natureza jurídica dessas operações e a diferença entre as duas operações.

Nada obstante a importância do Parecer Normativo CST nº 17, e sua contribuição para a delimitação dessas operações, **filio-me à tese de que, devido ao status de norma infralegal do referido Parecer, não teria o condão de estabelecer requisitos e exceções à Lei, especialmente porque a legislação, à época, não apresentava qualquer dispositivo que fixasse esses requisitos em lei.**

Mesmo raciocínio foi adotado no Acórdão n. 1202-001.279 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, conforme trecho da ementa abaixo:

NECESSIDADE DE DESPESAS FINANCEIRAS. ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC) São necessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas controladas, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), capitalizados após o transcurso do prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984, diante da ausência de amparo legal.

Naquele julgamento, o principal fundamento para o afastamento da glosa dos valores referidos foi justamente a falta de previsão legal para os requisitos (sobretudo o prazo de 120 dias) a serem cumpridos pelo recorrente para serem reconhecidos como Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC) e não mútuo:

A Fiscalização argumenta que o total controle dos procedimentos operacionais no Grupo Tegra permite que os contratos sejam assinados pelas mesmas pessoas físicas representando as “partes contratantes” e que os lançamentos contábeis sejam realizados em discordância com a operação efetivamente realizada. Essa situação, conforme relatado, fragiliza a utilização seja dos instrumentos apresentados à fiscalização, seja da escrituração contábil como elementos probatórios. Em sede de recurso voluntário a Recorrente alega que as operações de AFAC prescindem de forma específica, sequer precisando ser documentados em contratos e que não há ilegalidade em uma mesma pessoa física representar diferentes pessoas jurídicas, em especial no contexto de um mesmo grupo econômico. Entendo que essa constatação isolada é incapaz de afastar os efeitos jurídicos do AFAC, principalmente se restar comprovado que os investimentos foram, de fato, integralizados na sociedade investida, com o efetivo aumento do capital social. Neste ponto, deve-se destacar que a Fiscalização não aponta a ausência de integralização do capital social. Ao contrário disso, a Fiscalização reconhece a integralização do capital social e assim demonstra nos exemplos descritos no TVF, limitando-se a questionar a inobservância do prazo previsto no Parecer Normativo CST nº 17/84, que assim dispõe: “7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

7.1- Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja

Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades.

7.1.1 - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7.1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros.

7.2 - Na hipótese em que se verifiquem adiantamentos no curso de um período-base e, após o seu encerramento, outros adiantamentos no período-base seguinte, antes da ocorrência de um dos eventos previstos em 7.1 ou de excedido o prazo fixado em 7.1.1, a capitalização deverá abranger, também, esses últimos valores transferidos pela investidora.”

Ocorre que o prazo previsto no Parecer Normativo CST nº 17/84 carece de previsão legal, de modo que tendo sido reconhecido pela Fiscalização o efetivo aumento do capital social, a glosa não pode subsistir sob o fundamento de que o aumento se deu extemporaneamente.

Esse entendimento foi veiculado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao proferir o acórdão nº 9101- 004.402, da lavra da Conselheira Cristiane Silva Costa. Veja-se:

Numero do processo:13805.000676/93-34 Turma:1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara:1ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão: Wed Sep 11 00:00:00 UTC 2019 Data da publicação: Tue Oct 01 00:00:00 UTC 2019

Ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 1987 IRPJ. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO. PRAZO DE 120 DIAS PARA CAPITALIZAÇÃO. PN CST 17/84. O prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984 não tem amparo legal. Assim, o mero descumprimento deste prazo não é causa suficiente para descaracterizar a efetiva capitalização do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). Numero da decisão:9101-004.402

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. (documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo- Presidente (documento assinado digitalmente) Cristiane Silva Costa - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Nome do relator: CRISTIANE SILVA COSTA.

Por fim, eventuais reduções do capital social ou pagamento de lucros e dividendos não se prestam a descaracterizar o AFAC realizado e, ainda que assim não fosse, a Fiscalização deveria ter segregado os valores a serem glosados com base nessa constatação, não sendo razoável a descaracterização de todas as operações por

conta do entendimento de que as destinações dos AFAC seriam “alteradas com facilidade”, havendo, inclusive, hipótese de devolução dos valores. O que se verifica, de fato, é que a Recorrente, ao investir em sociedades controladas, manteve-se nos limites do exercício de seu objeto social, qual seja, a participação no capital social de outras sociedades. Dessa forma, entendo que as despesas de juros de debêntures e taxas financeiras são necessárias para a manutenção de sua fonte produtora, razão pela qual voto por afastar as glosas objeto dos itens 5, 10 e 1.

Nessa linha, assim como o precedente acima mencionado, entendo que o Parecer Normativo CS n. 17/1984 **não deve ser adotado como premissa normativa para excluir o direito do contribuinte à dedutibilidade da despesa que seja considerada necessária**, nos termos legais.

E, adicionando um passo anterior, é até mesmo questionável a excepcionalidade trazida à época pela citada Lei. Mas, sem pretender avançar sobre o assunto, entendo que os valores glosados pela autoridade fiscal devem, em verdade, estar em consonância com os requisitos gerais de dedutibilidade de despesas.

A decorrência do reconhecimento do AFAC sobre as despesas dedutíveis

Reforça-se que, nada obstante, a autoridade de origem exige a redução de prejuízo no ano-calendário de 2011, em montante correspondente à proporção dos juros pagos sobre empréstimos e financiamentos em instituições financeiras e bancárias em relação ao montante supostamente emprestado (por considerá-lo “mútuo”) a empresas coligadas/controladas.

Contudo, o recorrente insistiu que não haveria relação entre a obtenção de empréstimos e os valores remanejados a título de AFAC, e que a autoridade de origem não teria logrado êxito em demonstrar a conexão entre as operações.

Por outro lado, segundo o recorrente, **consequência direta do reconhecimento da natureza jurídica do AFAC** é a desvinculação entre as operações (de empréstimo do recorrente mediante pagamento de juros a instituições financeiras e os valores investidos a empresas do grupo a título de AFAC) e, assim, o reconhecimento da dedutibilidade dos juros tributados sobre empréstimos feitos com entidades financeiras diretamente pela própria recorrente e, consequentemente, não há que se falar em redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa pretendido pela autoridade de origem:

Constatada a inexistência de operação de empréstimo (mútuo) entre a Recorrente e sua empresa coligada/controlada, faz-se necessário esclarecer que os juros pagos sobre empréstimos e financiamentos em instituições bancárias e financeiras devem ser considerados em sua integralidade como despesa necessária à atividade da Recorrente. Os recursos financeiros captados nessas instituições fomentaram a execução dos objetos sociais da Recorrente, dentre eles “A participação em outras sociedades, no país e no exterior, na qualidade de sócia ou acionista”, conforme consta na Cláusula 3ª, “f”, de seus atos constitutivos (fl. 427). Dessa forma, os juros pagos sobre tais empréstimos e financiamentos foram necessários para o recebimento dos recursos, posteriormente transferidos em parte a título de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) na Master Agroindustrial Ltda., como exposto acima. Portanto, os juros pagos em financiamentos e empréstimos bancários são despesas operacionais da Recorrente, dedutíveis integralmente na apuração do lucro real, em

conformidade com o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000 de 26/03/1999).

É verdade que, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64, são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa, inclusive juros sobre empréstimos contraídos para tal fim:

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

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

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

§ 3º Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

§ 4º No caso de empresa individual, a administração do imposto poderá impugnar as despesas pessoais do titular da empresa que não forem expressamente previstas na lei como deduções admitidas se esse não puder provar a relação da despesa com a atividade da empresa.

§ 5º Os pagamentos de qualquer natureza a titular, sócio ou dirigente da empresa, ou a parente dos mesmos, poderão ser impugnados pela administração do imposto, se o contribuinte não provar:

- a) no caso de compensação por trabalho assalariado, autônomo ou profissional, a prestação efetiva dos serviços;
- b) no caso de outros rendimentos ou pagamentos, a origem e a efetividade da operação ou transação.

§ 6º Poderão ainda ser deduzidas como despesas operacionais as perdas extraordinárias de bens objeto da inversão, quando decorrerem de condições excepcionais de obsolescência de casos fortuitos ou de força maior, cujos riscos não estejam cobertos por seguros, desde que não compensadas por indenizações de terceiros.

§ 7º Incluem-se, entre os pagamentos de que trata o § 5º, as despesas feitas, direta ou indiretamente, pelas empresas, com viagens para o exterior, equipando-se os gerentes a dirigentes de firma ou sociedade.

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Todavia, para que encargos financeiros pagos pela recorrente sejam considerados dedutíveis, é necessário que a operação que os motivou tenha vinculação com a atividade operacional da empresa.

Ainda, esse dispositivo legal também foi absorvido pelo próprio RIR/99 (Decreto-Lei 3000/99), no artigo 299¹.

Assim, considerando o contexto legislativo acima mencionado, pode-se concluir que, em grande medida, o art. 311 do Decreto n. 9580 de 2018 praticamente repetiu o disposto já estabelecido em regulamentos anteriores e substanciado no mesmo diploma legal². Da mesma forma, pode-se dizer que as discussões envolvendo os requisitos ou critérios (e limites) para a dedutibilidade das despesas operacionais mantiveram-se e atualizaram-se, mas sempre se centrando nas dificuldades de delimitação desses critérios em casos concretos.

Para Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso H. Higuchi, as despesas operacionais necessárias são aquelas nas condições previstas no supracitado dispositivo, isto é, “ (...) necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. As despesas necessárias, ainda de acordo com a legislação fiscal, “são as despesas pagas ou incorridas e que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa”³.

Na mesma linha, a partir dos dispositivos normativos acima mencionados, Edmar Oliveira Andrade Filho também considera que as despesas dedutíveis são aquelas que possam ser qualificadas como operacionais e que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não por acaso, o próprio parágrafo 1º, dispõe que são necessárias todas as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, ao passo que o parágrafo 2º, destaca que são despesas operacionais admitidas para fins da norma aquelas que são usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades empresariais⁴. É claro que, na prática, passou-se a diferentes discussões acerca dos limites ao poder de legislar para aceitar ou negar determinadas deduções a despesas⁵⁻⁶⁻⁷.

¹ Decreto 3000/99: Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

² “Despesas necessárias

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

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

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem”.

³ “A definição de que despesas necessárias são as usuais e normais no tipo de transações, operacionais ou atividades da empresa, é muito importante para delimitar as despesas dedutíveis das indedutíveis. A usualidade ou normalidade da despesa, no entanto, não pode ser interpretada com todo o rigor do texto da lei quando a despesa não usual ou normal servir para promover a venda da mercadoria ou produto”. “(...) O PN n. 32/81 definiu o conceito de despesa necessária dizendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Despesa normal, diz o Parecer, é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio”. HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi Higuchi; HIGUCHI, Celso H. Imposto de Renda das Empresas. Intepretação e Prática. 25 Edição. São Paulo: Atlas, 2000, p. 168 e ss.

⁴ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Op.cit., p. 212-213.

⁵ Recurso Especial n. 1.113.159 da Primeira Seção do STJ, de 11 de novembro de 2009. Recurso Especial n. 1.168.038, de 9 de junho de 2010.

⁶ Exemplo dessa discussão pode ser trazida pelo Parecer Normativo CST 239/1970: Pessoa jurídica beneficiada de seguro de vida de seus sócios: não dedutível do lucro real o pagamento dos prêmios de seguro”. “Consulta de pessoa jurídica, proponente de um

Já para Marcelo Magalhães Peixoto, as despesas, que são “sacrifícios necessários para a obtenção de receitas de uma entidade (...)”, para serem dedutíveis, devem ser necessárias, usuais e normais – como prescreve o art. 311 do RIR/2018, e estar vinculadas a dois princípios: o da transparência e o princípio da causalidade.⁸

contrato de seguro de vida comercial, da qual a mesma é também a beneficiária, se o pagamento dos prêmios respectivos é dedutível do lucro real, a título de despesas gerais, na rubrica de seguro de qualquer espécie. O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto-Lei nº 58.400, de 10/05/66, define em seu art. 162 e parágrafos as despesas operacionais. São admitidas como tais somente as despesas não computadas nos custos, necessárias às transações ou operações da empresa, usuais ou normais ao tipo de atividade da mesma, ou à manutenção da fonte produtora. A lei refere-se às pessoas jurídicas em geral, não distinguindo entre firmas individuais ou sociedades. Não havendo qualquer relação entre as atividades normais da empresa ou a sua continuidade, com as estipulações do contrato de seguro, o pagamento dos prêmios respectivos não poderá ser admitido como despesa dedutível do lucro real. Na mesma linha de raciocínio observa-se que o art. 245 do Regulamento citado, em sua letra e exclui do lucro real o capital das apólices de seguro ou pecúlio em favor da pessoa jurídica, pago por morte do sócio segurado. Não sendo considerado como integrante do lucro real o capital da apólice não seria lógico deduzir desse mesmo lucro o valor dos prêmios pagos para a formação daquele capital.

⁷ Parecer Normativo n. 32/1981: “Empresas que operam com a comercialização e industrialização do fumo pretendem ver esclarecidas dúvidas que são suscitadas a propósito da qualificação, para efeito de determinação do lucro sujeito ao imposto de renda, de despesas havidas com a assistência que prestam ao plantador da matéria-prima objeto de seu negócio. 2. Esclarecem os interessados que constitui prática reiterada, adotada pela generalidade das empresas fumageiras, o reembolso que fazem ao produtor rural - quase todos minifundiários e carentes de recursos financeiros necessários à manutenção regular da produção do fumo - das despesas financeiras decorrentes de financiamentos bancários, ajustados para a aquisição de suprimentos agrícolas e/ou para construção de estufas e galpões. Diante dessas informações, indagam se os encargos referidos são admitidos, como despesas operacionais, na formação do lucro real da pessoa jurídica. 3. A qualificação dos dispêndios de pessoa jurídica, como despesas dedutíveis na determinação do lucro real, está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito. Assim é que o Regulamento do Imposto de Renda, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, dispõe que: “Art. 191. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

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

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

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

6. No caso que ora se nos apresenta, é pública e notória a prática tradicional, reiterada e genérica segundo a qual os compradores de fumo - visando a garantir o regular suprimento da matéria-prima - prestam assistência financeira efetiva ao plantador rural, mediante o reembolso de despesas de financiamentos bancários contraídos para implantação e manutenção da produção agrícola.

7. A legislação complementar do imposto de renda contempla caso em que encargos havidos por terceiros são admitidos como despesa operacional, imputável na formação do lucro real da pessoa jurídica. É aquele focalizado na Instrução Normativa SRF nº 22/72 (DOU de 18.07.1972), quando o valor das despesas bancárias é ressarcido ao produtor agrícola. Exige-se que o encargo constitua parte do ajuste da operação de compra e venda.

8. Em face dos fatos expostos, entendemos que o antecedente referido é perfeitamente aplicável à cultura do fumo, visto que as características daquela produção agrícola justificam plenamente sejam reconhecidos os usos e costumes observados da forma tradicional e generalizada na comercialização do produto; por isso mesmo, julgamos que o valor dos encargos de financiamentos bancários, contratados especificamente para aquisição de suprimentos agrícolas e para a construção de equipamentos da atividade, quando comprovadamente ressarcido ao produtor rural, constitui despesa operacional da empresa adquirente do fumo, dedutível na formação do lucro real.

9. Todavia, para tal fim, urge que a operação de financiamento bancário ao produtor rural fique devidamente caracterizada nos documentos hábeis, mediante comprovação de sua destinação específica à implantação ou manutenção da cultura fumageira. Além disso, é indispensável que o compromisso de reembolso das despesas financeiras integre o ajuste da operação de compra e venda.

10. Finalmente, convém lembrar que o valor ressarcido ao produtor agrícola deve integrar a receita bruta da pessoa física, classificável na cédula G”.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 130-132. Também consultada por: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Novo RIR. Aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018. Coord: JR, Jimir Doniak. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 483-497.

Os dois princípios foram referidos por Ricardo Lobo Torres⁹, sobre as características das despesas dedutíveis (necessidade, usualidade, causalidade e transparência). A causalidade foi inspirada na doutrina de Klaus Tipke (que impede que o direito à dedução fique preso aos critérios de necessidade e usualidade, mas também à ética e à racionalidade do mercado. A transparência, está ligada à segurança jurídica, à escrituração e a à contabilidade das despesas¹⁰.

De certa forma, ainda que por linhas diferentes, entendo que há semelhanças de raciocínio, trazidas pelas reflexões acima, com as ponderações de Ricardo Mariz de Oliveira que, nesse aspecto, traz-nos quatro regras básicas para a dedutibilidade de despesas operacionais: a) “primeira regra: não serem custos”, já que a lei declara que são operacionais as despesas não computadas nos custos; b) “segunda regra: serem despesas necessárias”, que seria a “regra de ouro” da dedutibilidade (e que geraria as maiores discussões), considerando ainda que “a expressão “despesa necessária” apresenta-se verdadeiramente como “dedução necessária” e não se trata de benefício legal”,¹¹⁻¹²⁻¹³; b.1.) em geral, devem ser despesas usuais e normais no âmbito

⁹ “ O exato desenho de renda líquida só se completará se, ao núcleo do fato gerador definido no art. 43, I e II, do CTN, se acrescentarem, sob a perspectiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da proibição de confisco, da proteção do mínimo existencial e da igualdade, as regras necessárias à quantificação da sua base de cálculo. O CTN se encarrega de estabelecer no art. 44: “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. O acréscimo de patrimônio suscetível de imposição é, em princípio, o total das entradas, em determinado período, abatido dos custos e despesas necessários à produção do rendimento. Compete à lei determinar como se apura o lucro real para a incidência do imposto, eis que não há, como se tem visto, conceitos apriorísticos aplicáveis à matéria. Bulhões Pedreira preleciona: “A aplicação da lei tributária não se baseia em definição geral de lucro, e o conceito legal de lucro varia com a modalidade de determinação da base de cálculo do imposto ... Somente o lucro real é determinado a partir da demonstração do resultado do exercício. E mesmo nessa hipótese a lei não define o que é lucro mas regula sua determinação (com base na escrituração do contribuinte), dispondo sobre as receitas e as deduções que devem ou podem ser incluídas ou excluídas para se chegar ao montante de lucro que é base de cálculo do imposto”. Conclui-se, portanto, que o direito à dedução integra o conceito constitucional de renda e compõe o fato gerador definido nos artigos 43 e 44 do CTN. Resta verificar quais as características de que se deve revestir”. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. 2 ed. Rio de Janeiro – São Paulo – Recife: Renovar, vol. IV, 2007, p. 129.

¹⁰ Idem, p. 130-132.

¹¹ Acórdão n. CSRF/01-0900, de 1989: “IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO. O art. 47 da Lei n. 4506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto” (...). Citado por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 850-851.

¹² Ex: Parecer Normativo CST n. 582/71; Parecer Normativo CST n. 113/75; Parecer Normativo CST n. 4/82. Também citados por OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 859.

¹³ E arremata: “(...) o referencial legal para se constatar a necessidade é a relação objetiva entre a despesa e a empresa, isto é, entre a despesa e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora! É isto, e nada mais, que importa para a lei! Qualquer outro referencial, que alguém queira subjetivamente utilizar, é imaterial e irrelevante perante a lei”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 861.

da atividade produtiva da empresa¹⁴⁻¹⁵; d) terceira regra: serem despesas comprovadas e devidamente escrituradas; d) quarta regra: serem deduzidas do período base competente¹⁶.

Da transferência dos recursos para as controladas e da dedutibilidade de despesas

No **caso concreto**, da leitura do acórdão recorrido é possível depreender que é **incontroverso** que os **recursos foram transferidos** (no caso do entendimento do acórdão recorrido, a título de mútuo, pois não teriam satisfeito o requisito do prazo de 120 dias), ainda que posteriormente convertidos em investimento a título de AFAC:

Assim, para se considerar que recursos foram transferidos a título de AFAC e não como mútuo é necessária a formalização e, ainda que tal procedimento tivesse sido adotado, há um prazo máximo (120 dias) para a efetiva conversão em investimento. Assim, o fato de os recursos terem sido posteriormente convertidos em investimento, bem como não terem retornado à fiscalizada não afasta a natureza jurídica original de mútuo.

Em outras palavras, **não houve questionamento** sobre a existência dos recursos transferidos pela Recorrente para empresas Coligadas/Controladas referem-se a adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC) na Master Agroindustrial Ltda. concretizado em setembro/2011 e em janeiro/2012, **mas sim sobre a natureza desses recursos**.

Da mesma forma, não vejo que foi comprovada a relação direta, por parte da autoridade de origem, entre os valores obtidos por via de empréstimo (dos quais foram pagos juros) e os valores investidos nas controladas da empresa, a título de AFAC, que se limitou a pugnar pela impossibilidade de dedutibilidade de despesas assumidas por terceiros (e, por isso, deveria haver o rateamento entre as despesas e daí a redução das despesas disponíveis ao recorrente).

Sendo ônus da fiscalização demonstrar a relação, entendo, pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, que, data vênua, não se desincumbiu do ônus probatório suficiente a alterar a convicção deste julgador.

De fato, conforme vislumbrado nos autos, a escrituração contábil da recorrente registrou as transferências como “conta-corrente”, o que corroboraria, em tese, pela ausência de AFAC formalizado. Porém, em homenagem à verdade material, ainda que o recorrente não tenha inicialmente registrado na melhor técnica contábil tais valores (mas somente em momento posterior) como AFAC, é nítida a caracterização desse instrumento adotado pelo recorrente. Tanto é que, mesmo sem previsão, **os valores não foram até então devolvidos**.

¹⁴ Contudo, reforça que o parágrafo 2º não elimina o parágrafo 1º, “(...) e muito menos o caput do art. 47, pois, como visto, os parágrafos são sempre complementos da disposição principal inserida na cabeça de um artigo, formando, juntamente com esta e com os demais parágrafos uma norma unitária, completa e coerente. Isso significa que a dedutibilidade não é assegurada apenas quando uma espécie de despesa seja comumente – um possível sentido para “usual” – incorrida pelas pessoas jurídicas em geral, ou pelas de um determinado setor, embora este possa ser um critério, como ocorre na situação da indústria fumageira, que costuma reembolsar ao produtor de fumo as suas despesas financeiras, caso em que o Parecer Normativo CST n. 32/81, por esta razão reconheceu a dedutibilidade delas. (...) Portanto, é possível que uma despesa necessária embora não seja usual ou comumente adotada pelas demais, ainda que de um determinado setor. Exemplifica trazendo a Solução de Consulta CGT n. 74/14, que adotou entendimento análogo para tratar de despesas para treinamento de funcionários”. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-873.

¹⁵ Parecer Normativo CST 32/81, já mencionado.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. Op.cit., p. 871-910.

Na visão do recorrente, como se sabe, os juros incorridos nos empréstimos e financiamentos bancários devem ser considerados integralmente como despesas necessárias à atividade da Recorrente, pois configuram-se em dispêndio para captação de recursos financeiros utilizados na execução dos objetos sociais constantes em seus atos constitutivos, dentre eles a participação em outras sociedades.

O que se questionou, pela autoridade de origem, é a sua natureza jurídica, já que a interpretou como “mútuo” e não como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), como defende o contribuinte.

Ainda, acrescenta o recorrente:

E como comprovado acima, os financiamentos contraídos pela Recorrente foram utilizados integralmente para o exercício da sua atividade, qual seja, a participação em outras sociedades. Portanto, totalmente equivocada a conclusão da DRJ de que “não se pode afirmar que os empréstimos foram tomados para que possa exercer seu objeto social, pois a causa primeira foi justamente ter reduzido sua liquidez financeira sem obter a contrapartida de juros equivalentes”. Não faz sentido a Recorrente cobrar juros de valores que foram investidos na empresa coligada/controlada.

Em meu entender, a **despesa decorrente da aquisição de recursos mediante empréstimo para investimento em coligadas ou controladas em prol do crescimento orgânico do grupo econômico deve ser reconhecida como dedutível**, pois necessária, usual e normal à atividade da empresa, cumprindo os requisitos necessários e previstos no art. 299 do RIR/99 e no art. 311 do RIR/2018.

Por fim, reconhecendo-se que os **valores se configuram como AFAC e não como mútuo**, já que não foi demonstrada a relação direta entre os valores obtidos a título de empréstimo (pagos a juros) pela recorrente e valores repassados a título de AFAC, a **consequência direta** dessa verificação é que o beneficiário da dedução das despesas pretendidas é o próprio Recorrente e não terceiros (controladas ou coligadas).

Logo, **não há que se falar em redução de prejuízo fiscal e nem de base de cálculo negativa de CSLL.**

Conclusão

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior**, redator designado.

Não obstante o substancial voto do eminente Relator, o colegiado, por voto de qualidade, divergiu do seu posicionamento, conforme fundamentos elencados a seguir.

2. O cerne da discussão cinge-se a saber se são dedutíveis ou não despesas correspondentes a encargos financeiros relacionados a valores transferidos pela recorrente para coligada/controlada, registrados contabilmente como conta corrente entre as partes.

3. Para melhor entendimento da situação, faço um breve resumo dos fatos.

Concessão de empréstimos

4. A Fiscalização apurou nos registros contábeis que a recorrente era credora perante seus sócios (a recorrente não impugnou os empréstimos referentes aos sócios pessoas físicas) e suas empresas coligadas; durante o período fiscalizado, 01/01/2011 a 31/12/2011, havia saldos (devedores) diários nas Contas do Ativo, indicando a operação de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas. As operações de concessão de empréstimo a outras pessoas físicas e jurídicas estão registradas na escrita contábil da autuada nas contas do Ativo:

1. Conta “12333101 - MARIO FACCIN”, cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 1.300.000,00 e foi quitado integralmente em 04/05/2011 pelo Sr. Mario Faccin(Razão Contábil da Conta em Anexo).

2. Conta “12333102 - CELIA REGINA BRAGA FACCIN”, cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 500.000,00 e foi quitado integralmente em 17/03/2011 pela Srª. Celia Regina Braga Faccin (Razão Contábil da Conta em Anexo).

3. Conta “12331100 - CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS”, cujo saldo em 01/01/2011 era de R\$ 3.196.132,37 e no final de 2011 era de R\$ 24.083.393,22, (Razão Contábil da Conta em Anexo).

5. Apontou ainda a Fiscalização:

i) nos empréstimos concedidos aos sócios “não houve alteração dos saldos durante o período”;

ii) utilização de uma rubrica contábil para registrar transferências de recursos entre empresas ligadas, sem contrato formal de mútuo, tampouco indicação de que se trataria de um adiantamento para futuro aumento de capital (Afac), o que caracteriza a existência de uma conta corrente, segundo as regras próprias das operações de crédito rotativo. A alegação de que tais valores referem-se à Afac surgiu somente na impugnação.

Obtenção de empréstimos e financiamentos

6. A Fiscalização constatou na escrituração contábil que a recorrente contraiu diversos empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras e bancárias, cujos valores são superiores aos valores disponibilizados nas operações de concessão de empréstimo às pessoas físicas e jurídicas ligadas citadas anteriormente.

Juros pagos sobre empréstimos

7. A Fiscalização apurou que a recorrente **não efetuou qualquer cobrança de juros** nas contas credoras com pessoas jurídicas interligadas e pessoas físicas ligadas, **mas paga juros** sobre empréstimos contraídos com instituições financeiras e bancárias.

O montante dos juros pagos sobre financiamentos consta escriturados contabilmente nas contas “31242100 – ATUALIZ FINANCIAMENTOS – GIRO/CUSTEIO” e “31242200 – ATUALIZ FINANCIAMENTOS – INVESTIMENTOS”, conforme extrato do razão contábil em anexo, denominado de “JUROS SOBRE FINANCIAMENTOS PAGOS”.

8. Nesse contexto, observou a Fiscalização que:

Não se pode admitir como necessários a atividade da empresa os juros de empréstimos que foram repassados a terceiros, uma vez que esta despesa é necessária a quem utiliza-se efetivamente dos empréstimos e não a quem serviu de veículo para viabilizar o mesmo.

Assim sendo, os juros proporcionais aos empréstimos repassados devem ser reconhecidos como despesas operacionais pela totalidade e como receitas operacionais pela proporção dos empréstimos repassados a terceiros, o que não ocorreu neste caso.

9. Tendo em vista que a recorrente, contraente dos empréstimos e financiamentos, não reconheceu como receitas operacionais o valor dos juros sobre empréstimos repassados a terceiros, (sócios e pessoas jurídicas ligadas), a fiscalização glosou os referidos juros por considerá-los despesas não necessárias.

10. Conforme voto vencido, a recorrente alegou, em síntese, o que segue:

Já a recorrente, a seu turno, em sede recursal (e conforme já sustentado em sede impugnatória), sustentou que **os valores repassados à Master Agroindustrial Ltda. (anteriormente Quintares) foram efetivamente utilizados para aumento de capital e não retornaram ao seu patrimônio, o que afastaria a caracterização como mútuo.**

Alegou ainda que: a) não houve operação de mútuo com a coligada; b) os encargos financeiros foram contraídos junto a instituições financeiras para financiar sua atividade de participação em outras sociedades; c) não há correlação entre os empréstimos bancários e os repasses efetuados; d) os encargos são despesas necessárias à atividade da empresa, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64.

Em outras palavras, os encargos devem ser reconhecidos como despesas operacionais necessárias e, portanto, dedutíveis.

11. O entendimento do Relator, de forma diversa da decisão recorrida, entendeu pela dedutibilidade das despesas pelos seguintes motivos:

Em meu entender, **a despesa decorrente da aquisição de recursos mediante empréstimo para investimento em coligadas ou controladas em prol do crescimento orgânico do grupo econômico deve ser reconhecida como dedutível**, pois necessária, usual e normal à atividade da empresa, cumprindo os requisitos necessários e previstos no art. 299 do RIR/99 e no art. 311/2008.

Por fim, reconhecendo-se que **os valores se configuram como AFAC e não como mútuo**, já que não foi demonstrada a relação direta entre os valores obtidos a título de empréstimo (pagos a juros) pela recorrente e valores repassados a título de AFAC, a **consequência direta** dessa verificação é que o beneficiário da dedução das despesas pretendidas é o próprio Recorrente e não terceiros (controladas ou coligadas).

12. O Colegiado, por voto de qualidade, entendeu não se tratar de Afac, mas de mútuo, pelos seguintes fundamentos.

13. Inicialmente, necessário destacar, conforme dito acima, que a autoridade fiscal glosou juros sobre empréstimos repassados a terceiros, no caso aos sócios e pessoas jurídicas ligadas, por considerá-los despesas não necessárias. A discussão sobre mútuo x Afac fora suscitada pela recorrente somente em impugnação.

14. A decisão recorrida, por sua vez, manteve a glosa sob os seguintes fundamentos:

[...] A questão, porém, é de fato. **Os valores foram registrados a título de corrente e não como AFAC.**

Diferentemente do que alega a defesa, **a contabilidade faz sim prova contra o contribuinte, pois corresponde a documento produzido pelo próprio interessado contra si mesmo.** Claro que essa prova, como praticamente todas as demais, não é irrefutável. Para tal, contudo, é necessário oferecer contraprova e, nesse caso, deveria ser um documento contemporâneo aos registros.

Os documentos, contudo, além de não corresponderem à formalização dos AFAC, são, com exceção de dois, posteriores ao período da autuação e os dois contemporâneos formalizam a utilização de valores para efetivo aumento de capital, valores estes que foram devidamente subtraídos do cálculo realizado pela autoridade fiscal.

O fato de posteriormente os valores terem sido utilizados para aumento de capital não é prova de que haviam sido originariamente transferidos a esse título. Para tal, era necessária a sua devida formalização ao tempo da transferência e não só isso, nos termos do Parecer Normativo CST nº 17, de 20 de agosto de 1984. Abaixo, transcrevemos os dispositivos pertinentes:

[...]

6. Destarte, é de se admitir que não frustra o objetivo dos dispositivos legais vigentes o entendimento de que, nos casos onde haja a **transferência de recursos para coligadas**, interligadas ou controladas, sem remuneração ou com remuneração inferior à fixada em lei, com **destinação contratualmente estipulada de forma irrevogável para aumento de capital**, fique a investidora a salvo da obrigação prescrita no art. 21 do Decreto-lei nº 2.065/83.

7. Contudo, **não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.**

7.1- Entendemos como razoável que **o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada**, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades.

7.1.1 - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7.1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros.

15. Note-se que a decisão recorrida, pontuou que a recorrente contabilizou os valores em conta corrente e não como Afac. Assentou ainda que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte e, por fim, invocou o prazo de 120 dias.

16. Em relação ao prazo de 120 dias, entendeu o colegiado, por voto de qualidade, não ser este o ponto fundamental para resolver a controvérsia, o qual pode ser superado ante a ausência amparo legal. Nesse mesmo sentido já se posicionou, por maioria, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-004.402, de 11/09/2019. Veja-se:

IRPJ. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO. PRAZO DE 120 DIAS PARA CAPITALIZAÇÃO. PN CST 17/84.

O prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984 não tem amparo legal. Assim, o mero descumprimento deste prazo não é causa suficiente para descaracterizar a efetiva capitalização do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC).

17. Embora a legislação que fundamentou o Parecer CST 17/1984 tenha sido revogada, a essência do referido parecer permanece válida. Explico.

18. Para que um adiantamento de recursos financeiros sem remuneração feito por uma pessoa jurídica a sociedade coligada, interligada ou controlada não seja caracterizado como mútuo (e assim evite as respectivas repercussões tributárias), é necessário que: i) o adiantamento se destine especificamente a um futuro aumento de capital; e ii) tal destinação esteja devidamente contabilizada e comprovada.

19. Nesse contexto, é fundamental que o registro contábil seja realizado de forma adequada e acompanhado da respectiva documentação comprobatória. Conforme estabelece o §1º do art. 9º do Decreto-Lei 1.598/1977: "A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais."

20. Consideram-se documentos hábeis aqueles que comprovam, de forma inequívoca, o teor e o aspecto material dos fatos escriturados. Cabe ao contribuinte o ônus de apresentar a documentação comprobatória do que está registrado em sua contabilidade.

21. No caso dos autos, a recorrente, de forma contrária, escriturou os valores em discussão na "Conta "12331100-CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS", não há nenhum indício na contabilidade da recorrente que revele tratar-se de Afac. O objetivo do Parecer é trazer transparência para a contabilidade, de forma a evitar a utilização indevida de transferência de

recursos intragrupo; enfim, higidez na aplicação de recursos. Seja mútuo ou Afac, os fatos devem estar corretamente registrados na contabilidade e sujeitos às respectivas regras tributárias.

22. Ademais, exigir que o valor aplicado seja registrado na contabilidade de acordo com a sua finalidade é condição básica para qualquer registro contábil. Entretanto, a recorrente não se desincumbiu desse ônus.

23. No caso dos autos, a recorrente adotou procedimento contrário e registrou os valores em discussão na "Conta 12331100 - CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS". Não há nenhum indício na contabilidade da recorrente que revele tratar-se de Afac. Pelo contrário, conforme consta dos autos, o aumento de capital somente veio a se concretizar após uma cisão parcial seguida de incorporação. Eventos societários legítimos previstos na legislação societária, mas que no caso em análise não são suficientes para afastar a acusação de que os valores seriam mútuo. Vejamos a cronologia dos fatos:

i) em novembro de 2010, a recorrente adquiriu a empresa "QUINTARES FRIGORÍFICO, INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE CARNES LTDA." e tornou-se sua principal quotista;

ii) na sequência a recorrente contrai empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras e bancárias em valores superiores aos valores disponibilizados nas operações de concessão de empréstimo às pessoas jurídicas ligadas;

iii) em 2011, na condição de sócia realizou investimentos na "QUINTARES" em montante superior a R\$ 28 milhões, com o objetivo de sanear a empresa, capital de giro, ampliação modernização das instalações do parque fabril; tais investimentos foram registrados na conta contábil do Ativo "12331100 – CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS";

iv) em setembro/2011 integralizou e subscreveu capital da Quintares em 3.993.500 novas quotas, no valor de R\$ 3.993.500,00 e no mesmo período a Quintares alterou a denominação social para Master Agroindustrial Ltda;

v) Master Agroindustrial Ltda., contabilizou o montante de R\$ 3.993.500,00 em capital a realizar;

vi) em 02/01/2012 a recorrente fez uma cisão parcial e seu patrimônio foi absorvido pelas empresas Master Agroindustrial Ltda. e Master Genética Animal Ltda.

vii) os valores contabilizados na "12331100 – CONTA CORRENTE COLIGADAS/CONTROLADAS" compuseram a parte do patrimônio da recorrente que, após cisão, foi incorporado pela Master Agroindustrial, para fins de aumento do capital social;

viii) na Master Agroindustrial, tais valores foram, primeiramente, contabilizados em contas transitórias de cisão e, posteriormente, registrados em contas do patrimônio líquido, para fins de aumento de capital;

ix) por fim, todo patrimônio cindido pela recorrente e vertido para a Master Agroindustrial Ltda., do qual fazia parte o adiantamento no valor de R\$ 24.083.393,22, foi utilizado para aumento do capital da empresa incorporadora.

24. Os fatos elencados acima não comprovam que o contribuinte realizou adiantamento para futuro aumento de capital por meio da devida formalização. Caso tivesse tal intenção, deveria ter registrado na contabilidade, desde o início, essa pretensão.

25. Diante dos fatos elencados, o colegiado entendeu, por voto de qualidade, que assiste razão à autoridade fiscal ao concluir que "a empresa Master Agropecuária Ltda., contraente dos empréstimos e financiamentos, não reconheceu como receitas operacionais o valor dos juros sobre empréstimos repassados a terceiros (no caso, aos sócios e pessoas jurídicas ligadas). Esses valores foram glosados como despesas não necessárias, com a consequente exigência dos tributos e contribuições devidos". Com efeito, há de concluir que os valores transferidos e registrados em conta corrente entre as partes correspondem a mútuo.

26. Nesse sentido também já decidiu a 1ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9101-002.396, de 13/07/2016. Veja-se:

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.

27. Uma vez configurado que os valores transferidos e registrados em conta corrente entre as partes correspondem a mútuo, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal. Aplica-se este racional ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

CONCLUSÃO

28. Ante o exposto, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior