



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.722823/2012-61
ACÓRDÃO	1101-002.027 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LICEU FRANCO BRASILEIRO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS ONEROSOS CONTRAÍDOS REPASSADOS A TERCEIROS A TÍTULO GRATUITO. INDEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas devem se caracterizar como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora. A circunstância de a pessoa jurídica ter concomitância de empréstimos ativos e passivos não significa dizer, por si só, que a despesa seja indedutível. A dedutibilidade das despesas financeiras depende, em tais casos, de se demonstrar a necessidade de pagamento dos juros, o que demanda a análise do caso concreto, isto é, a circunstância em que celebrados os contratos, a existência de remuneração pelo capital (juros), bem como, e especialmente, a demonstração da necessidade das despesas no contexto fático particular. Se não comprovada a necessidade das operações que geram os juros pagos, devem ser glosados os valores correspondentes na apuração do lucro real.

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

É 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 administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO. DESPESAS COM MULTAS E JUROS MORATÓRIOS. DÉBITOS PARCELADOS. PERT.

Em conformidade com o regime de competência, as despesas com multas e juros moratórios devem ser apropriadas nos meses e na medida em que incorridos. O efeito das reduções concedidas pelo parcelamento da Lei nº 13.496/2017 sobre essas despesas, de fato, se imporiam somente após a adesão ao parcelamento, quando então deveriam ser contabilizadas as correspondentes receitas. No presente caso, não se observou o regime de competência na apropriação dessas despesas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 26 de janeiro de 2026.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho – Relator*Assinado Digitalmente*

Efigenio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes, Jeferson Teodorovicz, Roney Sandro Freire Correa, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 585-623) interposto contra acórdão da 8ª Turma da DRJ/RJO (e-fls. 543-575) que julgou improcedente impugnação (e-fls. 485-496) apresentada contra auto de infração de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário 2008 em que se apontam infrações de (1) DESPESAS NÃO COMPROVADAS e (2) DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS.

O Relatório Fiscal (e-fls. 435-440) que acompanha os autos de infração narra os seguintes fatos principais:

3.1 - Despesas Financeiras não Necessárias

Verificamos que, no ano calendário 2008, foram contabilizadas despesas financeiras de R\$ 704.119,03 (contas 3.1.7.02 e 3.1.6.16) decorrentes de empréstimos bancários contraídos em 2007 e 2008 junto aos bancos Itaú, Banrisul e ABN Amro Real (contas 2.1.8.02, 2.1.8.03, 2.1.8.05, 2.2.1.02), cujos saldos inicial e final em 2008 eram de R\$ 2.387.901,65 e R\$ 3.526.413,03, respectivamente.

Verificamos também a existência de empréstimos concedidos a empresas ligadas, contabilizados nas contas 1.2.6.01, 1.2.6.02, 1.2.6.03, 1.2.6.04 e 1.2.6.05, cujos saldos iniciais e finais em 2008 foram de R\$ 25.891.341,58 e R\$ 26.086.738,04, respectivamente, ou seja, valores muito superiores aos empréstimos bancários contraídos.

De acordo com a contabilidade, pode-se constatar que esses empréstimos bancários são repassados para empresas do grupo ou utilizados para pagar empréstimos anteriores, conforme tabela "Empréstimos Bancários e Repasses", em anexo.

Apesar dos empréstimos bancários serem bastante inferiores ao capital cedido às empresas do grupo, as despesas financeiras decorrentes desses empréstimos é muito superior aos juros cobrados nos empréstimos concedidos

(contabilizados como receitas financeiras, na conta 4.1.3.06) e a diferença apurada não foi adicionada ao lucro real.

Configura-se a desnecessidade das despesas financeiras, na proporção do capital cedido, tendo o sujeito passivo tomado empréstimos no mercado financeiro, e tendo concedido empréstimos a pessoas ligadas, sem cobranças de encargos ou os cobrado com insuficiência, em relação às taxas por ela pagas junto às instituições financeiras.

(...)

Diante do exposto, adicionamos ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL a parcela das despesas financeiras não repassadas para as pessoas jurídicas tomadoras de empréstimos em 2008.

Devemos ressaltar que só foram consideradas as despesas financeiras decorrentes de empréstimos bancários e que estão demonstradas na planilha “Despesas Financeiras”. Não foram computadas as despesas financeiras decorrentes de operações de leasing.

3.2 Despesas de Rateio não Comprovadas

Em três trimestres (I5. 3* e A") foram registradas despesas de rateio nas contas 3.1.1.02. 3.1.1.37 e 3.1.5.27, somando RS 976.527,40.

Constatamos que essas despesas se referem a repasses de despesas pagas pela empresa do grupo Centro Educacional da Lagoa - CEL, CNPJ 30.500.334/0001-95, nas contas 3.1.01.01.001 -Salários, 3.1.02.01.001 - Aluguel de Imóvel, 3.1.04.01 - Despesas de Consumo e 3.1.06.01 -Despesas Administrativas.

As despesas pagas pelo CEL e repassadas para o Liceu Franco Brasileiro incluem despesas com salários, aluguel de imóveis, despesas condominiais, cursos e seminários, propaganda e publicidade, cantina e cozinha, materiais de manutenção, uniformes, materiais de limpeza, material pedagógico e despesas legais (ver Despesas rateadas CEL).

Para comprovar o critério do rateio utilizado, foi apresentada a Ata de Reunião da Diretoria do Centro Educacional da Lagoa, que definiu que deveria ser atribuído ao Liceu Franco Brasileiro um percentual médio de 20% as despesas administrativas, de diretoria, administração financeira, departamento de pessoal, compras, contabilidade, informática, atendimento de secretaria e manutenção. Entretanto, este documento não traz qualquer justificativa para a utilização deste percentual.

Apesar da Ata de Reunião definir o percentual de 20% para o rateio, constatamos que o percentual utilizado, no ano-calendário 2008, varia entre 5,6% e 24,54%.

Por exemplo, para o rateio das despesas de salários do CEL (conta 3.1.01.01.001), em cada trimestre foi aplicado um percentual diferente: 24,55% no 1º trimestre, 10,27% no 3º trimestre e 10,17% no 4º trimestre, sendo que no 2º trimestre as despesas não foram rateadas.

Para o rateio das demais despesas (contas 3.1.02.01.001, 3.1.04.01 e 3.1.06), só foi efetuado rateio no 1º e no 2º trimestre, e esses percentuais foram de 19,6% e 5,6%.

Intimado a apresentar o critério do rateio efetivamente realizado, detalhado por subconta, das despesas contabilizadas pelo Liceu Franco Brasileiro no 1º, 3º e 4º trimestre de 2008, e os documentos que comprovem que as despesas rateadas em 2008 correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais na atividade das empresas (ver Termo de Intimação Fiscal nº 05), o contribuinte apresentou resposta em 06 de março de 2012, informando a contabilização das despesas rateadas, sem apresentar a justificativa para esse rateio nem a comprovação de que as despesas rateadas em 2008 correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos.

Informou também que "o CEL centraliza todas as atividades da administração comum" e que "não há mensuração do desempenho individual das atividades comuns, pois são Intermitentes e inerentes ao cotidiano das empresas".

Entretanto, para que as despesas rateadas a um grupo de empresas sejam dedutíveis, é necessário comprovar que elas foram contratadas, assumidas e pagas e, principalmente, comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais na atividade das empresas e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustados.

Diante da não apresentação dos critérios de rateio objetivos e da não comprovação de que essas despesas correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais na atividade das empresas, procedemos a glosa das despesas contabilizadas a título de rateio, demonstradas na tabela abaixo, com fulcro no artigo 299 do RIR/99, no artigo 13 da Lei 9.249/95 e no artigo 47 da Lei 4.506/74.

3.3- Provisões não Dedutíveis

Foram contabilizadas na conta '3.1.7.04 - juros de mora', provisões de juros sobre tributos em atraso, somando PS 735.684,08. Os valores debitados equivalem à atualização pela taxa Selic dos saldos devedores de PIS, Cofins, INSS, FGTS, Imposto de Renda e CSLL. As contrapartidas dessas despesas tornam créditos nas contas 2.1.2.02 - Imposto de Renda Empregados, 2.1.2.04 - PIS a Recolher, 2.1.2.05 - Imposto de Renda a Recolher, 2.1.2.06 - Cofins a Receber, 2.1.2.07 - Contrib. Social a Receber, 2.1.3.01 - INSS a Receber, 2.1.3.02 - FGTS a Recolher.

A dedutibilidade da provisão para encargos, constituída de juros de mora sobre débitos tributários em atraso, não está expressamente autorizada pela legislação tributária (Lei n. 9.249, de 1995, art. 13, I, e RIR/1999, art. 335).

(...)

Somando os R\$553.524,05 com os R\$ 35 808,67, o contribuinte foi exonerado, por Lei, do pagamento de R\$ 589.332,72 dos juros provisionados, valor este que representa mais do 25% dos juros originalmente devidos, o que corrobora o entendimento desta fiscalização de que a atualização dos tributos em atraso pela taxa Selic se trata de mera provisão.

Quanto aos juros ainda devidos, só foram efetivamente pagos, até a presente data, R\$ 102.907,47. decorrentes do pagamento das antecipações e de 10 (dez) parcelas (ver "Demonstrativo do Pagamento dos Juros*"), valor muito inferior ao saldo inicial dos juros devidos, em 01/01/2008, das contas de tributos em atraso, que somavam R\$ 1.159.554,65 (ver composição do saldo inicial das contas 2.1.2.02. 2.1.2.04, 2.1.2.05. 2.1.2.06. 2.1.2.0/, 2.1.3.01 e 2.1.3.02, apresentada em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 7).

Assim, os valores abaixo, creditados nas Contas do Razão 2.1.2.02, 2.1.2.04. 2.1.2.05. 2.1.2.06, 2.1.2.07, 2.1.3.01 e 2.1.3.02, e apropriados como despesa do exercício na conta 3.1.7.04 -Juros de Mora serão tributados como Provisão Indedutível no ano sob exame:

Cientificada, a contribuinte apresentou impugnação em que defendeu (a) despesas financeiras – necessidade de sua realização; (b) despesas de rateio – necessidade de sua realização; (c) provisões não dedutíveis – as contas analisadas pela d. Fiscalização não são as únicas a serem consideradas. Pugnou pela realização de diligência.

A DRJ proferiu acórdão que restou a seguir ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008 SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

As reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a diligência/perícia desnecessária e prescindível, tendo em vista que, para comprovar os fatos alegados na impugnação, bastaria a juntada, aos autos, da documentação comprobatória, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972. Além disso, a documentação constante dos autos é suficiente para formar a convicção da autoridade julgadora.

GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA NÃO NECESSÁRIA. REPASSE DE EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS A TERCEIROS. JUROS COBRADOS INFERIORES AOS INCORRIDOS OU PAGOS.

A diferença entre juros incorridos sobre empréstimos tomados junto a instituições financeiras e os cobrados pelo repasse a terceiros é indedutível, por constituir despesa desnecessária.

GLOSA DE DESPESAS. CRITÉRIO DE RATEIO. NÃO COMPROVAÇÃO.

Somente são dedutíveis as despesas administrativas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

PROVISÕES NÃO DEDUTIVEIS. PARCELAMENTOS DEFERIDOS JUROS DE MORA CONSOLIDADOS.

Os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições, consolidados em parcelamentos deferidos no ano de 2009, são indedutíveis no ano-calendário de 2008, por se caracterizarem como provisões não dedutíveis, pois não estão expressamente autorizadas em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2008 CSLL.

DECORRÊNCIA. Subsistindo o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte colhe o auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal existente entre eles.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (e-fls. 585-623) em que alega: (a) nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa – indeferimento da perícia; (b) nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa – inovação nos argumentos jurídicos do acórdão que não constavam da autuação. No mérito, reiterou os argumentos da impugnação quanto à legalidade das deduções efetuadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminares.

Inicialmente, formula a Recorrente preliminar de nulidade da decisão recorrida, “*tendo em vista a negativa ao pedido de diligência (perícia contábil), imprescindível para busca da*

verdade material no caso em tela, e em obediência ao princípio do devido processo legal e seus corolários da ampla defesa e do contraditório”.

A matéria é objeto da Súmula CARF 163:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Nota-se, no caso em tela, que a DRJ expressamente abordou o tema na decisão recorrida, o que se depreende do seguinte trecho da decisão:

A realização de diligência/perícia é desnecessária e prescindível, pois bastaria que o interessado juntasse, aos autos, a documentação comprobatória que suportasse suas alegações, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972. Além disso, a documentação constante nos autos é suficiente para formar a convicção da autoridade julgadora, nos termos do art. 29 do referido Decreto.

Ademais, uma perícia só se justifica, quando haja controvérsia que demande um exame técnico especializado, o que, data venia, não é o caso do presente processo.

Não há que se falar, portanto, em nulidade, haja vista o fundamentado indeferimento da diligência, ainda que sucinto.

Portanto, afasto referida preliminar.

Ainda em sede de preliminar, a Recorrente alega nulidade da decisão recorrida por inovação de critério jurídico. Afirmar que, ao apreciar a questão relativa à dedutibilidade das provisões de juros incorridos no parcelamento tributário a que aderiu, a DRJ inovou no critério jurídico, pois “a premissa adotada por Ilmo. Auditor sobre a dedutibilidade dos juros de mora foi flagrantemente oposta ao da D. Fiscalização que apenas reconheceu a possibilidade sob regime de caixa!”.

Não há que se falar em inovação. Ao apreciar o tema, a DRJ na verdade manifestou-se justamente a partir dos argumentos suscitados pela Recorrente em sede de impugnação, afastando-os por entender serem inaplicáveis ao caso em tela. E a DRJ, assim como a fiscalização, concluiu que os valores seriam “provisões não dedutíveis”:

Vamos ao caso concreto.

O interessado apurou, no ano-calendário de 2008, tributos a pagar, os quais, todavia, não foram adimplidos. Sobre eles, então, passaram a incidir juros de mora. Portanto, sob a ótica contábil, os fatos geradores teriam ocorrido em 2008

e, portanto, os valores (tributos + juros) deveriam ser contabilizados nesta data, como bem fez o interessado. Nada a reparar.

Numa análise perfunctória, como os fatos geradores teriam ocorrido em 2008, e, em razão do regime de competência, a dedução do principal e acessórios, a priori, deveriam ocorrer neste ano-calendário. Mas aí, a questão esbarra num problema de natureza fiscal, no meu modo de ver, insuperável, qual seja:

Para que se caracterize como provisão, como visto, deve haver incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a liquidação, no caso, dos juros de mora. In casu, as 2 (duas) condições estão presentes: como o interessado não adimpliu a obrigação (e aqui registre-se que não se está considerando o adimplemento para fins de ocorrência do fato gerador), não há certeza sobre o prazo para o pagamento e, muito menos, sobre o valor do quantum devido.

(...)

Então, deve-se questionar quando o interessado poderia deduzir os tributos e contribuições em atraso e, por conseguinte, os juros de mora incidentes? No meu modo de ver, quando houvesse certeza sobre o prazo e sobre o valor do desembolso (quantum) necessário para a liquidação da dívida, o que somente ocorreu com o deferimento do parcelamento, em 17/11/2009, e consolidação da dívida (art. 12, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.522, de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009). Neste momento, com o reconhecimento da dívida, ocorreu novo fato gerador da obrigação tributária e, tendo em vista o regime de competência, o interessado, nesta data, poderia deduzir os valores consolidados.

Ad argumentandum tantum, a dívida parcelada é composta pelo principal e juros de mora incidente sobre os valores originários dos débitos. E no vencimento de cada parcela passam a incidir juros de mora. Portanto, há dois momentos distintos para a incidência dos acréscimos legais aos débitos parcelados: a) o primeiro ocorre na consolidação da dívida parcelada, quando são calculados os juros de mora até aquela data; b) e o segundo ocorre mensalmente, quando do vencimento das parcelas a serem pagas, a título de atualização monetária.

Conclui-se, portanto, que o reconhecimento da despesa de juros de mora, in casu, ocorre quando do deferimento do parcelamento, e a respectiva consolidação da dívida, em 17/11/2009.

Portanto, pelo exposto, os débitos do sujeito passivo relativos a juros de mora referentes a tributos e contribuições em atraso, consolidados em parcelamentos deferidos no ano de 2009, são indedutíveis no ano-calendário de 2008, por se caracterizarem como provisões não dedutíveis, pois não estão expressamente autorizadas em lei.

A apreciação do tema sob a ótica da temporalidade pela instância a quo deriva, na verdade, da própria argumentação da Recorrente, não havendo que se falar em inovação de critério jurídico. O que a DRJ fez foi, a partir do afastamento dos argumentos da Recorrente,

concluir – tal qual a fiscalização – que os valores *“caracterizam-se como provisões não dedutíveis, pois não estão expressamente autorizadas em lei”*.

A insurgência da Recorrente diz respeito muito mais ao não acatamento dos seus argumentos; matéria de mérito, portanto. Não de nulidade da decisão recorrida.

Afasto, pois, igualmente referida preliminar.

Despesas financeiras não necessárias. Empréstimos com empresas do grupo.

Nesse primeiro tópico do lançamento, apontou a fiscalização que a Recorrente teria contraído empréstimos junto a instituições financeiras e, em seguida, teria repassado a empresas ligadas parte desses valores. Observou que *“apesar dos empréstimos bancários serem bastante inferiores ao capital cedido às empresas do grupo, as despesas financeiras decorrentes desses empréstimos é muito superior aos juros cobrados nos empréstimos concedidos (contabilizados como receitas financeiras, na conta 4.1.3.06) e a diferença apurada não foi adicionada ao lucro real”*.

Portanto, entendeu que *“configura-se a desnecessidade das despesas financeiras, na proporção do capital cedido, tendo o sujeito passivo tomado empréstimos no mercado financeiro, e tendo concedido empréstimos a pessoas ligadas, sem cobranças de encargos ou os cobrado com insuficiência, em relação às taxas por ela pagas junto às instituições financeiras”*.

A Recorrente insurge-se afirmando basicamente que *“que nem todo o dinheiro tomado no banco foi emprestado para as pessoas jurídicas ligadas”* e que pretendia provar tal ponto através da perícia que foi negada pela DRJ. Dessa forma, suscita que *“parte dos juros pagos aos bancos corresponde efetivamente a despesas operacionais da Recorrente em suas atividades principais, pelo que descabe a glosa relativamente a estes valores”*.

É bem verdade que a mera concomitância de empréstimos ativos e passivos não significa dizer, por si só, que a despesa seja indedutível. Como é cediço, a dedutibilidade das despesas financeiras depende, em tais casos, de se demonstrar a necessidade de pagamento dos juros, o que demanda a análise do caso concreto, isto é, a circunstância em que celebrados os contratos, a existência de remuneração pelo capital (juros), bem como, e especialmente, a demonstração da necessidade das despesas. Nesse sentido é, por exemplo, o seguinte julgado deste CARF (Acórdão 1002-003.869, de 22/08/2025):

DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS ONEROSOS CONTRAÍDOS REPASSADOS A TERCEIROS A TÍTULO GRATUITO. INDEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas devem se caracterizar como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora. Se não comprovada a necessidade do pagamento dos juros, devem ser glosados os valores correspondentes na apuração do lucro real.

A Recorrente afirma, basicamente, que *“já havia celebrado com as instituições ligadas contratos de mútuo por meio dos quais assumiu o dever obrigacional de emprestar a elas numerário para que as mesmas pudessem sobreviver no mercado”*. Em outras palavras, que já havia assumido a obrigação com as empresas ligadas previamente à contratação dos empréstimos bancários, e que tal obrigação de emprestar era necessária à sobrevivência das demais empresas.

A Recorrente afirma ainda que a disponibilização desses recursos deve ser entendida como uma operação regular e necessária à manutenção de suas atividades, na medida em que *“por força contratual estabelecida por instrumento firmado anteriormente aos empréstimos tomados em banco e objeto desta autuação, a Recorrente comprometeu-se a disponibilizar recursos para CEL-PARTICIPAÇÕES S/A- CELPAR, CENTRO EDUCACIONAL DA LAGOA, e MELHOR PAPEL PAPELARIA E LIVRARIA LTDA. E, ainda, para CEL CONSULTORIA TÉCNICA.”*

Contudo, tal assertiva não é devidamente comprovada. Qual o grau de dependência das empresas? Qual a situação financeira das demais empresas do grupo? A ausência de empréstimo sem juros impediria a realização de suas atividades? As demais empresas do grupo realizaram empréstimos no mercado? **Nada disso encontra-se adequadamente provado no caso em tela.**

Ademais, a justificativa de que os empréstimos eram necessários às demais empresas, *“para sua sobrevivência”*, termina por reafirmar que a necessidade não era da Recorrente, mas das outras empresas. À míngua de outros elementos de prova a demonstrar o vínculo de necessidade, não há como concluir de forma diversa.

Como bem destacou a DRJ, os contratos de mútuo/conta-corrente celebrados com as empresas ligadas não descreve qualquer numerário, tem objeto genérico e prazo alargado. Em que pese prevejam a cobrança de juros, o fato primordial no caso em tela é que as despesas financeiras da Recorrente eram muito superiores às receitas, apesar de, contraditoriamente, o estoque credor ser muitíssimo superior ao estoque devedor da Recorrente:

Deve ser esclarecido que o que é relevante para o cálculo dos juros passivos (despesas financeiras) e juros ativos (receitas financeiras) é o ESTOQUE DA DÍVIDA, e não a variação ocorrida em determinado período. Noutro giro, é sobre o SALDO DEVEDOR/CREDOR que são calculados os juros passivos e ativos.

Como já antes mencionado, em 31/12/2007, o saldo dos empréstimos concedidos às empresas ligadas do mesmo grupo econômico totalizava o saldo de R\$ 25.891.341,58. Já o saldo dos empréstimos obtidos junto às instituições financeiras, em 31/12/2007, totalizava R\$ 2.387.901,65. Portanto, o estoque de empréstimos concedidos às empresas do mesmo grupo econômico é bem superior ao estoque dos empréstimos bancários obtidos. Sendo assim, por óbvio, seria de se supor que os juros ativos (receitas financeiras) auferidos decorrentes dos mútuos a empresas ligadas fossem bem superiores aos juros passivos (despesas financeiras) incorridos decorrentes dos empréstimos obtidos junto a instituições financeiras. Mas o que ocorre é justamente o contrário (despesas

financeiras superiores às receitas financeiras), conforme se verifica pelo quadro demonstrativo levantado pela fiscalização, a partir da contabilidade, e que consta do Relatório Fiscal que subsidiou a autuação:

Considerando que os juros praticados pelas instituições bancárias, terceiros independentes, são à taxa de mercado, a única explicação para as despesas financeiras serem superiores às receitas financeiras, considerando a imensa diferença nos estoques dos saldos de empréstimos credores e devedores, é que os juros ativos (receitas financeiras), cobrados pelo interessado nos mútuos concedidos às empresas ligadas, foram a taxas bem inferiores às taxas praticadas no mercado, independentemente do que consta nos instrumentos contratuais firmados.

Assim, as circunstâncias do caso concreto evidenciam a desnecessidade da despesa, não suficientemente elidida pela Recorrente, razão pela qual a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, que ora ratifico.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Despesas de rateio não comprovadas.

Neste segundo tópico da autuação, a fiscalização refere-se a despesas incorridas pela Recorrente com rateio, pagas à empresa ligada CENTRO EDUCACIONAL DA LAGOA – CEL. O motivo da glosa foi a não comprovação adequada das despesas, uma vez que o documento apresentado pela Recorrente com o intuito de subsidiar as despesas (Ata de Reunião da Diretoria do Centro Educacional da Lagoa) era inconsistente com as despesas efetivamente incorridas.

Apontou-se no Relatório Fiscal que “apesar da Ata de Reunião definir o percentual de 20% para o rateio, constatamos que o percentual utilizado, no ano-calendário 2008, varia entre 5,6% e 24,54%”. Ainda nesse campo, observou que o percentual era variável ao longo dos trimestres.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente volta a insistir que “*Não há nada nos autos que comprove que essas despesas NÃO FORAM REALIZADAS/INCORRIDAS. Pelo contrário, a documentação constante é clara em relação a essas despesas, repartidas entre a Recorrente as demais pessoas ligadas*”. Reitera que atendeu às intimações e que a diligência negada poderia provar o quanto afirmado.

A respeito do tema, é importante observar que evidentemente não há óbices para que empresas de um mesmo grupo ou conglomerado centralizem determinadas despesas em uma única entidade, “dividindo” o ônus financeiro entre as demais, pois não há dúvidas quanto à ganhos de eficiência, controle de gastos e redução de custos, notadamente em atividades administrativas; o chamado “cost-sharing”.

Trata-se de contrato atípico. Embora não expressamente previsto na legislação brasileira, é amplamente utilizado pois responde a necessidades legítimas e corriqueiras das

estruturas empresariais e, por isso mesmo, já foi bastante escrutinado doutrinariamente. Nesse sentido, Alberto Xavier assim os define:

Os contratos de compartilhamento de custos são contratos inominados celebrados entre duas ou mais empresas (via de regra integradas num mesmo grupo econômico) pelo qual uma ou mais empresas ("comparticipantes") se obrigam a assumir uma quota-parte dos custos necessários à fruição de bens ou direitos ou à realização de atividades do interesse comum de todos, sendo que os custos inerentes a essa fruição ou exercício são incorridos apenas por uma (Centro de Custos), à qual é exclusivamente imputável a obrigação do respectivo pagamento, por ela realizado em nome próprio¹.

Em função da sua ampla utilização, a Receita Federal já teve a oportunidade de se manifestar em diversas oportunidades sobre o tema. E, ao fazê-lo, consolidou entendimento quanto aos requisitos/elementos para a regular dedutibilidade das despesas relacionadas a contratos de rateio de custos entre empresas. Cite-se a Solução de Consulta 08/2012² e, mais recentemente, a Solução de Divergência COSIT 23/2023³.

Em síntese, então, consolidou-se o entendimento de que para que possa ser admitida dedução dos valores decorrentes do rateio de custos e despesas comuns à empresa centralizadora e as demais relacionadas, devem ser observados os seguintes requisitos: (i) os valores rateados devem corresponder a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e quitadas; (ii) que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os

¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 337.

² ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. RATEIO DE CUSTOS E DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. São dedutíveis as despesas administrativas rateadas se: a) comprovadamente corresponderem a bens e serviços efetivamente pagos e recebidos; b) forem necessárias, usuais e normais nas atividades das empresas; c) o rateio se der mediante critérios razoáveis e objetivos, previamente ajustados, devidamente formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; d) o critério de rateio for consistente com o efetivo gasto de cada empresa e com o preço global pago pelos bens e serviços, em observância aos princípios gerais de Contabilidade; e) a empresa centralizadora da operação de aquisição de bens e serviços apropriar como despesa tão somente a parcela que lhe couber segundo o critério de rateio.

³ ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: É 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. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

intervenientes; (iii) que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; (iv) que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder, de forma idêntica, as demais empresas beneficiárias dos bens e serviços; (v) que a empresa centralizadora contabilize as parcelas a serem ressarcidas pelas demais empresas beneficiárias, com referência aos custos e despesas incorridos, como direitos de crédito a recuperar; e (vi) que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas.

Em outras palavras, tais requisitos dizem respeito à clara e correta evidenciação dos critérios e da contabilização deste rateio, basicamente de forma a evitar que o rateio se transmute em uma discricionária e subjetiva “alocação” de despesas entre diferentes empresas, sem correspondência à participação efetiva de cada empresa, impedindo-se manipulação no resultado das empresas através de uma “conta de chegada” com despesas irreais ou desproporcionais.

Daí as exigências de critérios objetivos, de que as despesas rateadas tenham sido efetivamente incorridas, que correspondam à parcela realmente atribuível a cada empresa e que cada empresa faça a dedução de sua parcela correspondente. Tudo isso evidentemente demonstrado contabilmente e sem prejuízo de que, para serem dedutíveis, as despesas sejam necessárias, usuais e normais.

Como se vê, não se trata de requisitos de caráter aleatório, mas que possibilitam efetivamente a correta contabilização da despesa e sua mensuração, bem como a evidenciação de sua pertinência à atividade empresarial. Assim, entendo que tal linha de pensamento é coerente com as regras tributárias de dedutibilidade de despesas.

Portanto: o rateio é possível e as despesas a ele relacionadas são dedutíveis, desde que estejam claras as regras de compartilhamento das despesas e seja possível verificar em termos fático-probatórios os valores suportados pelo contribuinte.

A jurisprudência deste Conselho caminha exatamente nesse sentido:

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS COMPARTILHADOS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

É 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 administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis na apuração do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço

global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

(CARF – Acórdão 1202-001.513 – 11/12/2024)

IRPJ E CSLL. DESPESAS COM RATEIO. REQUISITOS.

Para que seja admitido o aproveitamento de despesas rateadas entre empresas coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, devem ser cumpridos e comprovados pela entidade (i) que as despesas correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas ou incorridas; (ii) que os critérios de rateio sejam razoáveis e objetivos, devendo estar alinhados com o preço real do serviço prestado; (iii) que o rateio seja previamente formalizado entre as partes, através de instrumento contratual, em que reste previsto expressamente os critérios, formas de remuneração e justificativas para que as despesas sejam rateadas; (iv) que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe; (v) que a empresa descentralizada, beneficiária dos bens e serviços, aproprie como despesa tão somente a parcela que lhe cabe, de acordo com o critério de rateio; e (vi) que a contabilidade das entidades envolvidas reflita de forma fidedigna as operações.

Não sendo comprovado algum destes requisitos, correta é a glosa da despesa pela fiscalização.

(CARF – Acórdão 1302-003.219 – 20/11/2018)

DESPESAS DEDUTÍVEIS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS A VÁRIAS EMPRESAS.

Somente são dedutíveis do lucro líquido as despesas pagas ou incorridas que forem necessárias para realização das transações ou operações exigidas pelas atividades da pessoa jurídica, atendidos também os critérios da usualidade e normalidade no tipo de transação, operação ou atividades desenvolvidas pela empresa. A dedução de despesas relacionadas a diversas empresas em uma única, que centraliza a administração desses gastos, não tem base legal; todavia, o rateio de despesas segundo critérios razoáveis e objetivos constitui uma possibilidade de adequação do caso às normas tributárias que regulam as deduções de despesas na apuração do lucro real.

(CARF – Acórdão 1301-006.859 – 11/04/2024)

No caso em tela, a fiscalização observou severa inconsistência nos valores incorridos pela Recorrente e a ausência de adequada comprovação de sua necessidade e critérios.

O ponto central, aqui, é o de que não houve a adequada comprovação por parte da Recorrente. No curso do procedimento fiscal, após ter sido intimada a apresentar o Livro Razão e memória de cálculo da elaboração da DIPJ (Termo de Início de Procedimento Fiscal e-fls. 46-47), a Recorrente foi intimada a apresentar os “documentos referentes às despesas registradas nas contas” em que foram encontradas despesas registradas no Razão como “DESPESA DE RATEIO” (Termo de Intimação Fiscal nº 1 – e-fls. 110-112).

A intimação não foi atendida, no que foi novamente intimado o contribuinte a apresentar os documentos referentes às despesas (Termo de Intimação Fiscal nº 2 – e-fls. 124-125).

Atendendo finalmente ao requerimento, a Recorrente apresentou documentos denominados “Nota de Débito” (e-fls. 127-150), emitidos pela empresa Centro Educacional da Lagoa (empresa centralizadora das despesas) em que se aponta “valor que se debita ao Liceu Franco Brasileiro S.A. correspondente a despesas administrativas referentes ao trimestre”, e é indicado valor relativo a “Despesa Pessoal” e “Despesa de Consumo”.

Diante da precariedade desse documento, a fiscalização novamente intimou a Recorrente a apresentar “demonstrativo detalhado da composição das despesas de rateio” (Termo de Intimação Fiscal nº 3 – e-fls. 237). Em resposta, a Recorrente apresentou os lançamentos de despesa incorridos pela centralizadora Liceu Franco Brasileiro, sem qualquer explicação.

Mais uma vez, a fiscalização intimou a contribuinte a esclarecer o tema. No Termo de Intimação Fiscal nº 4 (e-fls. 265), a Recorrente foi intimada a apresentar “o documento formal que define o critério de rateio das despesas entre o Centro Educacional da Lagoa e o Liceu Franco Brasileiro S.A.”, além de detalhamentos sobre as despesas.

Em resposta, a Recorrente trouxe “Ata de Reunião da Diretoria” da empresa Liceu Franco Brasileiro (centralizadora das despesas), em que, em janeiro de 2018, aprovam-se as demonstrações contábeis do exercício anterior e define-se que das despesas incorridas por aquela empresa “deveria ser atribuído ao Liceu um percentual médio de 20% que justifica a utilização da estrutura do Centro Educacional da Lagoa nos aspectos mencionados”.

Ao fim, constatou a fiscalização que os documentos apresentados eram insuficientes a comprovar minimamente as despesas de rateio. Nem mesmo o critério de 20% havia sido respeitado, uma vez que o percentual não foi observado ao longo dos trimestres.

O que se nota, portanto, é que, no caso em tela, falhou a contribuinte em comprovar minimamente os aspectos gerenciais e de mensuração das despesas de rateio, longamente divergindo do entendimento acima exposto quanto a um mínimo de confiabilidade fático-probatória ao rateio de custos.

Trata-se mais simplesmente da falta de adequada comprovação da despesa escriturada. Para que possa fazer prova em favor do contribuinte, a escrituração contábil deve estar lastreada em documentação hábil e idônea, a qual deve ser mantida sob guarda pelo contribuinte e apresentada adequadamente. Matéria que encontra ampla jurisprudência neste Conselho, a exemplo do seguinte precedente:

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DESPESAS ESCRITURADAS QUE REDUZEM O LUCRO REAL. MANUTENÇÃO DA GLOSA.

A falta de comprovação de despesas redutoras do lucro real, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, autoriza sua respectiva glosa pela administração tributária.

(CARF – Acórdão 1102-001.583 – 11/12/2024)

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

Provisões não dedutíveis.

Por fim, no que tange ao último item objeto de lançamento, referente às “provisões não dedutíveis”, a fiscalização observou que o contribuinte havia contabilizado em conta de despesas valores relativos a juros de mora sobre tributos em atraso, e que incluiu na Conta de Despesa em questão também as parcelas relativas às atualizações pela SELIC do montante da dívida.

Aprofundando a análise, considerou ainda o AFRFB que, de acordo com o entendimento da própria RFB, os juros e multa seriam dedutíveis “à medida em que as parcelas são pagas”, o que motivou a intimação da contribuinte a prestar esclarecimentos sobre a situação dos débitos tributários.

Diante dos esclarecimentos prestados de que os valores foram incluídos no REFIS, a fiscalização constatou que os valores efetivamente pago eram muito inferiores ao valor do total devido, bem como que houve a exoneração de valor significativo do total de juros e multa originalmente devidos. Tais aspectos fariam com que os valores das despesas mais se aproximassem de uma provisão e que, como tal, não sendo expressamente prevista sua dedutibilidade, deveria ser feita a glosa.

A Recorrente se insurge no sentido de que “não resta dúvida que os juros, na medida em que vão sendo incorridos, são dedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Por conseguinte, a glosa feita pela d. Fiscalização não procede”. Ainda, defende que “os efeitos de acontecimento do ano de 2009 não podem retroagir a 2008. A adesão ao parcelamento somente aconteceu em novembro de 2009. Em 2008, a contabilidade deve permanecer tal como o quadro que se verificou naquele ano. Qualquer lançamento decorrente de acontecimento verificado em 2009 repercute para este ano, não para 2008”.

Com a devida vênia ao entendimento da Recorrente, as despesas com multa e juros, para serem dedutíveis, devem ser efetivamente incorridas. E, para terem sido incorridas, como reconheceu a própria Recorrente, foram primeiro incluídas no parcelamento REFIS, o que só aconteceu posteriormente ao ano-calendário ora em debate.

O que significa concluir que, àquela altura, tratavam-se ainda de meras provisões, portanto indedutíveis.

Diante disso, é absolutamente despropositado querer obter uma vantagem ainda maior com a dedução de valores de multas e juros que, supostamente, seriam passíveis de reversão somente no ano posterior. Independentemente da pertinência ou não da sua tese recursal, segundo a qual os descontos nas multa e juros se caracterizavam apenas como uma expectativa na época da adesão, importa perceber que a empresa não comprovou ter se apropriado das despesas na conformidade determinada pelo regramento legal.

Assim igualmente decidiu este CARF:

RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO. DESPESAS COM MULTAS E JUROS MORATÓRIOS. DÉBITOS PARCELADOS. PERT.

Em conformidade com o regime de competência, as despesas com multas e juros moratórios devem ser apropriadas nos meses e na medida em que incorridos. O efeito das reduções concedidas pelo parcelamento da Lei nº 13.496/2017 sobre essas despesas, de fato, se imporiam somente após a adesão ao parcelamento, quando então deveriam ser contabilizadas as correspondentes receitas. No presente caso, não se observou o regime de competência na apropriação dessas despesas.

(CARF – Acórdão 1302-006.108 – 16/05/2022)

Assim, igualmente não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Conclusão.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para afastar as preliminares e negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho

ACÓRDÃO 1101-002.027 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12448.722823/2012-61

DOCUMENTO VALIDADO