



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

**Processo n°** 11080.736321/2012-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.414 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de março de 2017  
**Matéria** IRPJ - GLOSA DE DESPESAS DESNECESSÁRIAS  
**Recorrente** CONSTRUTORA SULTEPA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2007, 2008

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIDO. PRESCINDIBILIDADE.

Da análise do caso concreto, o julgador administrativo pode considerar desnecessária a realização de perícia quando os elementos constantes nos autos se mostrarem suficientes para a solução da controvérsia ou quando o dever de apresentá-los seja exclusivo das partes.

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

Ano-calendário: 2007, 2008

GLOSA DE DESPESA DESNECESSÁRIA. EMISSÃO PÚBLICA DE TÍTULO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO POR DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS.

Não se configura como uma despesa operacional usual ou normal, muito menos necessária, a cobrança de taxa advinda de operação de intermediação (corretagem) que não é imprescindível para as atividades da empresa.

Uma despesa é necessária quando caracterizada por seu propósito empresarial, ou seja, quando é necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Sua comprovação é atestada por meio de escrituração contábil embasada em documentação hábil e idônea.

GLOSA DE DESPESAS COM IOF. ASSUNÇÃO DA DESPESA PELA MUTUANTE. LIBERALIDADE. INDEDUTIBILIDADE CARACTERIZADA.

O IOF é uma despesa do mutuário, cabendo ao mutuante apenas sua retenção. Porém, se em acordo firmado entre as partes (mutuário e mutuante) restar consignado que o valor do IOF incidente sobre os mútuos será assumido pelo mutuante, a despesa que é, legalmente, de responsabilidade da mutuária, será indedutível.

**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NO LUCRO REAL. DESPESA INDEDUTÍVEL.**

Na apuração do lucro para fins de incidência do IRPJ e CSLL, considerando que não ocorreu o pagamento ao credor (vencido e não pago) dos encargos devidos, há norma expressa (art. 11, § 3º, Lei 9.430/96) determinando que sejam adicionados ao LALUR.

**LUCRO REAL. REVERSÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. ADIÇÃO NO LALUR. INOCORRÊNCIA.**

Nos termos do art. 4º, da Lei 9.959/2000 e art. 24, do DL 1.598/77, regulamentado pelo art. 390, do RIR/99, a Reserva de Reavaliação será computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.CSLL.**

Tratando-se de exigência reflexa, que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de perícia e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório de voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Fernando Brasil De Oliveira Pinto.

## Relatório

Adoto o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro, com as devidas atualizações.

Trata o processo de autos de infração lavrados pela DRF - PORTO ALEGRE, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$ 2.784.546,47 e R\$ 1.011.076,73, acrescidos de multa de ofício de 75%, com juros de mora calculados até 12.2012.

Na descrição dos fatos consta que foram detectadas as seguintes infrações:

Infração 0001. Despesas não necessárias;

Infração 0002. Adições não computadas no lucro real. Despesa indedutível;

Infração 0003. Adições não computadas no lucro real. Reavaliação de bens.

Consta no Relatório Fiscal o que segue.

### **Infração 0001.**

#### Glosa de despesas de intermediação na aquisição de debêntures:

1\* após ser intimada para que justificasse a necessidade de tais despesas e apresentasse a documentação comprobatória, a Interessada informou que, em 2007, detinha crédito financeiro junto a órgãos estaduais (DAER) decorrente da prestação de serviços realizados e não pagos nos vencimentos;

2\* comunicou a Interessada que, no mesmo ano, a Caixa de Administração da Dívida Pública Estadual S/A (CADIP) procedeu a emissão de R\$ 130 milhões em debêntures, por oferta pública registrada na CVM;

- informou também a Interessada que a Associação Riograndense de Empreiteiros de Obras Públicas (AREOP) representou as construtoras credoras do Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem (DAER), nesta operação, sendo que as debêntures foram subscritas em nome da AREOP a qual mantém as debêntures sob custódia, pelo que, forneceu declaração em 10 de março de 2008;

1\* as debêntures foram adquiridas em nome da AREOP, pois a CADIP (Caixa de Assistência da Dívida Pública Estadual S/A) não aceitou emitir os títulos para cada empreiteiro, motivo pelo qual foi necessário que a AREOP representasse neste ato os associados;

2\* acrescentou a Interessada que, mensalmente, realizou pagamentos de taxas para a AREOP, denominadas FASPACE, devidas pela intermediação da operação, cujos valores foram devidamente registrados na conta 4.2.01.01.601848 - Taxas, Custas

e Emolumentos e encontram-se amparados por recibos numerados e com o CNPJ da AREOP;

- nenhum documento foi apresentado;
  - entendeu a Fiscalização que tratou-se de uma despesa não necessária, uma vez que a emissão do título foi pública, não necessitando de nenhuma intermediação;
  - informou a Fiscalização que, em todas as aquisições, foram apropriadas despesas mensais decorrentes de pagamentos de taxas para a AREOP, denominadas FASPACE, a um percentual do montante dos títulos adquiridos;
- 1\* concluiu a Fiscalização que tais despesas caracterizam liberalidade tendo sido glosados os valores demonstrados às fls.419/420.

Glosa de despesas de IOF assumido por liberalidade:

- 2\* a conta 4.2.01.01.630106 - IOF/IOC - Bancários possui lançamentos de despesa de IOF incidente sobre mútuos ativos de 2008;
- 3\* tendo por base que o IOF é uma despesa do mutuário, cabendo ao mutuante apenas a retenção, a Interessada foi intimada a justificar a contabilização desta despesa;
- 4\* em resposta, a Interessada informou que foi firmado um acordo entre as partes (mutuário e mutuante) de que o valor do IOF incidente sobre os mútuos seria assumido pela mutuante (Construtora Sultepa S/A), razão pela qual o imposto foi registrado como despesa;
- foram anexadas cópias de todos os recolhimentos de IOF efetuados;
  - com fundamento no artigo 4º do Decreto 6306 de 14/12/2007 (Lei 8894/94, art. 3º, inciso I e a Lei 9532/97, art. 58), no artigo 5º, inciso III do Decreto 6306/2007 (Lei 9779/99, artigo 13, parágrafo 2º), e no artigo 123 do CTN, foi glosada a despesa por caracterizar mera liberalidade;
  - os valores estão demonstrados às fls.433/434.

**Infração 0002.**

Adições não computadas no lucro real. Despesa indedutível.

Foi verificada a falta de adição de valores negociados com credores referentes a juros e encargos sobre empréstimos e títulos em atraso. Tal fato decorreu da existência de contas no passivo que recebiam lançamentos a crédito, relativamente a juros, multas e outros encargos financeiros, indicando tratarem-se de dívidas não pagas pela Interessada.

A Interessada foi intimada a informar se os valores de juros e multas sobre empréstimos com instituições financeiras, (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal e Citibank) e títulos de credores, (Remar Distribuidora de Asfalto Ltda e Betunel Indústria e Comércio Ltda) não pagos foram adicionados ao Lucro Real, uma vez que o caso se subordina ao que determina o artigo 342 do RIR/99, artigo 11, parágrafo 3º., e artigo 28, da Lei nº.9.430/96.

Com base nos dispositivos legais acima mencionados, concluiu a Fiscalização que todos os valores computados como despesa após a data da citação judicial do processo de cobrança ou execução de débito devem ser adicionados no LALUR e na Base de Cálculo da CSLL.

Assim, quanto a cada uma das dívidas foi constatado o que segue.

Passivo com o Banco do Brasil:

- a data da citação judicial do processo de cobrança ou execução de débito foi 22/12/2004;

5\* foram registrados na contabilidade como encargos financeiros dos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente, os valores de R\$ 4.652.320,24 e R\$ 3.137.228,03, que devem ser adicionados no LALUR e Base de Cálculo da CSLL;

6\* por outro lado, em decorrência de leilões, repactuações e descontos concedidos pelo credor à Interessada, determinados montantes foram debitados à respectiva conta de passivo, devendo assim, os valores apresentados às fls.422/423 serem excluídos no LALUR e Base de Cálculo da CSLL, conforme explicitado às mesmas fls.422/423;

1\* consta no anexo de fls.435, as adições e exclusões realizadas pela

Fiscalização. Passivo com a Caixa Econômica Federal:

2\* a data da citação judicial do processo de cobrança ou execução do débito foi 23/08/2007;

3\* assim, todas as despesas contabilizadas em 01/09/2007 foram adicionadas no LALUR e na Base de Cálculo da CSLL;

4\* foram adicionados os valores de R\$1.261.424,03 (despesas do período de 01/09 a 31/12/2007) e R\$4.611.315,09 (despesas de 01/01 a 31/12/2008), uma vez que foram registrados na contabilidade como encargos financeiros dos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente;

5\* a Interessada realizou uma negociação de seu débito junto à CEF em 07/05/2010, o qual gerou uma reversão de encargos financeiros de R\$22.331.057,89, em razão do desconto concedido pela instituição, o qual, segundo a Interessada, foi registrado em conta de resultado tributável, sem exclusão no LALUR;

6\* se este montante representou o único pagamento ou baixa de empréstimo, caberia a exclusão do IR e da CSLL do valor proporcional a quitação do débito, em 2010;

7\* como apurou prejuízo fiscal, concluiu a Fiscalização que não caberia o tratamento de postergação do imposto.

Passivo com o Citibank:

- a data da citação judicial do processo de execução ou cobrança do débito foi 09/06/2000;

8\* assim, todas as despesas contabilizadas em 2007 e 2008 foram adicionadas no LALUR e na Base de Cálculo da CSLL;

9\* foram adicionados os valores de R\$ 55.122,72 e R\$ 14.822,77 registrados nos exercícios de 2007 e 2008 na conta de passivo do Citibank - contrato 19749 e R\$ 49.668,23 e R\$ 13.356,04 registrados nos exercícios de 2007 e 2008 na conta de passivo do Citibank - contrato 21001, referentes a encargos financeiros dos períodos citados;

10\* por outro lado, em decorrência de desconto financeiro e parcelamento concedidos pelo credor, determinados montantes foram debitados à respectiva conta de passivo, devendo assim, os valores apresentados às fls.425 serem excluídos no LALUR e Base de Cálculo da CSLL, conforme explicitado na mesma fls.425;

- consta no anexo de fls.436, as adições e exclusões realizadas pela Fiscalização.

#### Passivo com a Remar Distribuidora de Asfalto Ltda:

3\* foram adicionados os valores de R\$ 264.001,65 e R\$ 183.361,82, uma vez que foram registrados na contabilidade como encargos financeiros dos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente;

4\* os pagamentos e descontos obtidos nos anos 2010 e 2011 foram as únicas baixas ocorridas nesta dívida;

5\* cabe a exclusão na apuração do IR e da CSLL do valor proporcional à baixa do débito nestes anos;

6\* contudo, como a Interessada apurou prejuízo em 2010 e 2011, não cabe o tratamento de postergação do imposto.

#### Passivo com a Betunel Indústria e Comércio Ltda:

7\* conforme a Interessada, a dívida com a Betunel foi ajuizada em 24/11/2003;

8\* as partes fizeram acordo sobre a forma de pagamento em 17/01/2007, que prevê que o pagamento da dívida junto a Betunel fica vinculado ao recebimento de precatório do qual a Interessada é credora;

9\* a Interessada, desde então, vem registrando a dívida nos mesmos índices que atualiza os precatórios;

10\* acordou-se que, se por ocasião do recebimento do precatório, este for inferior aos índices previstos no acordo, a Interessada deveria efetuar o pagamento complementar 10 dias após a liberação dos precatórios;

11\* foram autuados os valores de R\$ 1.797.036,14 e R\$ 2.108.578,31, uma vez que foram registrados na contabilidade como encargos financeiros dos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente;

12\* como o acordo prevê o pagamento por ocasião do recebimento do precatório e este ainda não aconteceu, não há exclusão de qualquer parcela nos anos-calendário 2007 e 2008.

- Às fls. 427/428 consta demonstrativo final das adições e exclusões referentes à esta infração.

### **Infração 0003.**

#### Adições não computadas no lucro real. Reavaliação de bens.

- em 30/09/2007, a Interessada transferiu R\$ 6.717.523,98 da conta 2.4.02.03.203594 - Reaval. Sulcatarinense Ltda e R\$3.931.329,20 da conta 2.4.02.03.203594 - PN Turismo para a conta de lucros acumulados;

- estes valores não foram adicionados na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL;

- intimada a apresentar a documentação comprobatória e a justificar a falta de adição na base de cálculo dos tributos, a Interessada informou que não efetuou a adição da realização da reserva de reavaliação reflexa ao alienar sua participação societária, pois esta realização não seria fato gerador de IRPJ e CSLL, mas sim mero ajuste contábil sem efeito no resultado;

- a documentação apresentada pela Interessada está descrita às fls.429/430;

- com base nesta documentação, relatou a Fiscalização que houve a realização (alienação, baixa ou liquidação), pela Interessada de parte do investimento na Sulcatarinense Mineração, Artefatos de Cimento, Britagem e Construção Ltda, no percentual de 93,39%, conforme detalhado às fls.429/431;

- com base na mesma documentação, concluiu que ocorreu para a Interessada aumento do ativo (recebimento de bens ou direitos) e redução no passivo (assunção de dívida por terceiro) por conta da baixa do investimento, cujo valor patrimonial era composto também por reserva de reavaliação;

- assim, com fundamento no art. 390, § 2º, do RIR/99; art. 2º, § 1º, alínea "c", item "2", da Lei nº 7.689/88; e art. 4º da Lei nº 9.959/2000, a Fiscalização procedeu à adição de 93,39% da reserva de reavaliação reflexa transferida para lucros acumulados, em 30/09/2007, isto é, 93,39% de R\$10.648.853,18 = R\$9.944.963,98.

.....

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 19/12/2012, a Interessada apresentou em 18/01/2013 impugnações ao IRPJ e à CSLL, fls.467/482 e 537/552, instruídas por documentos, nas quais argúi:

1\* quanto à **infração 0001**, as despesas foram necessárias, uma vez que referiram-se à comissão paga à AREOP - Associação Riograndense de Empreiteiros de Obras Públicas por ocasião da operação para pagamento da dívida que o DAER mantinha com a Interessada e outras empreiteiras;

2\* o setor da construção pesada é um dos mais, se não o mais sensível setor da economia, no que diz respeito às relações governamentais;

3\* além dos valores elevados das obras públicas decididas pelos governos, sempre objeto de contestação de algum grupo, como é próprio do regime democrático, essas empresas dependem umbilicalmente do Estado, em suas três esferas, mas sempre com a preponderância do Estado federado, em razão de quase a totalidade de seus serviços serem prestados para órgãos governamentais;

- a relação, assim, é delicada e tormentosa, agravada pela eventual impossibilidade de o Estado saldar as faturas das obras, gerando naturais conflitos e impossibilidades de resgate de compromissos, em cadeia que termina se estendendo aos fornecedores das empreiteiras;

- a AREOP existe, entre outras funções, para justamente intermediar essas relações;

13\* para os governos, igualmente, resta facilitada a tarefa da negociação, na medida em que pode realizar a interlocução com apenas um representante das empreiteiras, em prol da boa continuidade das obras e da manutenção, na medida do possível, da higidez financeira das empresas, como ocorreu no caso aqui debatido;

14\* no presente caso, a forma de pagamento proposta pelo Estado resultou numa engenharia financeira consistente na aquisição de debêntures da CADIP - Caixa de Assistência da Dívida Pública Estadual S.A, que é uma sociedade de economia mista, controlada pelo Estado do Rio Grande do Sul, e tem por finalidade auxiliar o Tesouro Estadual na administração da dívida pública;

15\* para isso, está autorizada a emitir debêntures para possibilitar, ainda que indiretamente, o pagamento de credores do Estado - ou, como no caso presente, credores do DAER - conforme reza seu Estatuto Social;

16\* o FASPACE é um fundo criado pelas empreiteiras do Rio Grande do Sul no âmbito da AREOP, com o objetivo de segregar receitas da entidade para fins específicos, como por exemplo a ampliação ou aquisição da nova sede, receitas essas advindas de atividades também relacionadas no Regulamento do FASPACE (doc. 02), conforme transcrito às fls.468;

17\* as empresas outorgam uma procuração (doc.03) para a AREOP, com a finalidade específica de receber os valores do DAER e, automática e como predeterminado pelo Estado, adquirir as debêntures da CADIP, fazendo com o que os valores voltem imediatamente para o Tesouro Estadual via CADIP - mas permitindo a negociação dos títulos pelas empresas no mercado, aliviando, assim, a situação de premência financeira dessas e, ao mesmo tempo, mantendo hígido o Tesouro Estadual;

18\* a declaração firmada pela AREOP (doc.04) comprova os fatos relatados;

19\* a intermediação da AREOP não se deu para a mera aquisição de debêntures;

20\* como visto, a atuação da AREOP foi mais complexa, pois, primeiro recebe os valores do DAER, negociados exaustivamente com o Governo, sob a condição expressa de adquirir, ato contínuo, as debêntures, que depois são negociadas também em blocos pela AREOP, alcançando melhor condição de negócio para as empresas, sem contudo evitar o evidente "deságio" entre o

valor de face das debêntures e a efetiva receita, ao final, decorrente da venda desses títulos;

21\* por tudo isso, a intermediação da AREOP e do fundo FASPACE, foi necessária, bem como as operações concernentes, havendo de se considerar o pagamento da comissão à AREOP (FASPACE), plenamente justificável e necessário;

22\* quanto à glosa referente a despesas de IOF, a Lei 9779/99 apenas determina a responsabilidade pelo recolhimento e não faz referência a qualquer obrigação a que se carregue ao mutuário o ônus do tributo;

23\* por sua vez, a Lei 9.532/97 trata das operações de factoring, não se aplicando ao caso presente;

24\* a Lei 8.894/94 é que poderia indicar uma obrigação expressa, e não transferível segundo o Auto de Infração - de o mutuário suportar o ônus do imposto;

4\* ocorre que, a regra do artigo 123 do CTN, mencionada no Auto de Infração, de que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento dos tributos não se aplicam ao Fisco, não trata do ônus do imposto, mas sim da proibição de, por convenção particular, modificar a responsabilidade pelo pagamento, isentando-se da obrigação quem a lei manda recolher;

5\* como nada disso ocorreu, a despesa pode ser atribuída à mutuante, pois não infringe a norma mencionada no Auto de Infração;

6\* quanto à **infração 0002**, a legislação utilizada pela Fiscalização, Lei 9.430/96, art. 11, §3º e RIR/99 art. 342, § 3º, determina, em realidade, que sejam adicionados os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo;

7\* o tempo verbal está inequivocamente no passado, portanto pode-se afirmar que somente os juros que foram considerados como despesa até a citação inicial devem ser adicionados, nada referindo quanto aos juros incorridos após a citação inicial;

- simplesmente não há tratamento para os juros incorridos após a citação inicial;

- o eventual entendimento de que os juros devem ser adicionados à base de cálculo do Lucro Real atenta quanto ao conceito de renda ou proventos, em violação ao art. 43 do CTN;

- a citação inicial não importa em alguma disponibilidade para o devedor;

8\* a citação inicial muda o estado da relação obrigacional, mas para aproximar ainda mais o desembolso por parte do devedor;

9\* em termos de cobrança da dívida, o ajuizamento da ação pelo credor é mais do que não haver a ação judicial;

10\* a melhor interpretação é no sentido que o art. 342 do RIR/99 se refere a situações em que parte dos juros não é objeto da ação judicial de cobrança e, aí sim, haveria uma disponibilidade jurídica daquele numerário, porque ocorreria uma mudança na relação obrigacional, pois se não há o pedido na lide posta em juízo, haverá trânsito em julgado também com relação aos juros, mas a favor do devedor, por força do art. 474 do CPC, fenômeno conhecido como força preclusiva da coisa julgada;

11\* o débito cobrado em juízo é uma não renda, não podendo servir de base para o Imposto de Renda e muito menos para a CSLL, e sua incidência com lucro líquido;

- assim, somente os juros que deixarem de ser cobrados em juízo, a partir da citação inicial, é que devem ser adicionados ao LALUR, o que não é o caso dos processos referidos no Auto de Infração;

- requer perícia contábil para com o perito e quesitos apontados às fls.477;

- quanto à **infração 0003**, não há base legal para o respectivo lançamento, uma vez que das regras apontadas pela Fiscalização não decorre a exigência contida no Auto de Infração. Quanto à CSLL, acrescentou que não há base legal para as glosas.

Diante da defesa apresentada, a DRJ julgou improcedentes os argumentos do contribuinte, restando a decisão assim ementada:

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

Ano-calendário: 2007, 2008

**DESPESA DESNECESSÁRIA.**

Caracterizam-se como despesas desnecessárias aquelas ligadas a práticas sem propósitos empresariais.

**DESPESA DESNECESSÁRIA. GLOSA.**

A contabilização de despesas sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa comprovadamente desnecessária no cálculo do lucro líquido da entidade, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS. FORÇA PROBANTE.**

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

**ÔNUS DA PROVA.**

Tendo por base que as despesas, perdas e exclusões têm o condão de reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, o crédito tributário, é ônus da contribuinte comprová-las de forma irrefutável.

**RESERVA DE REAVALIAÇÃO. LUCRO REAL.**

---

A Reserva de Reavaliação será computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado. Art. 4º da Lei nº 9.959/2000.

#### LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido.

Em virtude da decisão desfavorável, conforme ementa acima colacionada, a Interessada apresenta Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos dispendidos em sua Impugnação.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele conheço.

Seguindo a seqüência utilizada pela Fiscalização na lavratura do auto de infração, a Recorrente repisa os argumentos trazidos em sua impugnação no Recurso Voluntário em análise, de tal forma que, para facilitar as razões desta decisão, seguir-se-á a mesma orientação.

### 1. Da infração 0001. Despesas não necessárias

A Recorrente teve glosadas despesas pela Fiscalização, vinculadas à intermediação de aquisição de debêntures (corretagem), bem como despesas de IOF, em situação que a Recorrente era a mutuante, não mutuária, à luz do disposto no art. 3º da Lei nº 9.249/95 e arts. 247, 248, 249, incisos I, 251, 277, 278, 299 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, concluindo-se que as mesmas eram desnecessárias. A DRJ corroborou esse entendimento, mantendo a glosa.

#### 1.1 Despesas com corretagem

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente relata que as despesas com corretagem eram necessárias, uma vez que não tinha à disposição outra forma de atuação para o recebimento de valores que lhe eram devidos pelo DAER – Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem que não fosse a operação financeira, proposta pelo Estado, na qual a Caixa de Administração da Dívida Pública Estadual S/A – CADIP emitia debêntures, subscritas e adquiridas pela Associação Riograndense de Empreiteiros de Obras Públicas – AREOP representando os associados, como é o caso da Recorrente, mantendo-as em custódia.

Esclarece, ainda, que o FASPACE é um fundo criado pela empreiteiras do Estado do Rio Grande do Sul no âmbito da AREOP, com o objetivo, dentre outros de “acompanhamento dos pagamentos efetuados pelo Governo do Estado às empresas associadas e serviços de assessoria e intermediação na captação de recursos junto ao Sistema Financeiro nacional e internacional”.

Toda essa estrutura, segundo a Recorrente, existe para facilitar a tarefa de negociação entre os associados, através de seu representante, e os governos e que a intermediação da AREOP é determinante para o bom desfecho de cada operação. Contudo, apenas parte das associadas utiliza-se desse tipo de intermediação e, por esta razão, deveria ser por elas remunerado, justificando-se os pagamentos realizados pela Recorrente, bem como a sua necessidade para o fim almejado, qual seja, receber do DAER.

Sem ingressar no mérito da operação financeira, e dos meios empregados pela Recorrente no caso concreto, fato é que as alegações formuladas em Recurso Voluntário não foram acompanhadas de documentos hábeis para fazer provas sobre os fatos ocorridos. Não há qualquer documento oriundo do Estado do RS, DAER ou CADIP que comprovem que a operação financeira em questão era necessária para que a Recorrente pudesse receber por

dívidas que o DAER possuía com a Recorrente e, desta forma, que as despesas decorrentes seriam dedutíveis para fins tributário.

Veja-se o que dispõe o art. 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](#)).

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

É fato que o recebimento de dívidas decorrentes de serviços prestados pela Recorrente são necessárias à manutenção da fonte produtora de receitas, o que abrange as dívidas a serem recebidas em relação ao DAER. Contudo, a taxa paga a título de FASPACE, no caso concreto, a título de corretagem, não se enquadra em uma despesa operacional admitida como usual ou normal às atividades da Recorrente, ou necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da Recorrente e, por essa razão, não estão amparadas na legislação do Imposto de Renda para serem consideradas dedutíveis no caso concreto.

Não é outro o entendimento desta Turma Julgadora, conforme se denota da decisão a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1997

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

A dedutibilidade das despesas na apuração do lucro real sujeita-se a comprovação, mediante documentação hábil e idônea, onde fiquem evidenciados, dentre outros requisitos, a indicação da operação ou a causa que deu origem ao rendimento e a individualização do beneficiário desse rendimento. Excluem-se da exigência os valores comprovados por meio da impugnação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Lavrado o auto principal deverão ser também formalizadas as exigências decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeitos que as vincula. Translada-se as autuações reflexas a mesma orientação decisória adotada quanto ao lançamento matriz.

(Acórdão de Recurso Voluntário nº 1402-002.297, Rel. Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Sessão de 13 de setembro de 2016, Processo nº 10821.000620/99-98 )

Desta forma, voto por manter a indedutibilidade das despesas em questão.

## 1.2 Despesas com IOF

Quanto às despesas com o IOF, a Recorrente, em seu recurso voluntário, faz uma interpretação equivocada do disposto no art. 13, da Lei 9779/99, a seguir transcrito:

Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

§ 2º Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

§ 3º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.

A teor no contido no § 2º, do art. 13, acima transcrito, a Recorrente, na qualidade de mutuante, é a responsável pela cobrança e recolhimento do IOF. Não é a contribuinte do IOF devido na operação de mútuo. Contribuinte é a mutuária, na qualidade de tomadora do crédito, à vista do disposto no art. 3º, inciso I, c/c art. 2º, inciso I, ambos da Lei 8894/94. Veja-se:

Art. 3º São contribuintes do imposto:

I - os tomadores de crédito, na hipótese prevista no art. 2º, inciso I;

(...)

Art. 2º Considera-se valor da operação:

I - nas operações de crédito, o valor do principal que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

Desta forma, ao assumir, por liberalidade, a despesa que é, legalmente, de responsabilidade da mutuária, conclui-se que a Recorrente não faz jus à dedutibilidade dos valores pagos a título de IOF, corroborando-se o posicionamento da Fiscalização e da r. decisão recorrida.

Assim, voto por manter a indedutibilidade das despesas em questão.

2. Da infração 0002. Das adições não computadas no lucro real. Despesa indedutível.

## 2.1 Não adição no LALUR de juros e encargos sobre empréstimos e títulos em atraso

A Recorrente possuía débitos contabilizados junto a bancos e empresas e, tendo negociado com seus credores, deixou de adicionar os juros e encargos sobre os empréstimos e títulos em atraso na apuração do lucro real.

Vejamos o disposto no art. 11, § 3º e 28, ambos da Lei 9430/96, repetidos no art. 342, do RIR/99:

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo.

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas a e b do inciso II do § 1º do art. 9º, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito. (Redação vigente à época dos fatos)

§ 2º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

**§ 3º A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.**

§ 4º Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma. (grifamos e sublinhamos)

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei. (Redação vigente à época dos fatos)

A Recorrente, ao interpretar o disposto no § 3º, acima transcrito, equivoca-se em suas conclusões.

Na apuração do lucro contábil, a contabilidade da Recorrente, necessariamente, deverá considerar como despesa ou custo os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago, mesmo que não tenha ocorrido, de fato, o pagamento de tais valores aos credores, em respeito ao regime de competência.

Na apuração do lucro para fins de incidência do IRPJ e CSLL, considerando que não ocorreu o pagamento ao credor (vencido e não pago), há norma expressa (art. 11, § 3º, Lei 9.430/96, acima transcrito) determinando que esses encargos devem ser adicionados, via LALUR.

O ponto relevante é a questão temporal. A norma traz que a partir da citação inicial para o pagamento do débito é que a adição deverá ocorrer, caso o débito não tenha sido pago e, na apuração do lucro contábil, o contribuinte tenha deduzido como despesas ou custos os encargos incorridos a partir da citação inicial. Essa a razão do tempo verbal no passado, uma vez que primeiro o contribuinte apura o lucro contábil e, posteriormente, faz os ajustes para a apuração do lucro real com as exclusões e adições no LALUR. Não há qualquer problema de interpretação na norma posta se se entender o funcionamento e a aplicação das normas contábeis.

Por outro lado, se o débito for pago, o § 4º, do art. 11, acima transcrito, determina que o contribuinte faça a exclusão, ou seja, o pagamento efetivo do débito permite a dedutibilidade dessa despesa para fins de apuração do lucro real.

No caso concreto, não há comprovação da Recorrente, nos autos, que tenha efetivamente pago a seus credores o débito cobrado judicialmente no período fiscalizado e, desta forma, correta a determinação de adição dos encargos incorridos a partir da citação inicial na apuração do lucro real via LALUR.

## 2.2 Não adição no LALUR de reversão da reserva de reavaliação

Pelas informações e documentos que instruem os autos, a Recorrente apresentou, em momento oportuno, uma operação societária na qual ocorreu o distrato social na empresa PN Turismo Ltda., extinguindo-a, da qual a Recorrente era sócia quotista com participação de 54,13%.

Pela extinção da sociedade, a Recorrente recebeu cotas de outra empresa, no caso, 5.789.383 cotas da empresa Sulcatarinense Mineração, Artefatos de Cimento, Britagem e Construção Ltda., no valor de R\$ 6.403.747,83, ampliando a sua participação, nesta empresa, para 15.681.531 cotas. Teve, também, baixado um mútuo com a PN Turismo Ltda. no importe de R\$ 592.835,78. Ou seja, por sua participação de 54,13% na empresa PN Turismo Ltda., a Recorrente recebeu o valor final de R\$ 6.996.583,61, o qual não é objeto do auto de infração em exame.

Mediante um acordo firmado entre pessoas físicas, ficou determinado e, posteriormente, implementado, a venda de 5.410.153 quotas pertencentes à Recorrente para a empresa Casaverde Participações e Incorporações Ltda., pelo valor de R\$ 5.984.343,84. Ficou acordado, ainda, que o capital social da empresa Sulcatarinense Mineração seria reduzido, com o resgate de 9.235.833 cotas pertencentes à Recorrente mediante a entrega de área de terras (mina) na cidade de Biguaçu/SC, de tal forma que, ao final da operação societária, a Recorrente remanesceria como sócia da Sulcatarinense Mineração pela manutenção de 1.035.545 quotas do capital social.

Ou seja, a Recorrente reduziu a sua participação na empresa Sulcatarinense Mineração de 15.681.531 cotas para 1.035.545 quotas do capital social, o que perfaz a realização de 93,39% de sua participação, conforme apontado pela fiscalização.

A Fiscalização apontou, no Relatório de Ação Fiscal, fl. 428, que em 30/09/2007 a Recorrente transferiu R\$ 6.717.523,98 da conta “2.4.02.03.203594 – Reaval. Sulcatarinense Ltda” e R\$ 3.931.329,20 da conta “2.4.02.03.203594 – PN Turismo” diretamente para a conta de lucros acumulados, sem passar tais valores por contas de resultado.

Assim, considerando que a participação (investimento) da Recorrente na PN Turismo foi realizada pela extinção desta empresa e a participação (investimento) da Recorrente na Sulcatarinense Mineração foi parcialmente realizada, conforme descrito acima, a adição da reserva de reavaliação contabilizada, nas contas acima indicadas, deveria ter sido oferecida à tributação, no proporção de sua realização, nos termos do art. 4º, da Lei 9.959/2000 e art. 24, do DL 1.598/77, regulamentado pelo art. 390, do RIR/99.

Finalmente, em relação ao pedido de perícia formulado pela Recorrente, coube a este apresentar prova documental hábil e demonstração clara, pontual e exauriente de que ter, por exemplo, efetivamente pagado a seus credores o débito cobrado judicialmente no período fiscalizado, ou ainda, que comprovem que a operação financeira em questão era necessária para que a Recorrente pudesse receber por dívidas que o DAER (Estado do RS, CADIP...) possuía.

No caso concreto, entendo que o recurso voluntário não trouxe novos elementos probatórios suficientes para afastar a autuação e reformar a decisão de primeira instância.

Da mesma forma que o pedido de perícia reclamado pelo contribuinte passa a ter espaço quando não se preste à produção de provas que devem ser apresentadas por ele próprio junto com a defesa. No caso em tela, os documentos acostados ao processo e os esclarecimentos prestados tanto pelo fisco como pelo contribuinte foram suficientes para a convicção do julgador, não sendo necessária informação adicional para solução da lide.

Assim, voto por manter as adições na apuração do lucro real da Recorrente, nos moldes realizados pela Fiscalização e confirmados na r. decisão recorrida, afastando os argumentos dispostos pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Demetrius Nichele Macei - Relator