



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11052.720016/2014-57
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.113 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrentes MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DISPÊNDIO COM A EMISSÃO PRIMÁRIA DE AÇÕES. GLOSA.
REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. DESCABIMENTO.

Anteriormente à introdução do Regime Tributário de Transição - RTT, o tratamento tributário relativo às despesas com a emissão de novas ações era de conta redutora do resultado. Durante a sua vigência, o Contribuinte deveria reverter/neutralizar, para efeitos tributários, os novéis expedientes contábeis, de forma que a apuração de seu resultado refletisse o quadro normativo existente até 31/12/2007. Findo o RTT, estabeleceu-se através da MP nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, a garantia do proveito do dispêndio com os gastos na emissão primária de ações. A exposição de motivos da referida norma demonstra a intenção inequívoca de manter o mesmo tratamento tributário até então dado aos contribuintes que tivessem incorrido em tais despesas. Assim, por decorrência lógica, se a intenção manifesta era de garantir o mesmo tratamento tributário até então existente, significa dizer que desde antes da edição da Lei nº 12.973/14 já lhe era garantido tal tratamento. Incabível, portanto, a exigência de exclusão de tais despesas na apuração do Lucro Real.

DISPÊNDIO COM JUROS REMUNERATÓRIOS DE DEBÊNTURES (1ª EMISSÃO). PROVA.

Não comprovado pela Contribuinte o valor efetivamente incorrido com o pagamento de juros sobre debêntures emitidas por ela, não resta outra alternativa senão manter a glosa dos valores apurados pela Fiscalização. Glosa mantida.

DISPÊNDIO COM JUROS REMUNERATÓRIOS DE DEBÊNTURES (2ª EMISSÃO). PROVA.

Comprovado nos autos a efetiva captação dos recursos oriundos da emissão de debêntures, incabível a glosa dos encargos financeiros suportados pelo Contribuinte e vinculados à emissão desses títulos.

RATEIO DE DESPESAS. GLOSA. CRITÉRIOS PARA RATEIO. DEMONSTRAÇÃO INSUFICIENTE. CABIMENTO.

A falta de comprovação, com documentação hábil e idônea, da mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do grupo econômico é condição necessária para seu aproveitamento na apuração do Lucro Real. No caso concreto, tal demonstração deveria se dar através da apresentação de folhas de tempo e/ou outra metodologia, conforme consta do “*Acordo de Custos Administrativos Compartilhados*”, firmado entre as empresas do grupo econômico para estabelecer os critérios de rateio de custos. Glosa mantida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99). Da interpretação sistemática destes dispositivos, deduz-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, quais sejam, as despesas necessárias e devidamente comprovadas. Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99. Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário no que diz respeito à glosa das despesas incorridas na emissão de debêntures. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário no tocante à i) glosa das despesas de rateio intra-grupo; e ii) aplicabilidade à CSLL das glosas de despesas que não atendam os critérios de dedutibilidade relativos ao IRPJ. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e José Roberto Adelino da Silva.

Processo nº 11052.720016/2014-57
Acórdão n.º **1401-002.113**

S1-C4T1
Fl. 693

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Lívia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Daniel Ribeiro Silva, José Roberto Adelino da Silva e Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo ao ano calendário de 2010, através do qual se exige IRPJ e seus reflexos, conforme o demonstrativo abaixo:

TRIBUTO	VALOR ORIGINÁRIO	MULTA DE OFÍCIO (150%)	JUROS DE MORA	TOTAL
IMPOSTO DE RENDA - IRPJ	3.693.261,80	2.769.946,35	1.324.773,01	10.261.516,97
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL	1.338.214,25	1.003.660,69	480.017,45	3.716.325,28
TOTAL	5.031.476,05	3.773.607,04	1.804.790,46	13.977.842,25

A Fiscalização apontou 3 infrações, a saber:

- 1) Exclusão indevida na apuração do Lucro Real, com gastos incorridos na emissão de ações pagos ao Banco de Investimentos Credit Suisse S/A, decorrentes de serviços prestados por esse na captação de novos investidores para a Autuada;
- 2) Glosa de despesas objeto de rateio entre as empresas integrantes do Grupo EBX, por falta de comprovação de critérios razoáveis e objetivos para o respectivo rateio intra-grupo;
- 3) Glosa de despesas decorrentes da emissão de debêntures por ausência de comprovação do ingresso de novos recursos financeiros decorrentes da negociação dos citados títulos.

Impugnado o lançamento (v. e-fls. 421/478), sobreveio o Acórdão nº 16-70.142 (v. e-fls. 615/649), proferido pela 1ª Turma da DRJ de São Paulo, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
DATA DO FATO GERADOR: 31/12/2010
DISPÊNDIO COM A EMISSÃO PRIMÁRIA DE AÇÕES. PROVEITO COMO ELEMENTO REDUTOR DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

O dispêndio com a emissão primária de ações mereceu: (1) antes do Regime Tributário de Transição - RTT, o registro em conta de resultado (despesa); (2) durante e após a extinção do dito regime, o lançamento em conta patrimonial redutora do patrimônio líquido, mas já aí, com o respectivo proveito tirado pelo Contribuinte pela via de sua exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Lalur.

DISPÊNDIO COM SERVIÇOS COMPARTILHADOS. PROVA. IMPACTO SOBRE O LUCRO CONTÁBIL. ESTÁDIO ANTERIOR AO AJUSTE DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Como já assentado pela Solução de Divergência nº 23, expedida pela Coordenação-Geral de Tributação, de 23/09/2013, é, sim, *"possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns*

entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada". Porém, entre outros, uma tal possibilidade de rateio está vinculada à demonstração de que a porção de despesa então imputada corresponda "*ao efetivo gasto de cada empresa*". No caso, como previsto em contrato, o gasto efetivamente atribuível ao Contribuinte estava na dependência da vinda aos autos das nomeadas "*folhas de tempo e/ou outra metodologia*". Também, certo que se trata de importe já lançado contra a apuração do lucro contábil, está-se em estágio anterior aos ajustes que, previstos em legislação tributária, redimensionam tal lucro para efeito de se chegar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DISPÊNDIO COM JUROS REMUNERATÓRIOS DE DEBÊNTURES (1ª EMISSÃO) E OUTRAS CAUSAS. PROVA. IMPACTO SOBRE O LUCRO CONTÁBIL. ESTÁDIO ANTERIOR AO AJUSTE DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

Inquirido sobre o todo lançado a título de "*Juros Pagos ou Incorridos*" (conta contábil sob nº 4.2.01.01.0002), reconhecido como procedente pela Fiscalização a porção atinente aos juros remuneratórios de debêntures (1ª emissão), permanece a incumbência ao Interessado de explicar a parte faltante, que assim se daria (nos exatos moldes da documentação colacionada e respeitante à referida 1ª emissão de debêntures) com a apresentação da documentação de suporte aos negócios jurídicos aí vistos. Também, certo que se trata de importe já lançado contra a apuração do lucro contábil, está-se em estágio anterior aos ajustes que, previstos em legislação tributária, redimensionam tal lucro para efeito de se chegar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DISPÊNDIO COM JUROS REMUNERATÓRIOS DE DEBÊNTURES (2ª EMISSÃO). PROVA.

Autuado o Contribuinte à razão de não ter demonstrado o ingresso de novo recurso financeiro assim oriundo da colocação de debêntures (2ª emissão), isso pela via da glosa do respectivo encargo com o pagamento de juros aos credores debenturistas, vindo ele a colacionar a evidência do recebimento de tal recurso, conforme a documentação já presente nos autos e que também faz juntar, não há mais espaço para a exigência tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DATA DO FATO GERADOR: 31/12/2010

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO.

Não cabe conversão do julgamento em diligência quando o ponto de discórdia versa matéria de direito ou, ainda, mesmo que toque matéria de fato, esta já se encontre suficientemente esclarecida nos autos. Demais disso, a prova documental deve ser apresentada desde logo em impugnação (a menos de específicas e determinadas exceções, de todo não ocorrentes no caso).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado

Conforme se infere da ementa acima, o lançamento foi considerado procedente em parte, tendo, para cada uma das infrações apontadas, o seguinte resultado:

- 1) Glosa das despesas com emissão de ações (R\$46.459.767,56) – procedente a impugnação *in totum*, cancelando-se a exigência relativamente a essa glosa;
- 2) Glosa de despesas decorrente do rateio entre as empresas do Grupo EBX (R\$9.430.616,60) – impugnação não provida;
- 3) Glosa de despesas incorridas na emissão de debêntures (R\$10.040.853,19) - impugnação provida em parte, para reconhecer o montante de R\$9.010.811,50 gastos com a respectiva emissão de títulos.

Assim, do total de R\$65.931.237,35 glosados pela Fiscalização, remanesceram tão somente R\$10.460.658,29. O cancelamento das respectivas glosas pela decisão de piso teve o efeito de exonerar totalmente o crédito tributário, haja vista que, após os respectivos ajustes na base de cálculo dos tributos ora exigidos, permaneceu a Autuada com prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Outrossim, à Contribuinte restou interesse recursal, haja vista que os valores remanescentes de glosa impactaram o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL que havia apurado quando encerramento do período-base objeto da auditoria.

O referido Acórdão foi cientificado à Contribuinte (v. e-fls. 657) em 13/01/2016, tendo a mesma apresentado seu Recurso Voluntário (v. e-fls. 665/683) em 21/01/2016.

Em suas razões recursais, a Contribuinte contesta a parte em que foi vencida na decisão *a quo*, relativamente ao rateio de despesas do Grupo EBX, as despesas incorridas com a emissão de debêntures e à alegação de que os critérios de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ não seriam cabíveis em relação à CSLL.

Alega, em seu Recurso Voluntário:

4.7. Da simples leitura do Acordo de Rateio - apresentado à fiscalização -, depreende-se, sem maiores esforços, que o critério adotado foi o de aferição direta das despesas efetivamente incorridas no interesse da RECORRENTE, de maneira que somente poderia ser a ela repassado o percentual de despesas efetivamente a ela atribuíveis, nada mais, nada menos.

4.8. Nos exatos termos do Acordo de Rateio, portanto, a metodologia adotada foi a de aferição direta das despesas que efetivamente beneficiaram a RECORRENTE; à RECORRENTE era repassado o percentual de despesas efetivamente a ela atribuíveis, o que naturalmente variava de acordo com cada item das despesas compartilhadas.

4.9. Nesse contexto, o percentual atribuível à RECORRENTE com relação a cada um dos itens de despesa efetivamente variava, mas isso não significa dizer que a metodologia adotada era irrazoável ou eivada de subjetivismo; pelo contrário, a sistemática de aferição direta utilizada era a mais razoável, objetiva e consistente possível.

4.11. A fiscalização e também a DECISÃO teceram críticas à falta de elaboração das estimativas previstas no Acordo de Rateio. Todavia, como o critério de aferição direta das despesas que efetivamente beneficiaram a RECORRENTE decorria de expressa disposição do próprio Acordo de Rateio, a sua Cláusula 4.1. (d) estabelecia que as estimativas previstas na cláusula 4.1. (c) seriam utilizadas "exclusivamente em relação àqueles meses em que, por qualquer razão, a EBX não conclua, no prazo assinalado para a emissão da competente Nota de Débito, a medição e o cálculo do valor dos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados"; ou seja, a não apresentação das referidas estimativas era permitida e em nada prejudicava a execução do contrato.

4.16. A DECISÃO, por sua vez, validou a glosa efetuada pela fiscalização sob o argumento de que a RECORRENTE teria deixado de apresentar documentação que daria o devido suporte para o critério de divisão de custo adotado. Ao decidir dessa forma, porém, a autoridade julgadora promoveu uma verdadeira inversão do ônus da prova quanto à matéria em discussão, o que vem reiteradamente sendo rechaçada pela jurisprudência administrativa.

4.19. Assim, a contabilização regular das despesas administrativas incorridas pela RECORRENTE, calcada no Acordo de Rateio e nas notas de débito, ambos apresentados à fiscalização, faz prova a seu favor, sendo do fisco o ônus de provar a inveracidade dos fatos contabilizados (§ 2º do art. 9º do DL nº 1.598/77, acima transcrito).

4.21. No caso em tela, a fiscalização alegou que o rateio teria sido realizado sem suporte em critérios objetivos e razoáveis, porém, em momento algum aprofundou suas investigações a fim de demonstrar a referida irregularidade. Caberia à fiscalização provar, ou, ao menos, apresentar indícios de que o rateio não foi realizado com base em critérios objetivos e razoáveis para somente então infirmá-lo. Além disso, a DECISÃO justificou a manutenção da glosa na suposta falta de comprovação da efetividade do critério direto, e, por conseguinte, para que não implicasse em inversão do ônus da prova, deveria a fiscalização também ter ao menos indicado indícios que pudessem suscitar suspeitas sobre a referida efetividade (o que não ocorreu).

4.28. Como teria a RECORRENTE cumprido suas obrigações tributárias e contábeis (inclusive acessórias), procedido à publicação de informações financeiras a que está obrigada, arquivado seus atos societários perante os registros competentes, contraído direitos e obrigações necessários a seu perfeito funcionamento (além de ter desempenhado outras atividades disponibilizadas nos termos do Acordo de Rateio), sem que tivesse incorrido em qualquer despesa administrativa para tanto? Se tivesse ao menos apontado algum indício de irregularidade no rateio (o que não ocorreu no caso), a fiscalização até poderia ter tentado alegar que o montante dedutível não seria aquele informado pela RECORRENTE, mas algum valor deveria ter sido reconhecido. Zero jamais poderia ser.

4.32. A validade do Acordo de Rateio não foi questionada e, além disso, é incontestável que a RECORRENTE incorreu em despesas administrativas para o desenvolvimento de suas atividades próprias; não poderia a fiscalização, por conseguinte, ter glosado a integralidade das despesas administrativas registradas pela RECORRENTE.

5. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO NO QUE DIZ RESPEITO AOS ENCARGOS FINANCEIROS SUPOSTAMENTE VINCULADOS À PRIMEIRA EMISSÃO DE DEBÊNTURES.

5.1. Como já demonstrado em sua impugnação, a glosa do montante referido em 3.1. (b), acima, decorreu de equívoco cometido pela fiscalização, que inferiu que a totalidade do valor de R\$ 36.544.544,53 registrado pela RECORRENTE em sua subconta contábil nº 4.2.01.0002 originava-se e estava atrelada à primeira emissão de debêntures da RECORRENTE.

5.2. Contudo, do total desta conta, o montante de R\$ 1.030.041,69 não estava vinculado à referida emissão de debêntures, e sim a outras operações financeiras celebradas pela RECORRENTE, o que foi devidamente comprovado pela planilha extraída do razão contábil da referida subconta, anexada à impugnação.

5.3. Isto posto, a RECORRENTE faz referência aos itens 4.17. a 4.20., acima, no qual demonstrou que a contabilização de despesas pela RECORRENTE faz prova em seu favor, cabendo à fiscalização o ônus de comprovar eventual razão que pudesse implicar na sua indedutibilidade. No caso, porém, a fiscalização não só deixou de apresentar qualquer elemento para desqualificar a dedutibilidade dessas despesas, como sequer solicitou a documentação referente ao montante em discussão antes da lavratura dos AUTOS.

5.5. A DECISÃO concluiu pela procedência da glosa porque, em seu entendimento, tratar-se-ia de "despesa lançada sem lastro documental"; contudo, a referida ausência de "lastro documental" é consequência direta do reprovável expediente adotado pela própria fiscalização, que, ao invés de buscar esclarecer a razão para a existência de tal diferença, mais uma vez seguiu o caminho mais fácil de simplesmente glosar a correspondente despesa.

6. DA IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO NO QUE DIZ RESPEITO À GLOSA DAS DESPESAS OBJETO DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

6.1. Em sua impugnação, a RECORRENTE demonstrou que ainda que se entendesse que as despesas em questão não atendessem aos critérios de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ, deveriam elas ser consideradas na base de cálculo da CSLL. Isso porque não há na legislação de CSLL dispositivo que condicione a dedutibilidade de despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade.

6.3. Não obstante, a DECISÃO concluiu pela validade da glosa sob o argumento de que as despesas em discussão não teriam tido sua existência devidamente comprovada; ou seja, alegou que a indedutibilidade no caso concreto não resultaria propriamente da falta de comprovação do requisito da necessidade da despesa, e sim de sua própria existência, o que seria relevante também para fins da CSLL.

6.4. Ocorre que, ao proceder de tal forma, a DECISÃO simplesmente deixou de atentar para o fato de que a existência e a efetividade das despesas referidas em 3.1. (a) e (b), acima, jamais foram questionadas ou sequer colocadas sob dúvida pela fiscalização.

6.5. Assim, (i) não tendo os AUTOS sido lavrados sob o fundamento de ausência de comprovação da existência das despesas em discussão, e, ainda, (ii) sendo a tese esposta pela RECORRENTE em sua impugnação corroborada pela DECISÃO, deve-se reconhecer a dedutibilidade das despesas para fins de CSLL.

Afinal, vieram os autos para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Do Recurso de Ofício

Primeiramente, faremos a análise do Recurso de Ofício proposto pela DRJ/SPO. A primeira questão recorrida diz respeito à glosa com despesas relativas à prestação de serviços realizados pelo Banco de Investimentos Credit Suisse S/A à Autuada na captação de novos investidores através da emissão de novas ações ofertadas ao mercado pela Contribuinte, no valor de R\$46.843.892,27. Também diz respeito ao recurso de ofício a glosa de despesas com juros remuneratórios de debêntures (na sua 2ª emissão), no importe de R\$9.010.811,50, igualmente afastada pela decisão de piso.

Assim se posicionou a DRJ/SPO na decisão recorrida:

5. Razão ao Contribuinte.

6. Para balizar o discurso, tome-se a implantação do já mencionado Regime Tributário de Transição - RTT, isso com a edição da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Discursar-se-á sobre a questão em epígrafe antes, durante e após (porque extinto) dito regime de transição.

7. Antes do RTT, como já adiantado pelo Contribuinte (e *permissa venia* à retomada da argumentação), havia expressa orientação da Comissão de Valores Imobiliários - CVM, por duas de suas Superintendências, a de Normas Contábeis e de Auditoria - SNC e a de Relações com Empresas - SEP, por meio do dito Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 22 de fevereiro de 2006, a pautar o seguinte (disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/circ/snc-sep/oc-snc-sep-0106.html>; consulta feita em 14/09/2015; exceto a mudança de fonte para Batang-11, os demais destaques são do original; texto entre colchetes acrescido):

Os Ofícios-Circulares emitidos pela área técnica da CVM têm como objetivo principal divulgar os problemas centrais observados na aplicação das normas emitidas pela CVM e fornecer orientação mais detalhada sobre a aplicação dessas mesmas normas. Nesse sentido, esse ofício-circular propõe-se, ainda, alertar o mercado sobre desvios verificados pela CVM, e esclarecer dúvidas sobre a aplicação das Normas de Contabilidade pelas Companhias Abertas [é o caso do Contribuinte] e das normas relativas aos Auditores Independentes. Esse ofício-circular também procura incentivar a adoção de novos procedimentos e divulgações, bem como antecipar futura regulamentação por parte da CVM e, em alguns casos, esclarecer questões relacionadas às normas internacionais emitidas pelo IASB [International Accounting Standards Board]. Esses comentários têm como objetivo mais geral o aperfeiçoamento da informação contábil para o mercado e a consequente convergência com as normas internacionais de contabilidade.

A CVM vem, ao longo dos anos da sua atuação, buscando aperfeiçoar e manter atualizado o seu arcabouço normativo contábil, sempre com a participação de segmentos interessados do mercado ou da profissão contábil. Cumpre destacar, na elaboração desse ofício circular, a importante colaboração recebida da Comissão Consultiva de Normas Contábeis da CVM, que conta com representantes da ABRASCA, APIMEC, CFC, IBRACON e FIPECAFI/USP e dos professores Ariovaldo dos Santos (USP), José Augusto Marques (UFRJ) e Natan Szuster (UFRJ).

[...]

Conceitos

[...]

Atividades de financiamento: *são atividades que resultam em mudanças no tamanho e na composição do patrimônio líquido e empréstimos a pagar da entidade, que representam exigências impostas a futuros fluxos de caixa pelos fornecedores de capital à entidade. Exemplos são o numerário proveniente da emissão de ações ou instrumentos de capital, pagamento a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade, numerário proveniente da emissão de debêntures, tomada de empréstimo a curto e longo prazo, amortização de empréstimos e, pagamento de arrendamento (lease).*

[...]

24.3 Gastos com colocação de ações – operação de subscrição (underwriting)

Esse tema foi motivo de grande discussão no ano de 2005, devido a divergências em relação ao entendimento do tratamento contábil a ser dispensado aos gastos em questão.

É conveniente destacar que esse assunto já foi objeto de divulgação no OfícioCircular/CVM/SNC/SEP nº 01/2005, onde no item 24.1 a CVM, a título de exemplo sobre o tratamento contábil dos ativos intangíveis no Brasil, externou sua posição técnica sobre o tema, qual seja:

"...operação de subscrição (underwriting), para o lançamento de novas ações ao público. Esses gastos, tipicamente compostos com a elaboração de prospectos, relatórios, honorários profissionais, publicações legais, publicidade, comissão dos intermediários financeiros, devem ser reconhecidos como despesa no resultado do exercício em que elas são incorridas, já que não existe uma clara vinculação com um ativo qualificável e com resultados futuros". (Grifo nosso)

Essa posição da CVM tem como subsídio técnico, basicamente, o Princípio Contábil da Confrontação das Despesas com as Receitas e os Períodos Contábeis. A motivação principal da discussão decorre do fato de o tratamento contábil a ser dispensado aos gastos relacionados à abertura de capital e colocação de ações não estar previsto na legislação societária brasileira, tampouco nos normativos contábeis nacionais, gerando, conseqüentemente, julgamento de valor sobre o tratamento contábil mais adequado para registro dessa transação. Ressalte-se que o exercício de julgamento de valor proporciona, não raro, entendimentos e posicionamentos distintos sobre um mesmo tema. Entretanto, todas as análises e interpretações devem ser efetuadas a luz da estrutura conceitual básica da contabilidade e

orientados no sentido da convergência com as normas internacionais de contabilidade.

A questão refere-se, de um modo geral, à capitalização ou não dos gastos com a colocação de ações. Sugeriu-se, mais especificamente, que tais gastos fossem tratados no grupo de "Despesas Antecipadas", sendo apropriado ao resultado na proporção da expectativa de auferimento de receitas futuras.

A CVM entende que os referidos gastos configuram-se como despesas em função de seus fatos geradores já terem sido incorridos (muitas vezes até mesmo pagos). Essa afirmação nos leva ao entendimento inicial de que o patrimônio da entidade deve ser reduzido em montante idêntico às despesas incorridas com a abertura de capital e a colocação de ações.

Entretanto, analisando-se essa operação orientados para a convergência com as normas internacionais de contabilidade que versam sobre o tema, temos que fazem referência aos gastos com a abertura de capital e colocação de ações as normas contábeis emitidas tanto pelo IASB quanto pelo o FASB, quais sejam, o IAS 32 (revisado em 2003 – incorporou o SIC 17) e o FAS 141/01 (substituiu o APB 16), respectivamente. Em ambos os normativos tem-se que o valor dos gastos incorridos na abertura de capital e colocação de ações devem ser reconhecidos em conta retificadora do Patrimônio Líquido. O raciocínio subjacente a esse posicionamento é que os custos incorridos na operação patrimonial são necessários para completar a transação, fazendo, portanto, parte dela. Sob a ótica da entidade emissora dos recursos, o que importa é o montante líquido captado, cujo montante será utilizado no financiamento de suas atividades. Os gastos incorridos nesse processo vinculam-se exclusivamente a ele, devendo ser encarados como um sacrifício necessário para a captação dos recursos pretendidos e, portanto, retificadores do montante ingressado no PL da entidade.

Como citado no início desse item, nossa legislação societária e contábil é omissa sobre esse tema. No que se refere à redução do PL temos procedimentos contábeis específicos previstos para transações patrimoniais, tais como reembolso, resgate e amortização de ações, bem como os casos [de] prejuízo do exercício e de ações em tesouraria. De um modo geral, a aquisição de ações de emissão da própria companhia deve ser evidenciada como retificadora da rubrica que serviu de base para sua aquisição, ou a própria conta de capital, nos casos de redução do capital social.

De tudo o que foi exposto, sob o ponto de vista puramente técnico, nossa posição é de que o tratamento contábil mais adequado, isentando-se de aspectos legais, seria o registro dos gastos com abertura de capital e colocação de ações em rubrica(s) específica(s) do Patrimônio Líquido, retificadora(s) daquela(s) onde foi registrado o montante aportado pelos acionistas (capital e/ou ágio na emissão de ações – se houver). Essa posição fundamenta-se na convergência com as normas internacionais de contabilidade e, principalmente, por crermos que o efeito líquido da transação representa os recursos que efetivamente financiarão as atividades da companhia e, em sendo ambos registrados no Patrimônio Líquido, ratificam a decisão de financiamento exercida pela companhia. Entretanto, enquanto não houver norma contábil brasileira nesse sentido, entendemos que tais gastos devem ser registrados no resultado do período em que forem incorridos, em item específico que caracterize sua não recorrência.

8. Conclusão: antes do RTT, a orientação da CVM era no sentido de registrar o dispêndio com a emissão primária de ações em conta de resultado (verdadeira despesa).

9. Observe-se, por oportuno, que a chamada, com destaque negrejado, ao item 81 da Orientação OCPC 02 - Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008, expedida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC em 30/01/2009 (para conferir o documento, consulte-se <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes>, acesso em 10/09/2015), que assim fez a Fiscalização em seu arrazoado (fl. 299), ao dizer da incorreção de se lançar "os custos incrementais com a emissão de novas ações" em "despesas a apropriar": **(a)** primeiro, não fez diferente do que já havia sido reconhecido no corpo do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 2006 (como visto, em tal ofício, mesmo tendo-se presente que, no caso de dispêndio com a emissão primária de ações, o correto seria o seu lançamento em conta patrimonial redutora do patrimônio líquido, a CVM orientava os destinatários do normativo a registrarem o dispêndio em referência em conta de resultado); e **(b)**, segundo, não se dava notícia que fosse (na dita Orientação OCPC 02) da superação/revogação do entendimento até então apregoadado (lançamento de dispêndio com a emissão primária de ações em conta de resultado), o que seria de se esperar visto a coincidência de entidades que tem assento no CPC e que apuseram sua chancela no referido Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 2006 (no caso, ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; vide trecho inicial acima reproduzido do Ofício-Circular em testilha e se o coteje com o art. 1º do Regimento Interno do CPC, disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>; consulta em 14/09/2015).

10. Em tempo de dizer, também, que a fundamentação da autuação, nesse ponto, não foi a descaracterização intrínseca (de natureza) como dispêndio (custo/despesa) do importe pago pelo Contribuinte ao Banco de Investimentos Credit Suisse S.A. pelo serviço de captação de novos investidores (que se concretizou com a aquisição de ações novas do Contribuinte por parte de Wuhan Iron and Steel Co. - WISCO). O senão da Fiscalização foi de ordem temporal. Está no item 17 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 294/308): "A previsão legal para exclusão do L.R. de Despesas com Emissão de Ações, passou a vigorar a partir da Medida Provisória nº 627/2013, em seu art. 2º, [...]". Mais, é fora de contexto a chamada ao que decido no Acórdão sob nº 13-21.624, tirado pelo então 1º Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, sessão de 12/05/2004, isso com pretensão de fundamento para a autuação (vide reprodução da ementa, logo a seguir). Naquele caso o recurso que aportava vinha em função de "despesas de avaliação do patrimônio líquido" e/ou pela "venda da empresa", que concorre a benefício dos sócios e não da sociedade. No caso presente o recurso externo veio pelo ingresso de novo sócio que adquiriu ações novas (para esse propósito emitidas), com proveito imediato do próprio negócio societário (rectius, da pessoa jurídica). Repare-se na ementa:

DESPESAS DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL - GLOSA - As despesas incorridas ora para avaliação do patrimônio líquido e corolários de despesas legais para o preparo de contrato de venda da empresa são despesas que pertinem aos sócios e não à sociedade, refugindo assim do caráter de normalidade e usualidade. DESPESAS DE PROMOÇÃO E PATROCÍNIO - GLOSA - Não guardam os requisitos de normalidade e usualidade encargos pagos que não se demonstrem necessários à manutenção da fonte produtora (aluguel de navio, grupo para show e doação de "home theater") ou de resto verdadeiramente despesas que possam incrementar o volume de vendas do sujeito passivo. BENS ATIVÁVEIS - GLOSA COMO DESPESA OPERACIONAL - São necessariamente ativáveis os bens que

impliquem no aumento da vida útil do bem por sua descrição, qualificação e propriedades. DESPESAS FINANCEIRAS - GLOSA - São glosáveis as despesas financeiras apropriadas fora do regime de competência, principalmente quando o sujeito passivo, antes da ação fiscal, reconheceu o ilícito mediante o devido estorno contábil. A apropriação fora do regime de competência não gera postergação do tributo quando o exercício posterior demonstra prejuízo. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - QUANTIFICAÇÃO - Na hipótese de lançamento de ofício, sem fraude ou dolo, o percentual aplicável, segundo a legislação de regência, é de 75%. (Publicado no D.O.U. nº 120 de 24/06/04). (destacou-se).

11. Agora, já no curso de vigência do RTT, particularmente para o ano-calendário de interesse, isto é, 2010, em que referido regime de transição se tornou obrigatório (foi optativo para o biênio 2008/2009; vide art. 15, §§ 2º e 3º, da Lei nº 11.941, de 2009), sendo certo que, a partir de então (diga-se, com as inovações contábeis trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007, e mais pronunciamentos do CPC, em particular o hodiernamente referenciado por CPC 08 (R1), disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=39>, consulta feita em 09/09/2015), definitivamente, alterava-se o critério de reconhecimento do dispêndio com a colocação primária de ações (de conta de resultado para conta patrimonial retificadora do patrimônio líquido), estava também obrigado o Interessado a reverter o novel expediente contábil. Assim: **(a)** primeiro, o Contribuinte deveria de seguir os novos preceitos contábeis (Lei nº 11.638, de 2007, e mais pronunciamentos do CPC); **(b)** depois, para fins fiscais, **deveria reverter o que era novidade contábil no Lalur**, isso feito aos parâmetros da legislação contábil-tributária vigente em 31/12/2007; **(c)** enfim, seguiria o Contribuinte, como de costume, às exclusões, adições e compensações ao lucro líquido, prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Era o que se previa no art. 17, incisos I a III, da Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento [isto é, a pessoa jurídica que sujeita ao RTT, ao se deparar com a legislação tributária vigente até 31/12/2007, obrigada que ficava a dar consequência a essa legislação, consoante art. 16 da Lei em referência]:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

12. Ora, se o Contribuinte, como no caso, estava obrigado a reverter, no Lalur, o efeito da nova contabilidade (Lei nº 11.638, de 2007, e mais pronunciamentos do CPC), ali há a surgir - como de fato surgiu, sem discrepância entre o que afirmam Contribuinte e Fiscalização - a exclusão do importe pago ao Banco de Investimentos Credit Suisse S.A. pelo serviço de captação de novos investidores, pois o que vigente em 31/12/2007, segundo interpretação alinhavada no Ofício-Circular Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01, de 2006, era ter o dispêndio com a emissão primária de ações lançado em conta de resultado. Recuperar um tal efeito, permitido a 31/12/2007, se o faria via exclusão no Lalur.

13. A Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, que regulamentou o RTT, reafirmou tal inteligência:

Art. 1º. As pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, devem observar as disposições desta Instrução Normativa.

*Art. 2º. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, **não** terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.*

[...]

Art. 3º. A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações [nova contabilidade];

II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais [velha legislação fiscal, a vigente em 31/12/2007];

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

§ 1º. Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7º a 9º.

§ 2º. O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º. Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7º a 9º.

[...]

Art. 7º Fica instituído o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) para fins de registros auxiliares previstos no inciso II do § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, destinado obrigatória e exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT.

Art. 8º O FCONT é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.

§ 1º A utilização do FCONT é necessária à realização dos ajustes previstos no inciso IV do art. 3º, não podendo ser substituído por qualquer outro controle ou memória de cálculo.

§ 2º Para fins de escrituração do FCONT, poderá ser utilizado critério de atribuição de custos fixos e variáveis aos produtos acabados e em elaboração mediante rateio diverso daquele utilizado para fins societários, desde que esteja integrado e coordenado com o restante da escrituração, nos termos do art. 294 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

§ 3º O atendimento à condição prevista no § 2º impede a aplicação do disposto no art. 296 do Decreto nº 3.000, de 1999.

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º. [Redação dada pelo Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011]

Art. 9º O FCONT deverá ser apresentado em meio digital até às 24 (vinte e quatro) horas (horário de Brasília) do dia 30 de novembro de 2009, mediante a utilização de aplicativo a ser disponibilizado no dia 15 de outubro de 2009, no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, no endereço.

Parágrafo único. Para a apresentação do FCONT é obrigatória a assinatura digital mediante utilização de certificado digital válido. (destacou-se)

14. À margem, anote-se que o Interessado, mesmo admitindo não "ter procedido ao correspondente ajuste no FCONT" (fl. 439/440), circunstância que atentaria contra o art. 8º, §1º, da IN RFB nº 949, de 2009, acima reproduzido, não poderia ele, agora em julgamento, responder pela consequência da glosa, assim considerado o quadro da acusação que lhe pesou - glosa da exclusão discutida em função de ser ela, segundo a Fiscalização, só admissível após a MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014 (o que fortemente direcionou a linha defensiva). No estágio em que se encontra, tal expediente corresponderia à verdadeira inovação na

fundamentação da autuação. Por outra, difícil é assimilar a perda d'um direito por desrespeito d'uma forma (descompasso esse que não foi desde logo imputado). Quando muito, poder-se-ia então cogitar do nascimento d'uma condição suspensiva ao gozo dessa direito, cuja satisfação/concretização ficaria à espera do adimplemento da forma obrigada. Mas, como se disse, não foi por essa linha - não apresentação/transmissão de FCONT - que se pautou a autuação. A motivação da exigência, no ponto, não foi essa.

15. Enfim, após a extinção do RTT, assim promovida pela MP nº 627, de 2013, convertida na Lei nº 12.973, de 2014 (art. 117, inciso X, desse último normativo), para efeito de continuar a garantir o proveito do dispêndio com gasto na emissão primária de ações (com o fim do RTT, os Contribuinte restariam desarmados dessa possibilidade), o art. 2º da Lei em comento fez acrescentar o art. 38-A ao Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art. 38-A. Os custos associados às transações destinadas à obtenção de recursos próprios, mediante a distribuição primária de ações ou bônus de subscrição contabilizados no patrimônio líquido, poderão ser excluídos, na determinação do lucro real, quando incorridos.

16. E a dizer que o propósito foi exatamente esse - garantir o proveito de dispêndio que tal - está, como já também adiantado pelo Contribuinte, a exposição de motivos que acompanhou a edição da MP nº 627, de 2013. Reproduza-se (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc; consulta em 17/09/2015):

EM nº 00187/2013 MF

Brasília, 7 de Novembro de 2013

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

*Submeto à apreciação de Vossa Excelência a Medida Provisória que altera a legislação tributária federal e **revoga o Regime Tributário de Transição - RTT** instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências.*

1. A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 - Lei das Sociedades por Ações, modificando a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. A Lei nº 11.941, de 2009, instituiu o RTT, de forma opcional, para os anos-calendário de 2008 e 2009, e, obrigatória, a partir do ano-calendário de 2010.

2. O RTT tem como objetivo a neutralidade tributária das alterações trazidas pela Lei nº 11.638, de 2007. O RTT define como base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP, e da COFINS os critérios contábeis estabelecidos na Lei nº 6.404, de 1976, com vigência em dezembro de 2007. Ou seja, a apuração desses tributos tem como base legal uma legislação societária já revogada.

3. Essa situação tem provocado inúmeros questionamentos, gerando insegurança jurídica e complexidade na administração dos tributos. Além

disso, traz dificuldades para futuras alterações pontuais na base de cálculo dos tributos, pois a tributação tem como base uma legislação já revogada, o que motiva litígios administrativos e judiciais.

4. A presente Medida Provisória tem como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis e, assim, extinguir o RTT e estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal. Além disso, traz as convergências necessárias para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

[...]

15. O art. 2º altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, visando refletir o tratamento tributário dos novos métodos e critérios contábeis trazidos pela legislação societária. Os dispositivos alterados e acrescentados são os seguintes:

[...]

*15.18. O 38-A, uma vez que, conforme as novas regras contábeis, os custos incorridos na emissão de ações e bônus de subscrição deixaram de ser reconhecidos como despesa e passaram a ser registrados como conta do patrimônio líquido. **A fim de manter o mesmo tratamento tributário**, o art. 38-A autoriza a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (destacou-se)*

17. Em conclusão última desse tópico, o dispêndio com a emissão primária de ações mereceu, antes do RTT, o registro em conta de resultado (despesa); durante e após a sua extinção, o lançamento em conta patrimonial redutora do patrimônio líquido, mas já aí, com o respectivo proveito tirado pelo Contribuinte pela via de sua exclusão no Lalur. Cancelada a autuação, portanto, nesse ponto.

Conforme pudemos depreender da decisão *a quo*, anteriormente à introdução do RTT, o tratamento tributário relativo às despesas com a emissão de novas ações era de conta redutora do resultado.

Durante a vigência do RTT, o Contribuinte deveria reverter, ou melhor dizendo, neutralizar, para efeitos tributários, os novéis expedientes contábeis, de forma que a apuração de seu resultado refletisse o quadro normativo existente até 31/12/2007. *In casu*, deveria a Recorrente excluir no LALUR as despesas com a emissão de novas ações, que segundo as disposições contidas na Lei nº 11.638/2007, tinha o tratamento de conta retificadora do patrimônio líquido.

Findo o RTT, estabeleceu-se através da MP nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, a garantia do proveito do dispêndio com os gastos na emissão primária de ações; vimos em sua exposição de motivos, a justificar tal medida, a intenção clara de manter o mesmo tratamento tributário até então dado aos contribuintes que tivessem incorrido em tais despesas. Assim, por decorrência lógica, se a intenção manifesta era de garantir o mesmo tratamento tributário até então existente, significa dizer que desde antes da edição da Lei nº 12.973/14 já lhe era garantido tal tratamento.

Portanto, perfeita a análise empreendida pela DRJ/SPO, com a qual me coaduno na sua íntegra, **para negar provimento ao recurso de ofício.**

Em relação à glosa das despesas de juros com a emissão de debêntures, assim se manifestou a DRJ/SPO:

28. Agora, quanto à glosa de R\$ 9.010.811,50 respeitante a encargos financeiros suportados pelo Contribuinte e vinculados à nomeada 2ª emissão de debêntures, os quais (encargos) a Fiscalização reputou sem razão de ser à vista da não comprovação da **"efetiva captação de novos recursos financeiros"** inerentes à emissão desses títulos" (fls. 304/305; destaques do original), há de se reconhecer razão ao Interessado. Por outra, agora em impugnação, traz ele elementos probatórios conducentes a se firmar que, sim, experimentara recursos atinentes à dita emissão de debêntures. Veja-se:

28.a) Como alegado pelo Contribuinte, na *"ESCRITURA PARTICULAR DA 2ª EMISSÃO DE DEBÊNTURES SIMPLES, NÃO CONVERSÍVEIS EM AÇÕES, DA MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S.A., SOB REGIME DE GARANTIA FIRME, COM ESFORÇOS RESTRITOS DE COLOCAÇÃO"* (fls. 215/251), assinada em 27/11/2009, em sua cláusula 3.3, registra-se que o *"valor da Emissão é de R\$ 96.445.858,56 [...], na Data de Emissão"*, valor esse correspondente a *"192 (cento e noventa e duas) Debêntures"* (cláusula 3.4) ao *"valor nominal unitário [...]"* de R\$ 502.322,18 (cláusula 4.1.1), sendo certo que dito *"Valor Nominal Unitário"* haveria de ser, primeiro, *"atualizado pelo fator resultante da variação da cotação de fechamento da Taxa de venda de câmbio de reais por dólares dos Estados Unidos da América, [...], desde a Data de Emissão [...], até o Vencimento [...], tomando por base a taxa do dia útil imediatamente anterior à Data de Emissão"* (cláusula 4.2.1) e, depois de assim atualizado, ser contemplado com a incidência de juros *"correspondentes a 8,5% [...] ao ano, base 360 dias, calculados linearmente, de forma pro rata temporis [...] a partir da Data de Emissão [...]"* (cláusula 4.2.3). E propriamente quanto à subscrição e integralização, tais operações se dariam *"no mercado primário, pelo seu Valor Nominal Unitário, acrescido da Remuneração, calculada pro rata temporis desde a Data de Emissão até a Data de Subscrição"* (cláusula 4.3.1). Ainda em vistas do documento em causa, anuncia-se na sua cláusula 3.7 que as *"Debêntures serão objeto de distribuição pública, [...], com intermediação de instituição financeira [...]"* ('Coordenador'), observados os termos estipulados no *'Instrumento Particular do Contrato de Distribuição Pública, com esforços restritos de colocação, sob o regime de garantia firme, de debêntures simples, não conversíveis em ações, da 2ª Emissão da MMX Mineração e Metálicos S.A.'*, celebrado em 27 de novembro de 2009, entre a Emissora e o Coordenador, o Banco Votorantim S.A."

28.b) Já o *"CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO PÚBLICA COM ESFORÇOS RESTRITOS DE COLOCAÇÃO, SOB REGIME DE GARANTIA FIRME, DE DEBÊNTURES, NÃO CONVERSÍVEIS EM AÇÕES, DA 2ª EMISSÃO DA MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S.A."* (fls. 576/603; colacionado em impugnação), firmado entre o Contribuinte e o Banco Votorantim S.A. (ali nomeado *"Votorantim"* ou *"Coordenador Líder"*), dispõe que as debêntures em causa *"deverão ser integralmente subscritas e integralizadas no prazo de até 5 (cinco) dias úteis contados da data"* de seu respectivo registro junto à CETIP S.A. - Mercados Organizados (cláusula 4.4), dito *"Prazo de Colocação"*. Mais, dispõe-se que na hipótese em que *"as Debêntures não sejam integralmente subscritas e integralizadas por Investidores Qualificados durante o Prazo de Colocação, o Coordenador Líder estará obrigado a subscrever e integralizar as Debêntures não colocadas no âmbito da Oferta Restrita, pelo Preço de Subscrição"*, devidamente atualizado e remunerado (cláusula 5.2). Enfim, sobre o procedimento de liquidação, estatui-se que *"A transferência, à Emissora, dos valores obtidos pelo Coordenador Líder com a colocação das Debêntures no âmbito da Oferta Restrita será realizada na Data de Liquidação ('Liquidação')"* (cláusula 9.1), tomada essa última como aquela *"em que ocorrer a subscrição e integralização das Debêntures ou último dia*

útil do Prazo de Colocação, o que ocorrer primeiro" (cláusula 9.1.1), sendo certo ainda que a *"Liquidação será realizada por meio de depósito, Transferência Eletrônica Disponível - TED ou outro mecanismo de transferência equivalente, na conta corrente de titularidade da Emissora mantida junto ao Coordenador Líder, quando for o caso, ou em conta corrente de titularidade da Emissora mantida junto a outra instituição financeira, se a Emissora não mantiver conta corrente junto ao Coordenador Líder, [...]"* (cláusula 9.1.2).

28.c) Por fim, traz o Contribuinte aos autos (fls. 552/572; em impugnação), justamente, um extrato de conta corrente bancária de sua titularidade (a cobrir o período de 01/10/2009 a 28/02/2010), mantida junto ao Banco Itaú S.A., agência 0911, conta corrente 04823-9, no qual se apanha um crédito no importe de R\$ 94.868.375,04, havido em 04/12/2009, sob o histórico *"TED 655.0000BCO VOTORANT"* (fl. 560).

29. Ora, sob esse cenário, a história defendida pelo Interessado tem fio e meada, pois:

29.a) Há conformidade entre a data de emissão das debêntures em causa, isto é, 27/11/2009, o *"Prazo de Colocação"* (cinco dias úteis a partir do registro delas junto à CETIP S.A. - Mercados Organizados), e o crédito (parágrafo **28.c** acima) anotado em conta corrente bancária de titularidade do Contribuinte, assim ocorrido em 04/12/2009.

29.b) As avenças acima (a escritura de emissão das debêntures e o contrato de sua colocação no mercado) previam a intermediação do Banco Votorantim S.A. e é justamente dessa a instituição financeira que provém o expediente de transferência bancária - TED - especificamente previsto em tais avenças.

29.c) No que importa à valoração, em 26/11/2009 (dia útil imediatamente anterior à data de emissão das debêntures; retome-se o parágrafo **28.a** acima), R\$ 96.445.858,56 correspondiam a US\$ 55.399.999,17 (= 96.445.858,56/1,7409), os quais, à sua vez, em 04/12/2009, representavam R\$ 94.905.738,58 (= 55.399.999,17*1,7131), conversões essas procedidas em conformidade com as taxas de venda de câmbio de reais por dólares dos Estados Unidos da América, assim retiradas de <http://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpesq.asp?id=txcotacao&=txcotacao> (consulta feita em 05/10/2015), como previsto nas cláusulas 4.2.1 da escritura de emissão das debêntures sob consideração e 2.2 do contrato de sua colocação no mercado (vide consulta ao sítio eletrônico do Banco Central do Brasil reproduzida logo a seguir). A menos de detalhe pontual respeitante à compreensão deste Relator sobre a exata data de valoração e/ou incidência de juros (previsto nas formas negociais referidas nos parágrafos **28.a** e **28.b** acima), é bem de ver a compatibilidade de grandeza entre esse último valor, isto é, R\$ 94.905.738,58, e o monte efetivamente depositado em conta corrente bancária de titularidade do Interessado, a dizer, R\$ 94.868.375,04 (uma diferença de R\$ 37.363,54; parágrafo **28.c** acima).

Taxas de Câmbio

Cotações de Fechamento Ptax^{4/} do DOLAR DOS EUA, Código da Moeda: 220, Símbolo da Moeda: USD, Tipo da Moeda: A, período de 26/11/2009 a 04/12/2009.

Clique para obter a tabela completa ( CSV - 2 KB)

Data	Tipo	Cotações em Real ^{1/}	
		Compra	Venda
26/11/2009	A	1,7401	1,7409
27/11/2009	A	1,7435	1,7443
30/11/2009	A	1,7497	1,7505
01/12/2009	A	1,7285	1,7293
02/12/2009	A	1,7193	1,7201
03/12/2009	A	1,7088	1,7096
04/12/2009	A	1,7123	1,7131

^{1/} - Moeda contra Real

^{4/} - Fechamento Ptax = A partir de 1/7/2011, é a média aritmética das taxas de compra e das taxas de venda dos boletins do dia, conforme Circulares 3506, de 23/9/10, e 3537, de 25/5/11. Até 30/6/2011, é a taxa média ponderada dos negócios realizados no mercado interbancário de câmbio com liquidação em dois dias úteis, calculada pelo Banco Central do Brasil, conforme Comunicado N. 6815/99.

30. Disso tudo, sim, demonstrou o Contribuinte, ao contrário da linha defendida pela Fiscalização, a efetiva captação e o respectivo ingresso de novos recursos financeiros inerentes à emissão de debêntures em causa.

Também não tenho nenhum reparo a fazer em relação ao decidido pela DRJ/SPO neste ponto, haja vista a acuidade com que demonstrou de forma inequívoca a razão defendida pela Recorrente ao se defender da autuação neste ponto.

Portanto, também em relação a este ponto, nego provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

O recurso voluntário possui 03 vertentes:

- 1) Glosa de despesas decorrente do rateio entre as empresas do Grupo EBX, no valor de R\$9.430.616,60;
- 2) Glosa de despesas incorridas na emissão de debêntures, no valor de R\$1.030.041,69;
- 3) O entendimento da Recorrente de que não se aplicaria à CSLL as glosas de despesas que não atendessem aos critérios de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ.

Vamos por partes, analisando cada caso.

1) Glosa de despesas decorrente do rateio entre as empresas do Grupo EBX

A Fiscalização, neste ponto, glosou o valor de R\$9.430.616,60, relativos a despesas que teriam sido rateadas pelas empresas do Grupo EBX.

A Fiscalização efetuou as glosas haja vista que a Recorrente não teria demonstrado a aplicação de “*critérios razoáveis e objetivos para o rateio*” (v. TVF às e-fls. 303). Assim se manifestou a Fiscalização:

38. A MMX não apresentou critérios razoáveis e objetivos para o rateio. A planilha do contribuinte, informada no item 27 acima, único documento hábil a tratar da questão, apenas define a participação da empresa no rateio sem contudo esclarecer como chegou a tal percentual. A resposta do contribuinte do dia 06/11/2014 (item 31 acima) não demonstrou como chegou aos percentuais aplicados. Deve haver consistência na utilização de determinado critério de rateio, o que significa que a sociedade não poderá, ao seu alvedrio, alterá-lo sem motivação, por exemplo.

A DRJ/SPO manteve a glosa, ao argumento de que a Recorrente não teria comprovado, com documentação hábil e idônea, a mensuração dos custos efetivamente experimentados no período objeto da auditoria e que teriam sido rateados entre as empresas do Grupo EBX. Tal demonstração, segundo a DRJ/SPO deveria se dar através da apresentação de “*folhas de tempo e/ou outra metodologia*”, conforme consta do item 4.1, alínea “b”, do “*Acordo de Custos Administrativos Compartilhados*”, firmado entre as empresas do Grupo EBX para estabelecer os critérios de rateio de custos.

Abaixo reproduzo o citado Acordo de Custos Compartilhados, naquilo que nos interessa:

Cláusula 4.1. Do rateio dos Custos Compartilhados entre EBX e MMX.

(a) Conforme a metodologia estabelecida neste Acordo, a MMX reembolsará mensalmente à EBX, a parcela dos Custos Compartilhados de sua responsabilidade.

(b) Mensalmente, a EBX efetuará medição e calculará o valor das Atividades Sujeitas aos Custos Compartilhados efetivamente utilizadas pela MMX, com base em folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada (os “Custos Mensais Efetivamente Compartilhados”), e emitirá, para fins de cobrança, no prazo de trinta (30) dias contados do final do mês anterior, notas de débito para a MMX e cada uma de suas Afiliadas relacionadas no ANEXO I (a “Nota de Débito”). As Notas de Débito deverão indicar o valor a ser reembolsado e conter uma descrição detalhada dos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados.

(c) Em complementação à metodologia acima ajustada, a EBX e a MMX deverão acordar, em relação a cada exercício fiscal, a estimativa dos Custos Compartilhados a serem compartilhados nos termos deste Acordo (a “Estimativa de Custo Anual”), estimando percentuais de rateio para cada um dos custos gerais e administrativos orçados componentes dos Custos Compartilhados (os “Percentuais Predefinidos de Rateio”). A EBX e a MMX envidarão seus melhores esforços para concordarem acerca da Estimativa de Custo Anual e dos Percentuais Predefinidos de Rateio referentes a cada exercício fiscal, com antecedência mínima de 15 dias do início do respectivo exercício fiscal, uma vez que esse prazo auxiliará a EBX a prever suas necessidades de força de trabalho para o exercício em questão.

(d) Os Percentuais Predefinidos de Rateio serão utilizados para a emissão de Notas de Débito exclusivamente em relação àqueles meses em que, por qualquer razão, a EBX não conclua, no prazo assinalado para a emissão da competente Nota de Débito, a medição e o cálculo do valor dos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados. Nesse caso, as diferenças eventualmente verificadas entre o valor cobrado pela EBX com base nos Percentuais Predefinidos de Rateio e o valor devido pela MMX com base nos Custos Mensais Efetivamente Compartilhados serão ajustadas no mês ou meses subseqüentes.

Também não teria sido apresentado e/ou comprovado ter sido realizado, pela Recorrente, aquilo que havia sido estabelecido no item 4.1, alínea “c”, que diz respeito ao

estabelecimento dos percentuais predefinidos de rateio, utilizáveis no caso de não ser possível a aferição direta dos custos a serem rateados, no prazo ajustado pela alínea “b” (trinta dias). No raciocínio expendido pela Decisão Recorrida, se tais percentuais não foram definidos, então a única forma aceitável e condizente com o Acordo de Custos Administrativos Compartilhados para a aferição dos valores a serem rateados, seria através de aferição direta, lastreada em documentação hábil, no caso, as tais “*time sheets*”, ou “*folhas de tempo*”, que não foram apresentadas, nem à Fiscalização, nem no momento da impugnação.

No seu Recurso Voluntário, a Contribuinte reitera ter adotado o critério de aferição direta das despesas efetivamente incorridas, nos exatos termos do acordo de rateio. Aduz que o percentual atribuível à Recorrente, com relação a cada um dos itens de despesa variava, mas reforça a sua convicção de que a sistemática utilizada para a respectiva aferição era razoável, objetiva e consistente.

Quanto à necessidade de apresentação da documentação que daria suporte ao critério de divisão do custo adotado, argui que se trataria de verdadeira inversão do ônus da prova, por parte da Fiscalização e da Autoridade Julgadora *a quo*. Vejam o que diz a Recorrente a respeito:

4.19. Assim, a contabilização regular das despesas administrativas incorridas pela RECORRENTE, calcada no Acordo de Rateio e nas notas de débito, ambos apresentados à fiscalização, faz prova a seu favor, sendo do fisco o ônus de provar a inveracidade dos fatos contabilizados (§ 2º do art. 9º do DL nº 1.598/77, acima transcrito).

4.21. No caso em tela, a fiscalização alegou que o rateio teria sido realizado sem suporte em critérios objetivos e razoáveis, porém, em momento algum aprofundou suas investigações a fim de demonstrar a referida irregularidade. Caberia à fiscalização provar, ou, ao menos, apresentar indícios de que o rateio não foi realizado com base em critérios objetivos e razoáveis para somente então infirmá-lo. Além disso, a DECISÃO justificou a manutenção da glosa na suposta falta de comprovação da efetividade do critério direto, e, por conseguinte, para que não implicasse em inversão do ônus da prova, deveria a fiscalização também ter ao menos indicado indícios que pudessem suscitar suspeitas sobre a referida efetividade (o que não ocorreu).

Creio não assistir razão à Recorrente.

O acordo de rateio é claríssimo ao estabelecer os critérios para a divisão dos custos.

Aliás, como bem disse a Recorrente em seu recurso voluntário, em nenhum momento a Fiscalização ou a Autoridade Julgadora de piso questionaram a validade do acordo. Isso é certo. O que foi questionado foi justamente o seu cumprimento.

Como vimos, o combinado era a aferição direta dos custos, com base em “*folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada*” (v. cláusula 4.1, “b”), a ser realizada em até 30 dias após o fim do mês anterior à realização das despesas, com a consequente emissão de notas de débito para a MMX. Em não sendo feita a aferição direta no prazo previamente ajustado, deveria a EBX aplicar os percentuais de rateio estabelecidos para cada exercício fiscal, relativos a cada um dos custos gerais e administrativos orçados, emitindo as notas de débito com base nesses valores e compensando eventuais diferenças em meses posteriores, conforme estabelecido na cláusula 4.1, “c” e “d”.

Ora, não foram apresentadas as “*folhas de tempo e/ou outra metodologia que seja considerada adequada*”; também não foram estipulados os percentuais predefinidos de rateio para o exercício fiscal.

Então, de todo o exposto considero que o *Acordo de Custos Administrativos Compartilhados* não foi cumprido, **razão pela qual considero acertada a decisão recorrida e não dou guarida às alegações da Recorrente neste ponto.**

2) Glosa de despesas incorridas na emissão de debêntures, no valor de R\$1.030.041,69

O valor de R\$1.030.041,69, glosado pela Fiscalização a título de despesa incorrida com a emissão de debêntures, refere-se a diferença entre o informado pela Recorrente em sua DIPJ, na ficha 06A, conta 4.2.01.01.0002 - Juros Pagos ou Incorridos - R\$36.544.544,53, e o efetivamente comprovado por ela após solicitação da Autoridade Fiscal, no caso, R\$35.514.502,84.

A decisão recorrida não deu guarida às justificativas apresentadas pela Contribuinte. Abaixo reproduzo suas conclusões, que podem ser encontradas às e-fls. 642/643 deste processo:

27. Conforme termo de intimação de fl. 86, cientificado ao Contribuinte em 25/03/2014 (fl. 87), foi ele instado a apresentar, entre outros, a “*Escritura de emissão de debêntures (ou documentação semelhante) referente à operação que gerou os juros de que trata a conta de resultado 'Juros Pagos ou Incorridos' nº 4.2.01.01.0002, valor de R\$36.544.544,53*”, bem que a “*Relação dos titulares debenturistas, informando data e valores de aquisição, referente à operação citada no item [...] acima*” Ora, vindo aos autos a documentação então solicitada (fls. 118/133) e mais quadro demonstrativo (fl. 117) a título de suma dos valores transacionados com respeito à emissão de debêntures e respectiva remuneração (despesa com juros), a Fiscalização deu por bom/justificado o importe de despesa, sob o título em causa, no valor de R\$ 35.514.514,84. Faltou o Contribuinte explicar, pois, a diferença de R\$ 1.030.041,69 (R\$ 36.544.544,53 - R\$ 35.514.514,84). A esse propósito, diga-se, ainda que a Fiscalização, por equívoco, tivesse em estimativa que a explicação do todo (correspondente ao importe de R\$ 36.544.544,53, como anotado na criticada conta de despesa) se daria a partir d'uma sua parte constitutiva, isto é, a partir da nomeada primeira emissão de debêntures, isso não resolve a evidência por ela levantada: o Interessado impactou a apuração do lucro líquido com a anotação de despesa financeira da ordem de R\$ 36.544.544,53; explicou ele, com base em tratativas vinculadas à emissão de debêntures e correspondente encargo com o pagamento de juros aos debenturistas, o monte de R\$ 35.514.514,84. Então, R\$1.030.041,69, é despesa lançada sem lastro documental. E, enfim, aquilo que o Contribuinte traz em impugnação (fls. 550), sobre ser cópia “*extraída do razão contábil da referida subconta [...]*” (fl. 454), não se convola no próprio documentário que, este sim e tal qual na experiência vivenciada com a escritura da emissão de debêntures e boletins de subscrição (fls. 118/133), seria suficiente a evidenciar/justificar o que anotado, por exemplo, como “*Resultado - JUR -Por Opr.#355*”, sob múltiplos valores, “*JUROS LEASING SET/2010*”, no patamar de R\$ 55.555,12 (exemplos como colhidos à já citada fl. 550).

Irresignada com tal decisão, a Contribuinte alega em seu Recurso Voluntário (v. e-fls. 680/682) o seguinte:

5.1. Como já demonstrado em sua impugnação, a glosa do montante referido em 3.1. (b), acima, decorreu de equívoco cometido pela fiscalização, que inferiu que a totalidade do valor de R\$ 36.544.544,53 registrado pela RECORRENTE em sua subconta contábil nº 4.2.01.0002 originava-se e estava atrelada à primeira emissão de debêntures da RECORRENTE.

5.2. Contudo, do total desta conta, o montante de R\$ 1.030.041,69 não estava vinculado à referida emissão de debêntures, e sim a outras operações financeiras celebradas pela RECORRENTE, o que foi devidamente comprovado pela planilha extraída do razão contábil da referida subconta, anexada à impugnação.

5.3. Isto posto, a RECORRENTE faz referência aos itens 4.17. a 4.20., acima, no qual demonstrou que a contabilização de despesas pela RECORRENTE faz prova em seu favor, cabendo à fiscalização o ônus de comprovar eventual razão que pudesse implicar na sua indedutibilidade. No caso, porém, a fiscalização não só deixou de apresentar qualquer elemento para desqualificar a dedutibilidade dessas despesas, como sequer solicitou a documentação referente ao montante em discussão antes da lavratura dos AUTOS.

5.5. A DECISÃO concluiu pela procedência da glosa porque, em seu entendimento, tratar-se-ia de "despesa lançada sem lastro documental"; contudo, a referida ausência de "lastro documental" é consequência direta do reprovável expediente adotado pela própria fiscalização, que, ao invés de buscar esclarecer a razão para a existência de tal diferença, mais uma vez seguiu o caminho mais fácil de simplesmente glosar a correspondente despesa.

Novamente, a Recorrente lança mão do argumento de que caberia à Fiscalização o ônus de comprovar a indedutibilidade da despesa que, segundo ela, se referiria a "*outras operações financeiras celebradas pela RECORRENTE*", nas suas próprias palavras.

Ora, a Fiscalização solicitou através do Termo de Início de Procedimento Fiscal que a Contribuinte relacionasse as contas contábeis que compõem o item "outras despesas financeiras", informado na DIPJ, Ficha 06A (v. e-fls. 46). Em resposta, a Contribuinte apresentou os documentos de e-fls. 56/58, em que detalha a composição do referido item informado na DIPJ; claramente se depreende que o valor de R\$36.544.544,53 refere-se a juros pagos ou incorridos com debêntures (v. e-fls. 58).

Ato contínuo, através da Intimação de e-fls. 86, a Fiscalização solicitou da Recorrente a apresentação da Escritura de emissão de Debêntures que gerou os juros de R\$36.544.544,53 (vide abaixo):

2. Escritura de emissão de debêntures (ou documentação semelhante), referente à operação que gerou os juros de que trata a conta de resultado " Juros Pagos ou Incorridos " nº 4.2.01.01.0002 , valor R\$ 36.544.544,53 ;

Em resposta, a Recorrente apresentou, juntamente com a escritura de emissão de debêntures, o demonstrativo de e-fls. 117, através do qual detalha os juros incorridos com a respectiva emissão, cuja soma total importou em R\$35.514.502,84.

Processo nº 11052.720016/2014-57
Acórdão n.º 1401-002.113

S1-C4T1
Fl. 704

Período	Debentures MMX					Saldo Total	Juros	Juros Acumul.
	Emissão 02/04/2009	1ª Subscrição 14/04/2009	2ª Subscrição 30/04/2009	3ª Subscrição 19/08/2009	4ª Subscrição 24/07/2009			
	45620	11435	6853	17548	9784			
	456.200.000,00	10.030,00	9.990,97	6.853,00				
30/04/2009	455.998.899,53	9.995,55	114.185.900,59	68.431.655,16		182.617.555,75	14.477.806,76	14.477.806,76
31/05/2009	455.237.514,12	9.976,39	114.102.893,22	68.381.908,81	17.548,00	182.484.802,02	(175.612.753,73)	(161.134.946,97)
30/06/2009	454.791.098,63	9.966,61	113.991.001,52	68.314.852,07	174.929.086,67	357.244.907,65	76.920.105,53	(84.214.841,14)
31/07/2009	452.769.773,14	9.925,25	113.495.200,70	68.017.718,44	174.168.236,29	97.108.617,72	452.769.773,14	11.330.024,15
31/08/2009	451.150.782,73	9.888,32	113.084.370,27	67.771.507,81	173.537.781,33	96.757.103,52	451.150.782,73	(1.639.010,42)
30/09/2009	453.043.735,65	9.930,81	113.558.858,38	68.055.898,52	174.265.924,52	97.163.084,43	453.043.735,65	1.892.973,12
31/10/2009	453.249.591,08	9.935,33	113.610.457,58	68.086.791,93	174.345.107,94	97.207.233,65	453.249.591,08	205.855,23
30/11/2009	453.718.369,25	9.945,60	113.727.857,87	68.157.209,91	174.525.422,36	97.307.799,11	453.718.369,25	468.768,17
31/12/2009	452.544.760,66	9.919,88	113.433.766,46	67.980.912,88	174.073.990,80	97.096.070,55	452.544.760,66	(1.173.598,58)
31/01/2010	455.397.845,69	9.982,41	114.148.883,79	68.409.470,98	175.171.369,72	97.667.921,21	455.397.845,69	2.852.885,02
28/02/2010	460.761.099,54	10.099,98	115.493.266,77	69.215.160,23	177.234.442,09	98.818.201,45	460.761.099,54	5.363.423,65
31/03/2010	465.114.236,45	10.195,40	116.584.421,17	69.869.069,49	178.908.913,22	99.751.812,57	465.114.236,45	4.353.166,91
30/04/2010	468.675.308,23	10.273,46	117.477.030,90	70.404.030,65	180.278.700,32	100.515.546,16	468.675.308,23	3.561.071,78
31/05/2010	474.233.369,52	10.356,30	118.870.208,76	71.238.662,89	182.416.652,67	101.707.575,21	474.233.369,52	5.568.091,30
30/06/2010	478.265.477,03	10.483,88	119.680.679,65	71.844.658,35	183.967.614,88	102.572.324,14	478.265.477,03	4.032.077,50
31/07/2010	479.004.988,58	10.469,89	120.069.244,10	71.955.747,34	184.252.072,71	102.730.925,43	479.004.988,58	739.512,55
31/08/2010	482.961.364,54	10.580,70	120.990.282,02	72.509.511,64	185.670.058,42	103.521.532,46	482.961.364,54	3.689.374,96
30/09/2010	488.059.263,50	10.668,36	122.335.766,73	73.315.873,14	187.734.652,17	104.672.771,45	488.059.263,50	41.231.615,55
								35.514.502,84

Em seu recurso voluntário a Recorrente repete o que já havia arguido quando da impugnação para rechaçar o lançamento, dando a entender que a Fiscalização teria "*inferido*" ou "*suposto*" que o montante de R\$1.030.041,69 estaria contido no valor de R\$36.544.544,53 informado em sua DIPJ a título de outras despesas financeiras.

Ora, a Fiscalização não "*inferiu*" ou "*supôs*" absolutamente nada. As conclusões a que chegou decorreram das próprias informações prestadas pela Fiscalizada durante o procedimento fiscal, conforme vimos acima. Também neste caso, quis a Recorrente jogar sobre os ombros da Fiscalização o ônus de provar a indedutibilidade da despesa, quando na realidade ela, a Contribuinte, é que deve demonstrar que as despesas que escritura em sua contabilidade e informa em suas declarações ao Fisco são legalmente dedutíveis.

Junto com a impugnação, a Recorrente apresentou o documento de e-fls. 550 que, segundo ela, comprovaria as despesas de R\$1.030.041,69. Entretanto, se analisarmos o referido documento, assim como o fez a DRJ/SPO, chegaremos à mesma conclusão constante do Acórdão Recorrido, ou seja, que tal demonstrativo nada prova. Abaixo reproduzo o citado documento:

CT2070224258D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	11/01/2010	40214	8850	1	9	3	0,01	JUROS S/ TX 000006051 ESTADO
CT2070224281D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	11/01/2010	40214	8850	1	9	26	0,01	JUROS S/ ISS 000837 PREF. BELO HORIZONTE
CT2070223914D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/01/2010	//	XRTCTB	1	1	19	86.294,82	Resultado - JUR - Por Opr.#355
CT2070225694D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	01/02/2010	40233	8850	1	15	3	93,98	JUROS S/ NF 000026223 DISTRIBUIDORA S/A
CT2070226155D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	24/02/2010	//	8850	1	3	3	186,63	JUROS S/ NF 001065-CONDOMINIO EDIFICIO FLAMENGO P TOWERS
CT2070226903D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	28/02/2010	40238	XRTCTB	1	1	1	18.511,58	Resultado - JUR - Por Opr.#355
CT2070230225D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	08/03/2010	//	8850	1	6	122	0,01	JUROS S/ISS 000855 PREF. BELO HORIZONTE
CT2070232852D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/03/2010	40269	XRTCTB	1	2	10	20.155,47	Resultado - JUR - Por Opr.#355
CT2070244438D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	13/04/2010	//	8850	1	1	6	0,01	JUROS S/ NF 99136555 PLATT
CT2070246053D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	30/04/2010	40298	XRTCTB	1	1	21	18.471,45	Resultado - JUR - Por Opr.#355
CT2070249271D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	25/05/2010	//	8850	1	3	511	0,01	JUROS S/ NF 000387808 BRADESCO VIDA PREVI D
CT2070249991D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/05/2010	40329	XRTCTB	1	1	1	20.036,77	Resultado - JUR - Por Opr.#355
CT2070250753D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	02/06/2010	//	8850	1	8	117	2,30	JUROS S/ISS 000884 PREF. BELO HORIZONTE
CT2070252168D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	18/06/2010	//	8850	1	4	12	15,42	JUROS S/ TX 000006074 ESTADO
CT2070254312C	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	30/06/2010	40360	XRTCTB	1	1	6 -	39.097,32	Resultado - JUR - Por Opr.#355
CT2070256438D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	01/07/2010	40374	FIN007	1	1	1	58.325,50	JUROS S/ EMPRESTIMO REF. JUNHO10
CT2070258891D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/07/2010	40393	XRTCTB	1	3	1	18.384,78	PROVISÃO - JUR - LSG. MMX. SA. AER - OPR.35 5
CT2070259749D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	09/08/2010	//	8850	1	11	114	0,01	JUROS S/ISS 000901 PREF. BELO HORIZONTE
CT2070262860D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/08/2010	40422	XRTCTB	1	4	1	18.372,23	PROVISÃO - JUR - LSG. MMX. SA. AER - OPR.35 5
CT2070264066D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	10/09/2010	40434	8850	1	10	3	0,01	JUROS S/ TX 000006088 ESTADO
CT2070266563D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	30/09/2010	40455	FIN009	1	4	1	55.555,12	JUROS LEASING SET/10
CT2070266358C	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	30/09/2010	40451	XRTCTB	1	1	3 -	35.451,29	PROVISÃO - JUR - LSG. MMX. SA. AER - OPR.35 5
CT2070266789D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	05/10/2010	40457	XRTCTB	1	1	29	195,35	ENCARGOS DESCOBERTO CC-PELO JUR. SL. DE V. - 0101005-BANCO 237 2373 000000922
CT2070284485D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	01/11/2010	40486	XRTCTB	1	1	12	688,73	ENCARGOS CONTA CORRENTE -PELO JUR. SL. DE V. - IBANCO 341 0911 000004823
CT2070287056C	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	22/11/2010	40504	FISC11	1	3	1 -	23.478,85	ATUALIZ SELIC COMPLIAN A OUT 2010
CT2070300872C	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	29/12/2010	40541	FISC12	1	3	11 -	1.335,12	EST NF 000096
CT2070302521D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/12/2010	40553	CONT12	1	22	1	79.152,24	RECLASS CORRECAO PGTO PARCELA TERRENO MA TRICULA 15652
CT2070302523D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/12/2010	40553	CONT12	1	22	3	508.498,05	RECLASS CORRECAO PGTO PARCELA TERRENO MA TRICULA 15.936 / 15.898 / 15.899
CT2070302528D	MMX Min e Met	Matriz RJ	4201010002	31/12/2010	40553	CONT12	1	23	4	226.325,77	ATUALIZACAO PROV PGTO TERRENOS MATRICULA 15.936/15.898/15.899
CT2070252897D	MMX Min e Met	Filial MG	4201010002	10/02/2010	//	8850	1	4	8	0,59	JUROS S/INS 006185 INSS
CT2070263479D	MMX Min e Met	Filial MG	4201010002	06/09/2010	40429	8850	1	7	3	0,01	JUROS S/ISS 000045 PREF. BELO HORIZONTE
CT2070296537D	MMX Min e Met	Filial MG	4201010002	07/12/2010	40520	8850	1	21	3	78,43	JUROS S/ISS 2010142 PREF. BELO HORIZONTE
CT2070296544D	MMX Min e Met	Filial MG	4201010002	07/12/2010	40520	8850	1	23	3	58,99	JUROS S/ISS 2010144 PREF. BELO HORIZONTE

1.030.041,70

No recurso voluntário, a Recorrente alega que a decisão recorrida teria mantido a glosa por ausência de lastro documental; em seu entendimento, a ausência de lastro documental seria consequência direta da inação da Fiscalização, que em sua visão deveria ter buscado esclarecer a razão para a existência das divergências de informações que geraram as glosas.

A Fiscalização, como vimos, intimou a Recorrente a demonstrar a composição da conta "*juros pagos ou incorridos*". A própria Contribuinte fez a demonstração e não conseguiu, durante o procedimento fiscal, confirmar a totalidade dos valores deduzidos. Apenas em sede de impugnação a Recorrente apresentou alguma justificativa para a referida diferença, entretanto, juntou aos autos uma planilha que não tem força probatória nenhuma; alega simplesmente que foi extraída do razão contábil da subconta contábil nº 4.2.01.01.0002. Por que não apresentou a referida planilha durante o procedimento fiscal? Por que não anexou a íntegra do razão da subconta nº 4.2.01.01.0002, ao invés disso, juntou apenas um extrato da mesma?

São perguntas que não consigo responder com os elementos constantes dos autos, **razão pela qual, nego provimento ao recurso voluntário também neste ponto.**

3) Dos critérios de dedutibilidade das despesas na apuração do IRPJ e CSLL

No recurso voluntário, alega a Recorrente que as despesas glosadas que não atendam aos critérios de dedutibilidade aplicáveis ao IRPJ, devem ser consideradas na base de cálculo da CSLL, haja vista a ausência de regramento na legislação da referida Contribuição que condicione a dedução dessas despesas à comprovação de sua necessidade, normalidade ou usualidade.

Também aduz a Recorrente que o Acórdão da DRJ/SPO teria concluído pela validade da glosa sob o argumento de que as despesas em discussão não teriam tido sua existência devidamente comprovada; ou seja, a decisão recorrida teria reconhecido que a indedutibilidade das despesas não resultaria propriamente da falta de comprovação do requisito da necessidade da despesa, e sim de sua própria existência, o que seria relevante também para fins da CSLL.

Arremata dizendo que "*Assim, (i) não tendo os AUTOS sido lavrados sob o fundamento de ausência de comprovação da existência das despesas em discussão, e, ainda, (ii) sendo a tese esposada pela RECORRENTE em sua impugnação corroborada pela DECISÃO, deve-se reconhecer a dedutibilidade das despesas para fins de CSLL*".

Na realidade, o Auto de Infração glosou as despesas objeto deste recurso por dois motivos diferentes (v. e-fls.320): a glosa de despesas decorrentes de rateio com a EBX teve por motivo a sua desnecessidade; já a glosa de despesas financeiras foi objeto de falta de comprovação. Portanto, o raciocínio esposado pela Contribuinte acima reproduzido já cai por terra.

Já a decisão recorrida, em nenhum momento reconheceu como acertada a tese da Contribuinte de que não se aplica à CSLL os mesmos critérios de dedutibilidade utilizados na apuração do IRPJ.

A decisão recorrida simplesmente colacionou excertos de Acórdão do CARF para demonstrar que *"uma coisa é despesa não comprovada (minimamente, é este o caso das glosas que até esse ponto do presente Voto sobrevivem; vide ITEM 02 e primeira parte do ITEM 03), outra, bem distinta, é a despesa comprovada mas que, sob a ótica do IRPJ, não é dedutível de sua base de cálculo, merecendo, pois, a sua adição ao lucro líquido (regra essa cuja extensão à CSLL é questionada pelo Interessado)"* (v. e-fls. 645). Em nenhum momento a decisão recorrida faz juízo de valor para concordar ou discordar do entendimento esposado nos respectivos acórdãos.

O Acórdão Recorrido simplesmente assentou que ao caso em apreço as glosas ainda vigentes *"remanescem à conta da não comprovação de suas próprias existências"*, justamente para rebater a tese da Contribuinte, embasada que é nos mesmos termos constantes dos acórdãos citados pela decisão recorrida.

Ademais, independentemente dos erros de avaliação da Recorrente em relação ao efetivamente decidido pela Autoridade Julgadora *a quo*, sua tese principal não tem como prosperar, haja vista que a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, determinam os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Assim, o lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais. Vejamos o que nos diz o artigo 299 do RIR/99:

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

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

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

Da interpretação sistemática destes dispositivos, podemos deduzir que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias e, por óbvio, devidamente comprovadas.

Portanto, os dispêndios contabilizados que venham a violar as regras de dedutibilidade do IRPJ não podem reduzir o lucro líquido, mesma base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica. Assim, o que torna esses dispêndios/despesas/custos indedutíveis também da base de cálculo da Contribuição Social é o próprio conceito de resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990.

Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam **independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **voto por negar provimento ao recurso também em relação a este ponto.**

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Augusto de Souza Gonçalves