



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.727772/2013-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.837 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrente STIVAL ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

A glosa da integralidade das despesas financeiras consignadas na DIPJ, sem qualquer consideração a respeito da diferença existente entre os valores financiados e os que foram mutuados com a empresa ligada é suficiente para invalidar todo o auto de infração, pois não se trata de mero erro de apuração da base de cálculo, mas, sobretudo, de avaliação da situação fática e de sua conformação com o ordenamento jurídico que embasou o lançamento. O vício existente é de natureza material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento por vício material na sua formação.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Saraiva de Souza, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos que dizem respeito ao presente processo, reproduzo o Relatório da decisão recorrida (v. e-fls. 1.362/1.395):

Trata o presente processo dos autos de infração, lavrados em 11/11/2013, para exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos aos **anos-calendário 2009, 2010, 2011 e 2012**, no valor total de **R\$ 3.120.981,36**, incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora calculados até **11/2013**, em virtude da constatação de dedução de despesas não necessárias (2009, 2010, 2011 e 2012) e da compensação indevida de prejuízo operacional e da base de cálculo negativa com resultado da atividade geral (2012).

**0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS**

Juros pagos em decorrência de empréstimos e financiamentos com instituições financeiras, considerados desnecessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, conforme detalhado no Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	381.238,18	75,00
31/12/2010	1.371.832,06	75,00
31/12/2011	1.489.924,33	75,00
31/12/2012	1.625.711,63	75,00

**0002 SALDO INSUFICIENTE
COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL**

O sujeito passivo declarou em DIPJ base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário 2011. Com a absorção total dessa base de cálculo negativa no próprio ano-calendário 2011, realizada pela compensação de ofício neste auto de infração, não restou saldo a compensar no ano-calendário 2012, de modo que se impõe a glosa do valor utilizado.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2012	312.645,95	75,00

No Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal, as infrações foram assim detalhadas:

1. INTRODUÇÃO

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e cumprindo o Mandado de Procedimento Fiscal em epígrafe, iniciado em 31/07/2013, relata-se o seguinte.

Conforme estabelecido no art. 586 do Código Civil, mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis, o que inclui valores em dinheiro.

No período fiscalizado, há registro de um mútuo concedido pelo sujeito passivo (STIVAL ALIMENTOS) ao sujeito passivo solidário (STIVAL SPORTS), em valores significativos. Por outro lado, há também registro de empréstimos e financiamentos obtidos de instituições financeiras, sobre os quais houve incidência de juros, que reduziram o lucro real do sujeito passivo por serem despesas operacionais.

O objetivo deste Termo é explicar o motivo da indedutibilidade de juros pagos a instituições financeiras na apuração do lucro real no presente caso, uma vez que não são despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

2. MÚTUO CONCEDIDO

O sujeito passivo possuía um mútuo de longa data com a STIVAL SPORTS, cujo saldo sempre esteve em constante crescimento. De acordo com a Escrituração Contábil Digital – ECD, os saldos de mútuo ao final de cada período de apuração foram os seguintes.

Código	Conta	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
12010201	STIVAL SPORTS LTDA	16.782.408,74	17.762.196,24	18.315.256,15	19.077.892,94

Mesmo diante dos relevantes valores, não foram cobrados juros na operação de mútuo, ou seja, nenhuma receita foi obtida pelo mutuante.

Não se tratou de negócio ligado à atividade da empresa nem à manutenção da respectiva fonte produtora, sendo totalmente estranho ao objeto social da empresa, constante no art. 3º de seu Estatuto Social e reproduzido a seguir.

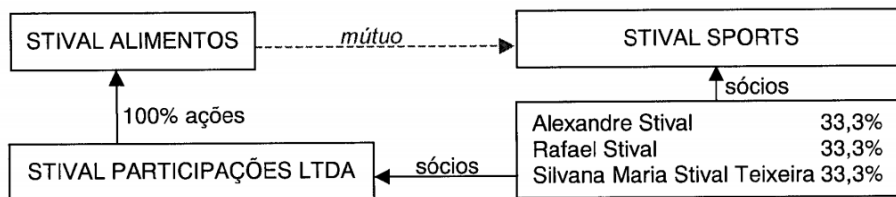
Art. 3º. A companhia tem por objeto social a industrialização e comércio de cereais, condimentos, rações balanceadas para animais, atacado e varejo; prestação de serviços em beneficiamento e empacotamento de cereais; serviços de transporte de cargas em geral; importação e exportação; representação comercial de produtos alimentícios industrializados, em geral, e de ração e outros produtos alimentícios para animais.

Segundo cadastrado no CNPJ, as atividades econômicas desenvolvidas pela STIVAL SPORTS estão totalmente dissociadas do ramo do sujeito passivo.

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL
93.19-1-01 - Produção e promoção de eventos esportivos
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS
47.63-6-02 - Comércio varejista de artigos esportivos
56.11-2-03 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares
93.19-1-99 - Outras atividades esportivas não especificadas anteriormente

No endereço cadastrado da STIVAL SPORTS encontra-se estabelecida a "Academia Trieste Stadium", uma prestadora de serviços dedicada à prática desportiva.

No período fiscalizado, a relação entre as empresas e seus sócios ou acionistas poderia ser resumida da seguinte forma.



Nota-se claramente que mutuante e mutuário estão sob o comando das mesmas pessoas físicas, seja direta ou indiretamente, comprovando-se facilmente a ligação existente.

Em 31/05/2013, foi aprovada a cisão parcial da STIVAL ALIMENTOS, destinando-se integralmente o saldo da conta contábil citada para a STIVAL SPORTS, encerrando-se então o mútuo entre ambas. Houve também uma reestruturação societária no esquema apresentado, que se mostra irrelevante neste momento e não será abordada.

3. EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS RECEBIDOS

De acordo com a ECD, o sujeito passivo registrou ao final de cada período de apuração os seguintes valores para empréstimos e financiamentos contratados.

Nível	Código	Conta	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
1	20000000	PASSIVO				
2	21000000	PASSIVO CIRCULANTE				
3	21010000	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS				
4	21010100	EMPRESTIMOS E FIN. BANCARIOS				
5	21010101	BANCO DO BRASIL	975.213,14	4.927.619,56	3.235.931,33	4.198.938,82
5	21010103	BANCO BRADESCO BCN S/A	17.785,44	21.866,67	160.041,99	385.432,97
5	21010110	FINAME - DAIMLERCHRYSLER	151.562,80	140.035,44	46.678,59	0,00
5	21010111	BANCO ITAU S/A	4.245.096,84	3.587.677,30	4.964.953,87	8.540.222,24
5	21010106	JUROS A TRANSCORRER	41.726,28	0,00	0,00	0,00
2	22000000	PASSIVO NAO CIRCULANTE				
3	22010000	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS				
4	22010100	EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS				
5	22010102	BANCO BRADESCO BCN S/A	0,00	60.133,33	418.606,22	1.032.254,16
5	22010105	BANCO DO BRASIL	0,00	397.208,33	1.088.627,98	336.654,88
5	22010109	FINAME - DAIMLERCHRYSLER	174.466,16	46.678,59	0,00	0,00
Total de Empréstimos e Financiamentos			5.605.850,66	9.181.219,22	9.914.839,98	14.493.503,07

Sobre todos esses, houve incidência de juros, que foram registrados em subcontas da conta sintética 41021000 - DESPESAS FINANCEIRAS.

4. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Confrontando operações de crédito ativas e passivas, nota-se um saldo em favor do sujeito passivo em todos os períodos de apuração.

STIVAL ALIMENTOS	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
Ativo : Mútuo com STIVAL SPORTS	16.782.408,74	17.762.196,24	18.315.256,15	19.077.892,94
Passivo: Débitos com instituições financeiras	5.605.850,66	9.181.219,22	9.914.839,98	14.493.503,07
Saldo (Ativo – Passivo)	11.176.558,08	8.580.977,02	8.400.416,17	4.584.389,87

Isso significa que não seriam necessárias operações de crédito com instituições financeiras caso os recursos não tivessem sido destinados à STIVAL SPORTS.

O Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) traz as seguintes definições.

(...)

Em que pese a dedutibilidade dos juros prevista no art. 374, o *caput* do art. 299 prevê duas condições para se considerar a despesa operacional:

- i) necessária à atividade da empresa;
- ii) necessária à manutenção da fonte produtora.

Os juros incidentes sobre empréstimos e financiamentos normalmente estão ligados à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Entretanto, para que sejam considerados operacionais precisam ser considerados necessários (indispensáveis).

O sujeito passivo possuía recursos para capital de giro e aquisição dos bens, mas optou por deixar à disposição de empresa ligada sem nenhuma remuneração por isso. Por outro lado, recorreu a empréstimos e financiamentos bancários, sobre os quais incidiram juros. Parece-me evidente que não seria necessário o pagamento dessas despesas caso não houvesse a cessão de recursos da empresa.

A pessoa jurídica é livre para gerenciar seus recursos da forma que desejar. Contudo, não pode utilizar despesas desnecessárias para reduzir a tributação incidente sobre seu resultado.

Não é ilegal a concessão de mútuo para empresa ligada. Entretanto, as condições pactuadas deveriam seguir taxas de juros similares às contratadas com instituições financeiras, para evitar reflexos tributários. As despesas de juros escrituradas na STIVAL ALIMENTOS deveriam ter sido suportadas pela STIVAL SPORTS, direta ou indiretamente. Caso estivesse previsto no contrato entre ambas o pagamento de juros similares ao praticado pelas instituições financeiras, não haveria o que se questionar no campo tributário federal.

Assim sendo, na apuração do lucro real, devem ser adicionadas ao lucro líquido todas as despesas que não se enquadram no conceito do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda, conforme preconiza o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

(...)

Na ECD, foram encontradas as seguintes contas de despesas relacionadas.

Código	Conta	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
4.1.02.10.03	ENCARGOS S/ EMP E FINANCIAMENTOS	269.991,20	927.348,70	1.461.192,42	1.586.671,61
4.1.02.10.10	JUROS S/ FINANCIAMENTOS	111.246,98	444.483,36	28.731,91	39.040,02
Total de Despesas Desnecessárias =		381.238,18	1.371.832,06	1.489.924,33	1.625.711,63

No LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real e nas DIPJ apresentadas foram informadas despesas indedutíveis. Conforme detalhado pelo contribuinte, essas despesas são:

(...)

Conforme se percebe, os juros e encargos financeiros pagos, por não estarem na listagem acima, foram considerados dedutíveis na apuração do lucro real, de modo que se impõe a adição de ofício de tais valores neste momento.

Desse modo, os saldos das contas “4.1.02.10.03 - ENCARGOS S/ EMP E FINANCIAMENTOS” e “4.1.02.10.10 - JUROS S/ FINANCIAMENTOS”, registrados antes do encerramento de cada período de apuração anual, serão adicionados ao lucro líquido no respectivo cálculo do lucro real, mediante auto de infração.

(...)

7. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Em 30/05/2013, STIVAL ALIMENTOS e STIVAL SPORTS firmaram um protocolo de cisão parcial e justificação da Primeira com incorporação pela Segunda, mediante a seguinte justificativa.

II - DA JUSTIFICAÇÃO DA CISÃO PARCIAL COM INCORPORAÇÃO

Cláusula Segunda. Tendo em vista que os sócios da holding controladora da sociedade a ser cindida são os mesmos sócios da sociedade que irá incorporar parte do capital social da sociedade cindida, a segregação desta parcela do capital social da sociedade cindida oportunizará a ambas as empresas a otimização de seus recursos, com investimentos de forma mais concentrada em suas atividades, o que se traduzirá em maior produtividade e resultados para cada uma das sociedades.

Grosso modo, a cisão foi realizada para eliminar a existência do mútuo, com a incorporação dele pela STIVAL SPORTS. Consequentemente, a STIVAL ALIMENTOS passou a figurar na sociedade, com 99,97% do total de cotas. A cláusula sétima do contrato está reproduzida a seguir.

VI - DA DESTINAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DA SOCIEDADE

Cláusula Sétima. À Stival Sports serão destinados os seguintes elementos ativos e passivos, que totalizam um patrimônio líquido correspondente a R\$19.236.431,00 (dezenove milhões, duzentos e trinta e sei mil e quatrocentos e trinta e um reais), nos termos dos Laudos de Avaliação:

O Acervo Patrimonial da **Stival Alimentos**, em 30 de abril de 2013, composto pelo ativo da conta 1.2.01.02.01 - Mútuo R\$ 19.236.430,82 relacionado, assim resumido:

Data	Conta	Histórico	Saldo em 30/04/2013
30/04/2013	2.2.01.03.01	STIVAL ALIMENTOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A	19.236.430,82

Sobre a questão da responsabilidade tributária decorrente de cisão empresarial, o Código Tributário Nacional diz:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Consolidando o entendimento do CTN com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o art. 207 do RIR/99 ficou da seguinte forma (original não grifado).

Art. 207. Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Lei nº 5.172, de 1966, art. 132, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º):

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação, ou seu espólio, que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

Parágrafo único. Respondem solidariamente pelo imposto devido pela pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º):

I - as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

II - a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

III - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica extinta, no caso do inciso V.

Diante do exposto, conclui-se pela solidariedade de STIVAL ALIMENTOS e STIVAL SPORTS no tocante às infrações tributárias descritas neste Termo, com base no art. 132 do Código Tributário Nacional, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

No âmbito da RFB, os procedimentos aplicáveis quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária estão previstos na Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010.

A empresa Stival Sports Ltda- EPP, CNPJ: 07.503.153/0001-09, foi arrolada como responsável solidária pelo crédito tributário constituído, nos termos do art. 132 do CTN e art. 207, III, e seu parágrafo único, II, do RIR/99, conforme Termo de Sujeição Passiva Solidária abaixo colacionado: **(vide e-fls. 43/45)**

(...)

A contribuinte e a responsável solidária tomaram ciência dos autos de infração, em 18/11/2013. Inconformadas, apresentaram, em 11/12/2013, por intermédio de seus representantes legais, impugnação conjunta, acompanhada de documentos.

Ao fazer um breve resumo dos fatos, contrapondo-se à conclusão fiscal acerca da falta de necessidade da obtenção de recursos no mercado financeiro, diz que, entre 2009 a 2012, o mútuo com a Stival Sport cresceu R\$ 2.295.484,20, enquanto os empréstimos cresceram R\$8.887.652,41, não existindo proporcionalidade entre os valores, nem mesmo qualquer relação.

Esclarece que o volume de empréstimos “*cresceu em virtude do crescimento de faturamento e da ampliação do ativo imobilizado*”, bem como “*cresceu no mesmo ritmo das vendas*”, conforme dados dos balanços, abaixo:

Dado	Ano 2010	Ano 2011	Ano 2012
Total empréstimos	9.181.219	9.914.839	14.493.503
Receita	73.680.021	71.283.147	93.030.789
Clientes a Receber	7.640.014	8.759.819	12.961.198

Por tais razões, justifica que teria sido necessário aplicar esses recursos para financiar a atividade produtiva e para suportar o fluxo financeiro frente a concessão de prazo de pagamento dos clientes.

Alega que o entendimento fiscal tem sido aplicado “*nos casos em que uma empresa empresta dinheiro no mercado e simplesmente repassa para empresas ligadas, sem a cobrança de juros remuneratórios ou outros encargos*”, hipótese identificada na doutrina para indedutibilidade da despesa, porque alheia à atividade da empresa.

Todavia, afirma que, no presente caso, os recursos emprestados foram empregados “*no capital de giro e ativo imobilizado*”; e que os recursos emprestados à Stival Sports “*decorriam do patrimônio líquido da Stival Alimentos, com respaldo na conta de lucros acumulados, de forma que o dinheiro emprestado não era da sociedade propriamente dita, mas dos próprios sócios*”.

Com base na doutrina define o conceito contábil de patrimônio líquido e aponta que a conta de reserva de lucros tinha saldo para a realização dos empréstimos, nos valores abaixo, conforme balanços dos anos 2010, 2011 e 2012 (doc. 04):

Ano	Valor emprestado para Stival Sports	Reservas de Lucros	Lucro do ano
2010	R\$ 979.787,50	R\$ 4.363.392	R\$ 3.001.295
2011	R\$ 553.059,91	R\$ 5.484.177	R\$ 1.718.785
2012	R\$ 762.636,79	R\$ 8.232.937	R\$ 3.790.951

E acrescenta, em suas palavras:

Para o ano de 2009 não existem informações nos autos a respeito do valor emprestado, documento que não foi solicitado pela fiscalização em Termo de Intimação ou consultado pelo Fiscal no SPED conforme fazem prova os documentos de fls. 140 e ss. do PAF. Os dados acima induzem as seguintes conclusões:

- a. O lucro do ano de 2010 supera em muito o valor emprestado. Portanto, trata-se de recurso próprio do acionista;
- b. O lucro de 2011 foi de R\$ 1.718.785. O valor de R\$ 598.000 foi distribuído a título de dividendos. O valor emprestado de R\$ 553.059,91 encontra respaldo no lucro do ano e na conta de lucros acumulados.
- c. O Lucro de 2012 dá respaldo ao empréstimo, assim como nos anos anteriores, estando devidamente amparado pela reserva de lucro e pelo lucro do próprio ano.

Em nenhum momento se vislumbra a realização de empréstimos para repasse de recursos da Stival Alimentos para a Stival Sports, pois todos os empréstimos foram realizados com respaldo no patrimônio líquido da sociedade. O efeito seria o mesmo caso os lucros acumulados tivessem sido distribuídos aos sócios e estes tivessem integralizado no capital social da Stival Sports, ou caso a Stival Alimentos tivesse investido diretamente, mediante subscrição de capital social, na Stival Sports.

Caso ocorresse qualquer destas duas hipóteses não se poderia cogitar que os empréstimos realizados pela Stival Alimentos, para aplicação de recursos em suas atividades operacionais, seriam indedutíveis para fins de IRPJ/CSLL, eis que os recursos emprestados foram aplicados no capital de giro e ativo imobilizado da empresa.

Seria diferente caso a Stival Alimentos realizasse empréstimos para repasse dos recursos a outra empresa, fato que não ocorreu no presente caso. Evidentemente que uma empresa não poderia gerar despesas de juros dedutíveis do IRPJ/CSLL para simples repasse de recursos a outra empresa ligada, destinatária final destes recursos. Somente nesta hipótese poder-se-ia cogitar de indedutibilidade do IRPJ/CSLL.

No presente caso não existe prova nenhuma de que os recursos obtidos com os empréstimos foram repassados para outra pessoa jurídica. Ao contrário, a prova documental encartada aos autos demonstra efetivamente que os recursos foram aplicados em ativo imobilizado e capital de giro da própria Stival Alimentos.

Caso prevalecesse o entendimento da fiscalização, vedando a dedutibilidade dos juros mesmo quando existe respaldo na conta de reserva de lucros, as seguintes situações gerariam indedutibilidade do IRPJ/CSLL:

1. Empresas não poderiam obter recursos no mercado financeiro para financiar suas operações quando o sócio tivesse recursos próprios no Banco ou ativos que pudessem ser alienados, pois seria sua obrigação capitalizar a empresa ao invés de financiar suas atividades com pagamento de juros;
2. Uma empresa que tenha financiamento não pode distribuir lucros ou dividendos, pois se utilizasse esses recursos para amortizar o financiamento, pagaria menos juros. Logo, estas despesas seriam indedutíveis do IRPJ/CSLL;
3. Empresas que tem investimentos não poderiam deduzir juros do IRPJ/CSLL, pois caso aplicassem esses recursos na atividade operacional pagariam menos despesa financeira;
4. Todas as empresas brasileiras devem rever sua política de recebíveis, pois se outorgasse menos prazo de pagamento aos seus clientes receberia os recursos em menor tempo, consequentemente, não precisaria de empréstimos bancários para capital de giro;
5. Seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ/CSLL a diferença entre os juros pagos à instituição financeira e os juros cobrados dos clientes (limitados à taxa SELIC pelo Código Civil) nas vendas a prazo, pois se não fosse concedido prazo ao cliente a empresa não precisaria obter capital de giro junto à instituição financeira.

Estes exemplos evidenciam que a análise da dedutibilidade das despesas financeiras deve restringir-se à aplicação da legislação de regência, averiguando se os recursos foram aplicados ou não na atividade operacional, sob pena de a fiscalização, por via oblíqua, interferir na gestão da atividade empresarial, papel que cabe, indubitavelmente, à administração da sociedade, que é livre para gerir a sociedade da forma que melhor lhe aprouver.

Nas palavras de Ives Gandra Martins "... à nitidez, por decorrência, não cabe ao intérprete oficial, isto é, ao agente fiscal, que não é administrador, mas apenas agente, definir o que é necessário para uma empresa e o que não é necessário, se dispêndios foram realizados com a intenção de promover a sociedade. São despesas operacionais aquelas despesas, assim consideradas pelo administrador e que representam efetivo gasto da pessoa jurídica na busca de um objetivo, não podendo, o servidor público encarregado da fiscalização, que não é um técnico em administração de negócios, fazer valer suas preferências pessoais como critério para classificar determinada despesa como operacional ou não"⁶.

Passa a defender a impossibilidade de cobrança da CSLL por suposta não necessidade da despesa.

Discorre acerca do IRPJ e da CSLL, dizendo que o ponto de identidade entre ambos é o lucro líquido, a partir do qual cessam as semelhanças "tendo em vista que cada tributo sofrerá suas respectivas adições, exclusões e compensações para formar a base de cálculo sobre a qual incidirão as respectivas alíquotas".

Aponta que a fiscalização pretendeu lançar a CSLL com fundamento no art. 57 da Lei nº 8.981/1995. E continua:

Entendeu a Fiscalização que a desnecessidade da despesa para fins de apuração do IRPJ configuraria também uma norma de apuração da CSLL. Todavia, constituem normas de apuração do IRPJ, que também deveriam ser observadas para a CSLL, exclusivamente aquelas relativas à apuração do ganho de capital (custo de aquisição, valor de venda), realização de operações a valor de mercado (DDL), critérios de avaliação de estoques, apuração da receita por equivalência patrimonial, dentre outros, o que não se aplica às adições e exclusões tipificadas em lei para cada uma destas exações, uma vez que o referido imposto e a referida contribuição, por força de lei, possuem bases de cálculo distintas.

Esta premissa foi corroborada recentemente pelo CARF, ao rejeitar a proposta de Súmula nº 7, que pretendia estabelecer que os tributos com exigibilidade suspensa são igualmente indedutíveis na CSLL, não tipificado em lei, a exemplo do IRPJ, tipificado em lei, a saber:

7ª. Tributos com exigibilidade suspensa por força de decisão judicial são indedutíveis na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. **REJEITADA**

A questão relativa à necessidade ou não da despesa não configura norma de apuração do IRPJ, mas sim causa de adição ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real. Assim, a adição de uma despesa não necessária para fins de IRPJ é critério para composição da base de cálculo do IRPJ. Neste sentido dispõe o inciso I do artigo 249 do RIR/1999, que determina a inclusão da despesa que não seja dedutível na apuração do lucro real, como seria o caso da suposta despesa indedutível dos juros pagos a instituições financeiras:

Art. 249. Na determinação do lucro real, **serão adicionados ao lucro líquido** do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, **despesas**, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores **deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real**;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

página(s) autenticado digitalmente. Para ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/CAC/publico/loni>

O artigo 249 do RIR/99 dispõe sobre as hipóteses de adição ao lucro real e antecede o artigo 250, que trata das exclusões e compensações. O próprio Fiscal referencia este dispositivo legal para sustentar a indedutibilidade da despesa financeira para fins de IRPJ e sua inclusão na apuração do LALUR.

Todavia, como se observa, o artigo 57 acima transcrito prescreve expressamente que a base de cálculo do IRPJ/CSLL permanece tal qual prevista na legislação ordinária, não existindo permissivo legal para estender à CSLL as hipóteses de adições, exclusões e compensações do IRPJ. Prova disso é que o próprio artigo 2º da Lei n.º 7.689/1988 dispõe os casos em que devem ser realizadas adições e exclusões da base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, não existe, na legislação da CSLL, qualquer norma que determine a adição, à sua base de cálculo, de eventuais despesas desnecessárias assim caracterizadas pela legislação do imposto de renda. Portanto, o artigo 57 da Lei nº 8.981/1995 não permite tributar, pela CSLL, despesas supostamente tidas pela legislação do IRPJ como desnecessárias, pois este conceito não existe na legislação da CSLL.

Cita jurisprudência e, entendendo ter demonstrado a nulidade da autuação no que tange à CSLL sobre despesas supostamente indedutíveis na base de cálculo do IRPJ, requer seja cancelado integralmente o auto de infração.

Em outra frente, defende ser inaplicável o art. 299 do RIR/99 às despesas financeiras, porque possui disciplina própria no art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, o qual garante a dedutibilidade apenas pelo fato de os juros terem sido incorridos ou pagos. Acrescenta que, especificamente no caso de juros incorridos para aplicação no ativo imobilizado, sua

dedutibilidade não requer qualquer condição, consoante alínea “b” do parágrafo único do art. 17 do DL mencionado.

Explica que o art. 299 do RIR/99 está localizado na Seção III – custos, despesas operacionais e encargos, enquanto as despesas financeiras tem sua dedutibilidade regulada na Seção IV – outros resultados operacionais. Assim, conclui que “*pelas próprias disposições do Regulamento de Imposto de Renda constata-se que o Decreto não trata a despesa financeira como despesa operacional, mas sim como “outros resultados operacionais”. Consequentemente, as regras gerais de dedutibilidade própria das despesas (art. 299) são inaplicáveis às regras de dedutibilidade das despesas financeiras pertencentes ao resultado operacional”*”.

Acusa que não se pode aplicar o conceito de despesa necessária para nenhum dos itens tratados nas Subseções I a VI (Receitas e Despesas Financeiras; Variações Monetárias; Rendimentos de Participações Societárias; Investimento em Sociedades Coligadas ou Controladas Avaliado pelo Valor de Patrimônio Líquido; Subvenções e Recuperações de Custo; Prejuízo na Alienação de Ações, Títulos ou Quotas de Capital) da Seção IV do RIR/99.

Questiona, por exemplo, como seria possível definir se um investimento ou uma variação monetária passiva seria uma despesa ou um investimento necessário? Conclui, portanto, que se tratam de resultados operacionais os quais dependem essencialmente de decisão da administração acerca da gestão dos negócios da empresa, não suscetíveis de enquadramento no conceito do art. 299 do RIR/99.

Reitera que o art. 17 do DL nº 1.598/1977 traz hipótese específica de dedutibilidade de juros, bastando sejam observadas as disciplinas das alíneas “a” e “b” do seu parágrafo único.

“Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - **Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:**

- a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;
- b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados”.

Cita doutrina no sentido de que a regra geral de indedutibilidade não é aplicável quando existem regras próprias e que “*admite a aplicação subsidiária apenas se as despesas incorridas não tiverem qualquer relação com as atividades da pessoa jurídica, fato que não ocorre com as despesas financeiras relativas à obtenção de capital de giro ou ativo imobilizado”*”.

Mais uma vez diz que os juros pagos em virtude da aquisição de ativo imobilizado serão sempre dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL, pois a alínea “b” do art. 17 do DL nº 1.598/1977 não impõe qualquer restrição à dedutibilidade, “*sendo vedado ao intérprete distinguir onde a própria lei não distinguiu*”.

Cita o Parecer Normativo 127/1973, o qual, apesar de admitir a dedutibilidade de qualquer empréstimo, deixa claro o entendimento de que os juros de financiamento de ativo imobilizado são sempre dedutíveis, pois empregados na atividade produtiva da empresa.

E conclui:

O reconhecimento da dedutibilidade dos juros relativos ao ativo imobilizado, pela inexistência de restrição na alínea “b” do parágrafo único do artigo 17 do DL 1.598/1977, conduz necessariamente à nulidade do auto de infração, pois o Fiscal não segregou, na autuação, o que corresponderia aos juros de capital de giro e ativo imobilizado, de forma que se torna impossível a sua mensuração a partir dos documentos coligados ao processo pelo Agente Fiscal, sendo indene de dúvidas competir ao Fiscal o ônus da prova relativo aos fatos que pretende tributar, o que inclui a adequada mensuração da base de cálculo. Assim, o auto de infração contém irremediável vício material na autuação, violando o artigo 142 do CTN, pois impossível aferir a base de cálculos expurgando a parcela dos juros relativos ao ativo imobilizado.

A própria Solução de Consulta Interna da RFB, n.º 8/2013, afirma que o erro de direito no enquadramento jurídico do fato (subsunção do fato à norma) implica em erro material da autuação, inviabilizando a convalidação do ato administrativo e, portanto, a nulidade do auto de infração:

Julga que, da mesma forma, a eleição equivocada da base de cálculo do tributo, nos termos do art. 142 do CTN, configura erro material no lançamento tributário, gerando sua invalidação. Aponta no mesmo sentido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, para quem é nula a CDA (ou o auto de infração) se eventual expurgo do excesso cobrado não pode ser feito por simples cálculo aritmético (AgRg no Resp. 1232107/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/03/2011, Dje 29/03/2011).

Pelo exposto, requer o cancelamento do auto de infração, tendo em vista a regra de dedutibilidade prevista no art. 17 do DL nº 1.598/1977, a qual não prevê nenhuma restrição à dedução ou sua vinculação ao conceito de despesa necessária do art. 299 do RIR/99; bem como, havendo de se reconhecer a dedução dos juros relativos ao imobilizado, diz ser nulo o auto de infração, dada a impossibilidade de aferir, porque equivocada, indedutibilidade dos juros relativos aos empréstimos de capital de giro.

Passa a discorrer acerca dos requisitos para a configuração das despesas como necessárias na legislação do imposto de renda.

Apesar de julgar inaplicável tal conceito às despesas financeiras, pretende demonstrar que, mesmo nessa hipótese, referidas despesas seriam dedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL. Em suas palavras: **(vide e-fls. 187/195)**

(...)

Por fim, ainda que prevaleça o entendimento fiscal, acusa a existência de desproporcionalidade na glosa de juros. Explica:

Acaso remotamente pudesse prevalecer o entendimento do agente Fiscal, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade e da concentração dos argumentos de defesa, jamais a glosa de IRPJ poderia ser estabelecida no montante objeto de autuação.

A apuração do IRPJ leva em consideração as receitas e despesas do período de apuração, que no caso é anual. Logo, se se pretende glosar as despesas com juros de empréstimos financeiros deve ser comparado o montante de empréstimo realizado no próprio ano com os montantes dos mútuos realizados em favor da Stival Sports neste mesmo ano, para identificar o montante da despesa que seria supostamente indedutível em cada ano, posto que os valores emprestados para a Stival Sports são inferiores aos valores tomados como empréstimo das instituições financeiras.

Este procedimento é necessário tendo em vista que o saldo do empréstimo em 2009, de R\$ 16.782.408,74, encontra respaldo no patrimônio líquido da Stival Alimentos, que representa uma dívida da sociedade para com os sócios. Portanto, esse valor não pode ser considerado como saldo inicial para avaliar os empréstimos realizados no ano, eis que esse montante representa, efetivamente, um investimento da Stival Alimentos na empresa Stival Sports, tanto que no processo de cisão todo o valor do mútuo foi revertido em favor da Stival Sports tendo como contrapartida as contas do patrimônio líquido, ou seja, dos recursos pertencentes aos sócios.

O próprio processo de cisão confirmou que o mútuo com a Stival Sports se tratava, em verdade, de um investimento de uma empresa em outra.

Para exemplificar essa situação, imagine-se que em 2009 a Stival Sports notifica a Stival Alimentos dizendo que não tem condições de efetuar

1 página(s) autenticado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/logi>

o pagamento do empréstimo. O montante de R\$ 16.782.408,74 geraria prejuízo na Stival Alimentos, pois o ativo seria baixado contra despesa do resultado, que seria absorvido pelo patrimônio líquido da empresa. Em 2010, 2011 e 2012 a Stival Alimentos realiza as mesmas operações. Seria possível, nesta hipótese, afirmar que os juros pagos no período não seriam dedutíveis? Evidentemente que não. Isso só demonstra, através de exemplo simples, que o saldo do empréstimo existente em 2009 não se prestaria a interferir no cálculo da suposta indedutibilidade nos anos de 2010, 2011 e 2012, que são os anos para os quais existem dados no processo que permitiriam o cálculo de eventuais juros.

Para o ano de 2009 a glosa de R\$ 381.238,18 deveria ser integralmente anulada, pois o Fiscal não discriminou qual o montante que foi emprestado neste ano, pois não existe no PAF nenhuma prova documental produzida pelo Fiscal para amparar o lançamento do suposto crédito tributário em relação a esse ano, quando desconsiderado o montante de R\$ 16.782.408,74 como saldo inicial.

Analisando o razão contábil dos mútuos (DOC 09) identifica-se que durante o período autuado foram realizados os seguintes empréstimos:

Ano	Valor emprestado para Stival Sports
2010	R\$ 979.787,50
2011	R\$ 553.059,91
2012	R\$ 762.636,79

Como se observa das notas explicativas dos balanços dos anos de 2010, 2011 e 2012 (DOC 04), a taxa de juros dos empréstimos variaram entre 1,35% a 1,6% ao mês (2010 e 2011) e 0,54% a 1,89% em 2012.

Para saber o montante que supostamente seria indedutível da base de cálculo do IRPJ seria necessário verificar, dentro do valor total dos encargos com juros no ano, qual foi a média do percentual de juros aplicados, considerando neste cálculo o montante sobre o qual incidiam os juros, *pro rata die*. As fls. 132 do PAF consta o relatório do ano de 2011, com a taxa de juros praticada em cada contrato, ficando claro que a taxa de juros varia de acordo com o montante e finalidade do bem emprestado, sendo indispensável a obtenção de uma taxa de juros média ponderada.

Encontrando essa média mensal de juros do ano, seria necessário aplicá-la aos valores emprestados pela Stival Alimentos para saber quanto de juros teriam supostamente sido poupados caso os empréstimos não tivessem sido realizados nestes anos. Somente desta forma seria possível saber qual o montante aproximado de juros seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Todavia, a Fiscalização preferiu seguir caminho mais cômodo, glosando integralmente todas as despesas com juros no período autuado. Desta forma, o auto de infração incorreu em flagrante vício material, pois não dimensionou adequadamente o montante da glosa que supostamente poderia ser realizada (fato que se admite apenas a título argumentativo), o que gera a nulidade integral do auto de infração, dada a impropriedade da base de cálculo eleita para fins de lançamento dos supostos créditos de IRPJ/CSLL, em relação as glosas dos anos de 2009 a 2012.

A Fiscalização não se preocupou em calcular a taxa média de juros por ano para determinar o montante de juros que supostamente seria indedutível, o qual deve corresponder aos juros que teriam sido pagos, mas poderiam ter sido evitados, caso o recurso não tivesse sido emprestado para a Stival Sports em cada ano. Não se desincumbiu do ônus que lhe competia de apurar o montante que poderia ter sido glosado caso esse procedimento pudesse ser admitido.

Sendo assim, o auto de infração padece de vício de nulidade, devendo ser integralmente cancelado, eis que a base de cálculo adotada no lançamento está totalmente equivocada, caso fosse possível cogitar, o que se admite apenas para fins argumentativos, de qualquer espécie de indedutibilidade do IRPJ/CSLL.

A Impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto – DRJ/RPO, que proferiu o Acórdão nº 14-51.643 – 15ª Turma (v. e-fls. 1.360/1.416). Referido Acórdão, por unanimidade de votos, negou provimento à impugnação, conforme a ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

SUCESSORA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Opera-se a preclusão processual relativamente à sujeição passiva da pessoa jurídica que deixou de apresentar argumentos de defesa em relação à atribuição da respectiva responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído.

Tributação Reflexa.

Lavrado o Auto principal, devem também ser lavrados os Autos reflexos, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN (lei nº 5.172/66), devendo estes seguir a mesma orientação decisória daquele do qual decorrem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas controladas/ligadas, sem ou com menor encargo, não se afiguram como necessárias, sendo, pois, indedutíveis.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL.

Mantida a glosa da despesa desnecessária o reflexo irá se propagar no controle do saldo de prejuízo fiscal, impondo-se a manutenção da glosa das compensações indevidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

Tendo a glosa se dado em razão da constatação da desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

Mantida a glosa da despesa desnecessária o reflexo irá se propagar no controle do saldo de base de cálculo negativa da CSLL, impondo-se a manutenção da glosa das compensações indevidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão retro, a Recorrente apresentou o recurso voluntário de e-fls. nº 1.423/1.463, através do qual reproduz os mesmos argumentos já trazidos quando da impugnação, além do seguinte:

- 1) O entendimento adotado no acórdão recorrido de que os empréstimos contraídos no mercado financeiro teriam sido repassados à empresa STIVAL SPORTS, razão pela qual seriam indedutíveis os respectivos encargos com juros, está equivocado. Ocorre que no presente caso, restou provado que o empréstimo contraído foi utilizado para comprar imobilizado (compra de bens de capital) e para capital de giro. Tais recursos, por imposição contratual, jamais poderiam ser utilizados para **repassar** a outras entidades ou empresas,

razão pela qual não se aplica ao caso concreto o entendimento que conclui pela indedutibilidade da despesa;

- 2) Além do mais, os recursos emprestados à empresa STIVAL SPORTS decorriam do patrimônio líquido da STIVAL ALIMENTOS, com respaldo na conta contábil de lucros acumulados e do próprio lucro de cada exercício respectivo, de forma que o dinheiro emprestado não era da sociedade propriamente dita, mas dos próprios sócios;
- 3) Inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 às despesas financeiras – tal despesa possui disciplina própria no art. 17 do DL nº 1.598/77, que garante a dedutibilidade apenas pelo fato de os juros terem sido incorridos ou pagos. A decisão recorrida afirma que tais dispositivos tratariam apenas de normas de contabilização, entretanto, sendo uma despesa financeira operacional, sua dedutibilidade é garantida, sem restrições, pelo caput do art. 374 do RIR/99;
- 4) O reconhecimento da dedutibilidade dos juros relativos ao ativo imobilizado, pela inexistência de restrição na alínea “b” do parágrafo único do art. 17 do DL 1.598/77, conduziria, necessariamente, à nulidade do auto de infração, por vício material, pois a Fiscalização não teria segregado, na autuação, o que corresponderia aos juros de capital de giro e ativo imobilizado;
- 5) Despesas necessárias – Requisitos para sua configuração na legislação do imposto de renda – apesar de a Recorrente considerar inaplicável o conceito de despesa necessária do artigo 299 do RIR/99 às despesas financeiras, estaria demonstrada que, ainda nesta hipótese, tais despesas seriam dedutíveis da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Para a legislação do imposto de renda, o conceito de necessidade tem contornos específicos e definição precisa: será necessária aquela despesa para suportar **transações ou operações exigidas pela atividade da empresa**. No presente caso, os empréstimos foram realizados para capital de giro da empresa, ativo imobilizado e para pagamento de parcelamentos nos anos de 2009 e 2010. A decisão recorrida não teria infirmado essas argumentações ao invocar o art. 21 do DL 2.065/83 e os Pareceres Normativos nº 23/83 e 10/85 para sustentar que os empréstimos a pessoas ligadas devem ter remuneração mínima. Tais tratariam da presunção de distribuição disfarçada de lucro nos empréstimos entre coligadas, e não para regular dedutibilidade da despesa financeira; Atualmente, o art. 464 do RIR/99 nem contemplaria a hipótese de DDL na concessão de mútuo entre pessoas ligadas, razão pela qual a decisão recorrida teria sido fundamentada em norma não mais vigente no ordenamento jurídico;
- 6) Em relação ao art. 591 do Código Civil, também invocado pela decisão recorrida, de forma equivocada, esclareça-se que não existe a obrigatoriedade de que os mútuos sempre devam ser acompanhados pela incidência de juros, posto que contratualmente pode ser disciplinado em contrário; no caso, os mútuos realizados entre as empresas ligadas tiveram a finalidade de serem utilizados como forma de investimento, não tendo sido realizados com intuítos econômicos, como estipulado no respectivo dispositivo legal. A vontade das partes sempre foi de que os mútuos realizados com a STIVAL SPORTS

figurassem como uma forma de investimento, equiparável ao AFAC, o que teria sido demonstrado pela documentação aos autos;

- 7) A decisão recorrida ainda sustenta que a argumentação da Recorrente de que os mútuos equivaleriam a um investimento dos sócios com respaldo na conta de lucros acumulados não prosperaria porque os lucros apurados anualmente foram destinados, pela Assembléia, à conta de retenção de lucros do art. 196 da Lei das S/A, justificando-se como finalidade desta destinação a ampliação futura do seu parque fabril. Assim, a indicação desta finalidade vincularia a aplicação dos recursos somente a esta expansão. Até a edição da Lei nº 11.638/2007, os lucros não distribuídos estavam registrados na conta contábil de lucros acumulados. Com a extinção desta rubrica contábil pelo art. 178, § 2º, “b” da Lei nº 6.404/1976, o saldo desta conta passou para a conta contábil de retenção de lucros. Então, o saldo existente até 12/2008 e que foi repassado para a conta de retenção de lucros do art. 196 pertencia aos lucros distribuíveis aos acionistas, o que vai de encontro à tese da Recorrente. Nos anos subsequentes, 2009 a 2012, a parcela correspondente aos lucros acumulados nestes exercícios não foi distribuída aos acionistas, sendo destinados à conta de reserva de lucros. Com a cisão ocorrida posteriormente ficou evidente que o projeto de expansão da unidade fabril deu lugar ao reconhecimento de que os valores mutuados – e que encontravam saldo na conta de retenção de lucros, configuravam um investimento da STIVAL ALIMENTOS na STIVAL SPORTS como pessoa física. Portanto, apesar da decisão recorrida tentar descaracterizar este cenário, o fato é que os empréstimos realizados em favor da STIVAL SPORTS têm amparo nos recursos oriundos dos lucros acumulados da STIVAL ALIMENTOS e não em empréstimos financeiros. Isto posto, restando demonstrado que o capital emprestado do banco, que gerou as despesas financeiras glosadas, foi aplicado em capital de giro, imobilizado e para pagamento de juros de parcelamentos de débitos federais e estaduais, **não conseguindo provar a autoridade fiscal que tais empréstimos foram tomados unicamente com o intuito de repassar tais recursos a custo zero à pessoa ligada,** não subsistem as glosas dos anos de 2009 a 2012, razão pela qual requer-se a anulação integral dos autos de infração de IRPJ/CSLL;
- 8) Desproporcionalidade na glosa de juros – A glosa empreendida pela autoridade fiscal jamais poderia ser estabelecida no montante da autuação. Se se pretende glosar as despesas com juros de empréstimos financeiros, deveria a autoridade fiscal ter comparado o montante de empréstimos realizados no próprio ano com os montantes dos mútuos realizados em favor da STIVAL SPORTS neste mesmo ano, para identificar o montante da despesa que seria supostamente indedutível em cada período de apuração, posto que os valores emprestados à STIVAL SPORTS são inferiores aos valores tomados como empréstimo das instituições financeiras. Segundo o razão contábil, no período autuado foram realizados os seguintes empréstimos:

Ano	Valor emprestado para Stival Sports	Empréstimos bancários	Lucro
2009	Não consta na autuação, mas a decisão recorrida	Não consta na autuação	Não consta na autuação
	remete as fls. 99 e ss. do PAF		
2010	R\$ 979.787,50	3.575.368,56	R\$ 3.001.295
2011	R\$ 553.059,91	733.620,76	R\$ 1.718.785
2012	R\$ 762.636,79	4.578.663,09	R\$ 3.790.951

Como se observa das notas explicativas dos balanços dos anos de 2010, 2011 e 2012, a taxa de juros de empréstimos variaram entre 1,35% a 1,6% ao mês (2010 e 2011) e 0,54% a 1,89% em 2012. Para saber o montante que supostamente seria indedutível da base de cálculo do IRPJ seria necessário verificar, dentro do valor total dos encargos com juros no ano, qual foi a média do percentual de juros aplicados, considerando neste cálculo o montante sobre o qual incidiam os juros, *pro rata die*. Encontrando-se essa média mensal de juros do ano, **seria necessário aplicá-la aos valores emprestados pela STIVAL ALIMENTOS para saber quanto de juros teriam sido supostamente sido poupados caso os empréstimos não tivessem sido realizados nestes anos.** Somente desta forma seria possível saber qual o montante aproximado de juros seriam indedutíveis da base de cálculo do IRPJ/CSLL. Todavia, a Fiscalização preferiu seguir o caminho mais cômodo, glosando integralmente todas as despesas com juros no período autuado. Desta forma, o auto de infração incorreu em flagrante vício material, pois não dimensionou adequadamente o montante da glosa que supostamente poderia ser realizada, o que gera a nulidade integral do auto de infração. A decisão recorrida não enfrentou o argumento da Recorrente. Como se observa no quadro acima, os empréstimos bancários forma muito superiores aos valores emprestados para a STIVAL SPORTS. Se alguma glosa pudesse ser feita, deveria ser realizada no máximo até o valor correspondente ao mútuo concedido, e nunca em relação ao total das despesas, pois o valor emprestado foi muito superior ao valor concedido em mútuo nos anos de 2009 a 2012. Para exemplificar, no ano de 2010, ao menos o valor de R\$2.595.581,06 (R\$3.575.368,56 – R\$979.787,50) deveria gerar despesas financeiras dedutíveis;

- 9) Impossibilidade de cobrança da CSLL por suposta não necessidade da despesa – Neste ponto, o recurso voluntário praticamente repete os mesmos argumentos já expendidos quando da impugnação. Apenas faz referência à fundamentação adotada pela decisão recorrida, contrapondo-se à mesma tão somente para dizer que a norma do art. 13 da Lei nº 9.249/95 não teria derogado parcialmente aquela constante do art. 47 da Lei nº 4.506/64 (correspondente ao art. 299 do RIR/99). Portanto, em relação à CSLL, o art. 13 teria estabelecido diversas indedutibilidades à sua base de cálculo, ao passo que para o IRPJ prevaleceram tanto as normas do art. 13 quanto à do art. 47. Frente ao exposto teria restado demonstrada a nulidade da autuação fiscal no que tange à cobrança da CSLL sobre despesas supostamente indedutíveis para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Afinal vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Como vimos no Relatório, a questão cinge-se à dedutibilidade ou não de despesas incorridas com juros e encargos oriundos de empréstimos tomados pela Recorrente junto a Instituições financeiras. A Fiscalização glosou integralmente tais despesas, relativamente aos anos calendários de 2009 a 2012, haja vista tê-las considerado desnecessárias. O fundamento adotado pela Fiscalização para tal decorreu da constatação de que, a par dos empréstimos contraídos (geradores das despesas glosadas), a Recorrente também possuiria créditos em face de empresa ligada, decorrentes de mútuos firmados sem qualquer espécie de remuneração.

Irresignada com o lançamento, a Recorrente apresentou impugnação à DRJ/RPO, considerada improcedente por aquela instância julgadora. Ato contínuo, a Interessada apresentou o presente recurso ao CARF, através do qual, em apertadíssima síntese, alega o seguinte:

- 1) Reitera o argumento de que os empréstimos contraídos no mercado financeiro foram utilizados para comprar imobilizado (compra de bens de capital) e para capital de giro, não tendo sido repassados à empresa ligada;
- 2) Também repete a alegação de que os recursos emprestados à empresa STIVAL SPORTS tinham lastro no seu patrimônio líquido, com respaldo na conta contábil de lucros acumulados e do próprio lucro de cada exercício respectivo;
- 3) Inaplicabilidade do art. 299 do RIR/99 às despesas financeiras. Mesmo que possível tal hipótese, tais despesas seriam dedutíveis da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois estariam a suportar transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, no caso, para capital de giro da empresa, ativo imobilizado e para pagamento de parcelamentos nos anos de 2009 e 2010;
- 4) Ainda, ressalta o já contido na impugnação a respeito da finalidade dada aos empréstimos realizados com a empresa ligada, justificando os mesmos como uma forma de investimento, equiparável ao AFAC, o que teria sido demonstrado pela documentação aos autos;
- 5) Também não teria sido comprovado pela Autoridade Fiscal que os valores emprestados à STIVAL SPORTS foram tomados unicamente com o intuito de repassar os respectivos recursos a custo zero para a pessoa ligada;

- 6) Desproporcionalidade na glosa de juros - os valores emprestados à STIVAL SPORTS são inferiores aos valores tomados como empréstimo das instituições financeiras. Desta forma, o auto de infração incorreu em flagrante vício material, pois não dimensionou adequadamente o montante da glosa que supostamente poderia ser realizada, o que gera a nulidade integral do auto de infração. Se alguma glosa pudesse ser feita, deveria ser realizada no máximo até o valor correspondente ao mútuo concedido, e nunca em relação ao total das despesas;
- 7) Impossibilidade de cobrança da CSLL por suposta não necessidade da despesa.

O tema objeto da autuação não é novo no seio deste CARF. Inúmeros casos semelhantes já foram objeto de apreciação por parte deste Conselho e, em sua maciça maioria, as decisões são no sentido de que não são dedutíveis os encargos financeiros de empréstimos repassados a terceiros, inclusive pessoas ligadas, por serem consideradas despesas desnecessárias. Esta Turma mesmo, assim decidiu no Acórdão nº 1401-006.098, de 09 de dezembro de 2021, da relatoria do Ilustre Conselheiro Claudio de Andrade Camerano da seguinte forma:

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS INCORRIDAS (DESPESAS DE JUROS) - EMPRÉSTIMOS REPASSADOS. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DESNECESSIDADE. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas financeiras (juros) relativas a empréstimos junto a instituições financeiras repassados para outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, vinculada ou não, sem incidência de encargos financeiros, não se afiguram como despesas necessárias à atividade da empresa, porquanto não utilizados na manutenção da sua fonte produtora de rendimentos.

Entretanto, no caso concreto, **o que verificamos é a glosa integral das despesas financeiras decorrentes de empréstimos realizados junto a Instituições Financeiras**, sem que a Fiscalização tivesse tecido qualquer comentário sobre a natureza de cada uma dessas despesas; a acusação fiscal afirma que tais operações de crédito seriam desnecessárias, eis que os recursos teriam sido destinados à STIVAL SPORTS. Abaixo, reproduzo o quadro demonstrativo das glosas realizadas pela Fiscalização e que consta do Termo de Verificação Fiscal de e-fls. de 34/41:

Código	Conta	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
4.1.02.10.03	ENCARGOS S/ EMP E FINANCIAMENTOS	269.991,20	927.348,70	1.461.192,42	1.586.671,61
4.1.02.10.10	JUROS S/ FINANCIAMENTOS	111.246,98	444.483,36	28.731,91	39.040,02
Total de Despesas Desnecessárias =		381.238,18	1.371.832,06	1.489.924,33	1.625.711,63

No mesmo Termo de Verificação Fiscal consta o demonstrativo abaixo, que evidencia os saldos das operações de crédito ativas e passivas existentes na contabilidade da Recorrente:

STIVAL ALIMENTOS	31/12/2009	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012
Ativo : Mútuo com STIVAL SPORTS	16.782.408,74	17.762.196,24	18.315.256,15	19.077.892,94
Passivo: Débitos com instituições financeiras	5.605.850,66	9.181.219,22	9.914.839,98	14.493.503,07
Saldo (Ativo – Passivo)	11.176.558,08	8.580.977,02	8.400.416,17	4.584.389,87

A partir deste demonstrativo, confrontando as operações de crédito ativas e passivas, a Fiscalização chegou à conclusão de que tais operações não seriam necessárias, haja vista que os recursos obtidos teriam sido destinados à STIVAL SPORTS. Ocorre que tal premissa está equivocada, pois a evolução dos respectivos saldos denota, objetivamente, que os financiamentos bancários são muito superiores aos mútuos realizados com a STIVAL SPORTS no período observado (2009 a 2012), reforçando o que alegado pela Recorrente em seu recurso.

Somente para exemplificar, vejamos que, de 2009 para 2010, o saldo de mútuo existente com a STIVAL SPORTS cresceu em exatos R\$979.787,50, enquanto os débitos com Instituições Financeiras aumentaram em R\$3.575.368,56. Entre 2011 e 2012, o saldo do mútuo cresceu em R\$762.636,79, enquanto o valor obtido junto aos bancos importou em um acréscimo de R\$4.578.663,09. Se observarmos o período todo, entre 2009 e 2012 (justamente o período objeto da auditoria), o saldo de mútuos cresceu R\$2.295.484,20, enquanto os débitos com Instituições Financeiras aumentaram em R\$8.887.652,41.

Assim, é fácil perceber e forçoso se concluir que faltou à Fiscalização uma acuidade maior para determinar a exata porção das despesas financeiras incorridas sobre os empréstimos pactuados com Instituições Financeiras que teriam sido repassados à empresa ligada a título de mútuo, sem qualquer remuneração prevista nos respectivos contratos.

De se notar que os procedimentos fiscais consistentes em glosar despesas financeiras, por desnecessárias, em função de empréstimos feitos a empresas ligadas, estão na seara das presunções simples e, como tal, a prova da desnecessidade dos dispêndios é inteiramente da Fiscalização. No caso, a Fiscalização deveria convencer este Julgador de que a Contribuinte, tendo recursos disponíveis, os repassa a empresas ligadas, sem ônus ou em condições mais vantajosas, não necessitando, portanto, ir ao mercado financeiro e assumir encargos que viessem a reduzir o lucro tributável.

No caso em apreço, a Fiscalização limitou-se a glosar integralmente os valores contabilizados a título de “ENCARGOS S/ EMP E FINANCIAMENTOS” e “JUROS S/ FINANCIAMENTOS”, sem que tivesse sido tecida qualquer comentário sobre a natureza de cada uma dessas despesas (lembremo-nos que as alegações da Recorrente sempre foram no sentido de que tais despesas foram incorridas para a aquisição de imobilizado (compra de bens de capital) e para capital de giro).

No mesmo sentido, trago um precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, da Relatoria do Ilustre Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e formalizado através do Acórdão nº 9101-001.454 – 1ª Turma, de 15 de agosto de 2012:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

IRPJ/CSLL. GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE.

ÔNUS DA PROVA.

A glosa da integralidade das despesas financeiras consignadas na DIRPJ, sob a acusação fiscal de que seriam desnecessárias, sem que haja procedido a

uma análise da natureza de cada uma dessas despesas e limitando-se a insinuar que as mesmas poderiam ter sido evitadas caso não tivessem ocorrido os repasses de recursos a coligadas, inviabiliza o correspondente lançamento de ofício.

A captação de recursos aplicados na compra de bens do ativo imobilizado e/ou no capital de giro da empresa com a posterior concessão de empréstimos a pessoas ligadas, por si só, não é motivo suficiente para fundamentar a glosa das despesas dos financiamentos que excederam as receitas auferidas com os mútuos. Aliás, não há nos autos nenhuma prova sequer dos momentos exatos em que se fazem os repasses à pessoa ligada, nem tampouco se há contemporaneidade em relação a esses repasses e os financiamentos obtidos para a aquisição de imobilizado e capital de giro. Não há nos autos prova da aplicação dos recursos financiados na concessão de mútuos à empresa ligada, só indícios insuficientes (vide as planilhas apresentadas anteriormente) para sustentar a presunção fiscal de que houve o repasse dos financiamentos obtidos.

Neste sentido, vide o Acórdão nº 107-09212, da Relatoria do ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero:

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS DE EMPRÉSTIMOS QUE EXCEDEM AS RECEITAS FINANCEIRAS DE MÚTUO COM COLIGADAS — A captação de recursos aplicados na compra de bens do ativo imobilizado e a posterior concessão de empréstimos a pessoas ligadas, por si só, não é motivo suficiente para fundamentar a glosa das despesas dos financiamentos que excederam as receitas auferidas com os mútuos, pois não há prova, só indícios insuficientes, para sustentar a presunção fiscal, de que houve repasse dos financiamentos obtidos.

Então, o que temos no caso concreto, é uma glosa integral da despesa sem qualquer consideração a respeito da diferença existente entre os valores financiados e os que foram mutuados com a empresa ligada. Tal fato é suficiente para invalidar todo o auto de infração, isso porque não se trata de mero erro de apuração da base de cálculo, mas, sobretudo, de avaliação da situação fática e de sua conformação com o ordenamento jurídico que embasou o lançamento. Por essa razão, não haveria como se adequar o lançamento, reputando-lhe mero erro de cálculo. O vício existente é de natureza material, não merecendo maiores digressões a respeito.

Isto posto, voto por se dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento por vício material na sua formação.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves