



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14098.720046/2020-73
ACÓRDÃO	1101-001.555 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFRESCOS BANDEIRANTES INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS.

As despesas financeiras desnecessárias não são dedutíveis na apuração do lucro real.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS.

As despesas financeiras desnecessárias também não são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, acompanhou o Relator pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário, efls. 1230/1250, interposto pelo contribuinte contra acórdão da DRJ, efls. 1180/1217, que julgou improcedente impugnação administrativa, efls.1086/1101, contra lavratura de auto de infração (efls.1045/1064) de IRPJ pelo lucro real e CSLL reflexa, relativamente a fatos geradores dos anos-calendário de 2016 e 2017, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, conforme abaixo:

Crédito Tributário Lançado				
Tributo	Principal	Multa 75%	Juros	Total
IRPJ	9.990.809,78	7.493.107,33	2.326.098,83	19.810.015,94
CSLL	7.914.009,43	5.935.507,07	1.654.324,00	15.503.840,50
TOTAIS	17.904.819,21	13.428.615,15	3.980.422,83	35.313.856,44

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o relatório do acórdão recorrido:

2. A infração foi descrita no auto de infração de IRPJ (fl. 03) como: “AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO. INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo”.

2.1. No auto de infração da CSLL reflexa a infração foi descrita, na fl. 13, de forma semelhante ou equivalente, como: “CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS. INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS / ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS. Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo”.

3. No Relatório Fiscal, fls. 25 a 37, é descrito que:

3.1 a contribuinte foi intimada “a apresentar

1. Contratos de empréstimo/mútuo contendo :a) número identificador; b) data de início; c) período de vigência; d) nome e NI (CNPJ/CPF);e) tipo de mútuo (definido ou conta corrente);f) conta contábil utilizada para contabilização; g) saldo no início do período com datas e valores emprestados/recebidos diariamente - De 01/01/2016 até 31/12/2017.

2. Contratos de empréstimo/mútuo relativos aos empréstimos concedidos a empresas do grupo, do período; ou em anos anteriores, neste caso, somente aqueles com saldo devedor contra os mutuários no início do período indicado - De 01/01/2016 até 31/12/2017.

3. Descrição, de forma detalhada, como se deram as operações de mútuo com as empresas interligadas, sendo estas as mutuárias - De 01/01/2016 até 31/12/2017”;

3.2. “Em síntese, em atendimento ao solicitado o contribuinte fiscalizado apresentou as seguintes alegações:

1. que todos os contratos indicados em resposta ao Item 1 do TIF foram celebrados com empresas e acionistas do seu grupo empresarial ("GRUPO").
2. esclarece que firmou contratos com empresas e acionistas do seu GRUPO, que tiveram por objetivo a abertura de uma "conta corrente especial" no registro contábil das respectivas partes, de modo a facilitar a recíproca assistência financeira entre elas, em razão da interligação de interesses comuns.
3. A celebração dos contratos e a abertura das respectivas contas permitiram a disponibilização de valores entre as partes contratantes, com a consequente escrituração de lançamentos a débito (recursos disponibilizados) e a crédito (recursos recebidos) nas respectivas contas contábeis, cujos valores variam de acordo com a necessidade de cada uma das partes.
4. Apresentou planilha com os empréstimos realizados com pessoas ligadas, respectivos saldos diários para os períodos de 2016 e 2017";
- 3.3. "Do cotejo entre os documentos e alegações apresentados pelo contribuinte e os valores lançados na escrituração contábil registrada no SPED constata-se a ocorrência de dedução de despesas de Juros Passivos e a contabilização de empréstimos e a concessão de mútuos. Não apuramos valores adicionados na base de cálculo da apuração de IRPJ e CSLL referente a despesas financeiras desnecessárias, demonstrado na planilha abaixo extraída do e-lalur;
- 3.4. "Para a apuração de juros passivos desnecessárias foram considerados os lançamentos contábeis registrados nas contas: 3320101 - JUROS S/ EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS; 01020101 - EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS - ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO ; 01020102 - DIRETORES E ACIONISTAS - ATIVO RFEALIZÁVEL A LONGO PRAZO; 020107 - DIRETORES E ACIONISTAS - PASSIVO CIRCULANTE; 020108 - FINANCIAMENTOS E EMPRÉSTIMOS - PASSIVO CIRCULANTE; 020110 - DEBENTURES A PAGAR - PASSIVO CIRCULANTE; 02020101 - EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS - DEBITOS E VALORES – PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO; 020202 - FINANCIAMENTOS E EMPRESTIMOS - PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO; 020206 - DIRETORES E ACIONISTAS - PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO. Nas contas acima estão evidenciados os lançamentos que envolvem o cálculo dos juros passivos desnecessários e os valores considerados estão evidenciados nas planilhas abaixo".
- 3.5. "Na planilha 01 e na planilha 02 estão demonstrados os valores contabilizados como Juros Passivos sobre empréstimos bancários – 0003320101. Esta conta demonstra o total dos valores lançados como despesas pagas a título de juros sobre financiamentos bancários levados em consideração no cômputo dos Juros Passivos Desnecessários uma vez que o contribuinte concedeu empréstimos, caracterizando então que houve despesas não necessárias à atividade da empresa fiscalizada";

Razão				Planilha 01				
Nome: REFRESCOS BANDEIRANTES I C LTD								
CNPJ: 03.380.763/0015-07								
Conta: 0003320101 - Juros s/ Empréstimos Bancários								
Saldo inicial: 0,00								
Data	Cód. Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D / C	Histórico	Tipo
31/01/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	2.662.343,03	2.662.343,03	D	JUROS A INCORRER 2016/02	CONTÁBIL NORMAL
29/02/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	3.733.651,40	6.395.994,43	D	JUROS A INCORRER 2016/03	CONTÁBIL NORMAL
04/03/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	C	3,96	6.395.990,47	D	Juros ref 690163	CONTÁBIL NORMAL
31/03/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	6.714.407,69	13.110.398,16	D	JUROS A INCORRER 2016/04	CONTÁBIL NORMAL
30/04/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	4.238.599,52	17.348.997,68	D	JUROS A INCORRER 2016/05	CONTÁBIL NORMAL
31/05/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	4.950.328,84	22.299.326,52	D	JUROS A INCORRER 2016/06	CONTÁBIL NORMAL
30/06/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	6.610.589,75	28.909.916,27	D	JUROS A INCORRER 2016/07	CONTÁBIL NORMAL
29/07/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	6.402.583,33	35.312.499,60	D	JUROS A INCORRER 2016/08	CONTÁBIL NORMAL
31/08/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	4.876.680,76	40.189.180,36	D	PROVISÃO DE JUROS 2016/08	CONTÁBIL NORMAL
30/09/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	7.989.362,37	48.178.542,73	D	PROVISÃO DE JUROS 2016/09	CONTÁBIL NORMAL
31/10/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	4.629.014,57	52.800.357,30	D	PROVISÃO DE JUROS 2016/10	CONTÁBIL NORMAL
30/11/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	5.534.726,98	58.343.084,28	D	PROVISÃO DE JUROS 2016/11	CONTÁBIL NORMAL
29/12/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	C	50,97	58.343.033,31	D	JUROS OBTIDOS	CONTÁBIL NORMAL
30/12/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	D	5.540.910,92	63.883.944,23	D	PROVISÃO DE JUROS 2016/12	CONTÁBIL NORMAL
31/12/2016	0003320101	Juros s/ Empréstimos Bancários	C	63.883.944,23	0,00		Encerramento de Exercício ano 2016	ENCERRAMENTO CONTÁBIL

[illegible]

3.6. "Para apurar o montante de Juros Passivos Desnecessários (JPD) para o presente caso em que os valores registrados como empréstimos e financiamentos obtidos são maiores que os valores registrados a crédito com pessoas ligadas utilizamos a fórmula matemática: $JPD = \text{Juros Passivos} * [\text{Md Créditos com Pessoas Ligadas} / (\text{Md Financiamentos} + \text{Md Créditos de Pessoas Ligadas})] - \text{Juros Ativo Md} = \text{Saldo médio diário dos saldos JPD} = \text{Juros Passivos Desnecessários}$ ":

3.7. "Os Mútuos Ativos que representam os créditos com pessoas ligadas foram contabilizados nas contas 010201101 e 010201102. Os Empréstimos e Financiamento tomados foram contabilizados nas contas: 020107 - DIRETORES E ACIONISTAS - PASSIVO CIRCULANTE; 020108 - FINANCIAMENTOS E EMPRÉSTIMOS - PASSIVO CIRCULANTE; 020110 - DEBENTURES A PAGAR - PASSIVO CIRCULANTE; 02020101 - EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS - DEBITOS E VALORES – PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO; 020202 - FINANCIAMENTOS E EMPRESTIMOS - PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO; 020206 - DIRETORES E ACIONISTAS -

PASSIVO EXIGIVEL A LONGO PRAZO. A planilha abaixo expressa o resumo dos valores considerados na apuração do JPD";

Ano-calendário	Saldo Médio dos Empréstimos e Financiamentos Tomados	Saldo Médio dos Mútuos Ativos com Partes Relacionadas	Despesas Financeiras Relacionadas com Empréstimos e Financiamentos	Juros Passivos Desnecessários
2016	365.723.538,58	328.927.159,08	63.883.944,23	57.456.417,40
2017	478.099.177,03	219.938.892,45	66.250.395,41	30.477.020,86

Registrados nas respectivas contas contábeis registrados no SPED e que foram considerados na apuração dos Juros Passivos Desnecessário (JPD) e objeto deste lançamento tributário".

4. Cientificada dos autos de infração em 09/12/2020, conforme extrato do processo, na fl. 1174, a contribuinte apresentou sua impugnação nas fls. 1086 a 1101, em 07/01/2021, consoante informado no mesmo extrato do processo, na fl. 1174, na qual alega que:

4.1. os autos de infração foram lavrados por ter a autoridade entendido que parte das despesas financeiras incorridas pela impugnante seriam desnecessárias à manutenção da atividade empresarial e conseqüentemente indedutíveis para apuração do IRPJ e CSLL;

4.2. a autoridade considerou que parte dos juros sobre empréstimos bancários incorridos pela impugnante nos anos de 2016 e 2017 seriam desnecessários à atividade da empresa baseado unicamente no fato de a impugnante ter disponibilizado recursos a partes relacionadas (empresas pertencentes ao seu grupo econômico);

4.3. "para cálculo dos supostos "juros passivos desnecessários", a AUTORIDADE adotou os seguintes critérios: (i) apurou o saldo médio diário das contas contábeis de passivo em que registrados os empréstimos e financiamentos tomados pela IMPUGNANTE, o que resultou nos valores de R\$ 365.723.538,58 para o ano de 2016 e R\$ 478.099.177,03 para o ano de 2017; (ii) apurou o saldo médio diário das contas contábeis de ativo em que registradas as disponibilizações de recursos a partes relacionadas, o que resultou nos valores de R\$ 328.927.159,08 para o ano de 2016 e R\$ 219.938.892,49 para o ano de 2017; (iii) comparou os resultados apurados em (i) e (ii), acima, e, utilizando-se de equação matemática ("regra de três"), presumiu que 89,94% e 46,00% dos empréstimos bancários tomados nos anos de 2016 e 2017, respectivamente, teriam sido repassados a partes relacionadas; e (iv) com base na presunção mencionada em (iii), acima, aplicou os percentuais de 89,94% e 46,00%, respectivamente, sobre as despesas financeiras registradas nos anos de 2016 e 2017 para quantificar os "juros passivos desnecessários", como segue:"

ANO	Saldo médio dos empréstimos e financiamentos tomados	Saldo médio dos mútuos ativos com partes relacionadas	%	Despesas financeiras relacionadas com empréstimos e financiamentos	Juros passivos desnecessários
2016	R\$ 365.723.538,58	R\$ 328.927.159,08	89,94%	R\$ 63.883.944,23	R\$ 57.456.417,40
2017	R\$ 478.099.177,03	R\$ 219.938.892,45	46,00%	R\$ 66.250.395,41	R\$ 30.477.020,86

4. as despesas financeiras incorridas pela impugnante nos anos de 2016 e 2017 e registradas na conta 3320101 e glosadas referem-se a juros sobre empréstimos bancários por ela captados e/ou renegociados ao longo de diversos anos (a partir de 2010 em diante) e assumidos pela impugnante com as instituições financeiras (com contratos juntados por amostragem – doc. 01) e tiveram por finalidade (a) o incremento do seu capital de giro e (b) aquisição de máquinas e equipamentos, sendo os empréstimos utilizados no fomento de seus negócios, razão pela qual as despesas financeiras decorrentes dos empréstimos são usuais e necessárias à manutenção da empresa cumprindo os requisitos do art. 47 da Lei 4.506/66 reproduzido no art. 229 do RIR/99 para dedutibilidade do lucro real, embora a autoridade glosou parte das despesas financeiras com tais empréstimos com base exclusivamente em uma suposição de que os empréstimos com instituições financeiras não teriam sido utilizados para a finalidade prevista nos contratos mas que teriam sido repassados pela impugnante a outras empresas de seu grupo econômico mediante mútuos, apenas pelo fato de ter identificado que a impugnante teria disponibilizado recursos a partes relacionadas;

4.5. “a autoridade, contudo, não correlacionou as entradas dos empréstimos bancários com as respectivas saídas de recursos às partes relacionadas” e “para identificar a parcela dos empréstimos que supostamente teriam sido repassados pela impugnante a partes relacionadas e, assim, calcular os “juros desnecessários”, a autoridade: (i) se limitou a comparar os saldos diários das contas contábeis de ativo (em que registrados os empréstimos bancários) e das contas de passivo (em que registradas as disponibilizações de recursos entre as empresas do grupo econômico da impugnante); e (ii) a partir de simples “regra de três”, presumiu que 89,94% e 46,00% dos empréstimos bancários tomados pela impugnante e sobre os quais foram devidos juros nos anos de 2016 e 2017, respectivamente, teriam sido por ela (impugnante) repassados a outras empresas de seu grupo econômico”, mas o “lançamento não pode ser baseado em meras presunções e suposições, sob pena de ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)”, devendo a autoridade administrativa “provar (e não apenas presumir)” os “fatos que levem à exigência do tributo” e “a simples comparação com base em média dos saldos diários das contas contábeis de ativo e de passivo não se presta a comprovar que os empréstimos obtidos não foram utilizados pela impugnante na manutenção de sua respectiva fonte produtora”;

4.6. para comprovar o suposto repasse dos empréstimos às partes relacionadas e sustentar as desnecessidade das despesas financeiras, a autoridade deveria ter relacionado as entradas dos recursos oriundos dos empréstimos com as respectivas saídas para as partes relacionadas, o que não foi feito, porque não há essa correlação, já que (i) os empréstimos assumidos pela impugnante desde 2010 destinaram-se a incrementar seu capital de giro e aquisição de máquinas e equipamentos, utilizados em seu processo fabril “(vide contratos anexados a esta impugnação a título de amostragem – doc. 01)”; (ii) as disponibilizações de recursos a partes relacionadas ocorreram em contexto de uma “conta corrente especial” no registro contábil das respectivas partes para facilitar recíproca assistência financeira pelo interesse comum, com disponibilizações dos valores em datas e valores completamente distintos dos empréstimos bancários, não havendo coincidência entre as datas e valores entre os empréstimos bancários e as disponibilizações de recursos a partes relacionadas;

4.7. se várias das despesas de juros incorridos no período autuado decorreram de empréstimos obtidos em anos anteriores de 2010 em diante, “como pode a autoridade glosar tais despesas apenas comparando os saldos diários das contas nos de 2016 e 2017?”. Aduz que “é evidente que os percentuais apurados pela autoridade (89,94% e 46,00%) não representam - de forma fidedigna e precisa - a parcela dos empréstimos bancários supostamente repassados às partes relacionadas. Para tanto, era indispensável a correlação das entradas dos empréstimos com as respectivas saídas dos recursos às empresas do grupo da impugnante; correlação essa que deveria ter sido feita observando os períodos exatos em que (i) obtidos os empréstimos e (ii) disponibilizados os recursos, e não com simples exame dos saldos das contas”, pelo que se impõe “o cancelamento dos autos, por falta de comprovação pela autoridade da infração imputada à impugnante, que constitui ofensa ao art. 142 do CTN”; Da dedutibilidade de despesas para fins de apuração da base de cálculo das CSLL

4.8. ainda que não sejam acatados os argumentos do item anterior com relação à dedução das despesas financeiras para apuração do IRPJ, a “sua dedução não poderia deixar de ser aceita para fins de CSLL”, porque o art. 229 do RIR/99, vigente à época, aplica-se apenas ao IRPJ, não havendo na legislação da CSLL dispositivo semelhante que condicione a dedutibilidade à comprovação de sua necessidade, usualidade e normalidade, tendo a CSLL normas próprias que afastam a aplicação do art. 229 do RIR/99, tendo ainda o art. 57 da Lei 8.981/95 consignado que as regras de apuração do IRPJ não foram estendidas à CSLL no que se refere à base de cálculo e alíquota, tendo a CSLL normas próprias, sendo que pelo art. 2o, §1o, alínea c da Lei 7.689/88 apenas provisões indedutíveis na determinação do lucro real, exceto a do IR, é que devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL, podendo ser deduzidas, portanto, para fins da CSLL, quaisquer despesas consideradas na apuração do lucro líquido. Transcreve ementas de decisões administrativas e acrescenta que as parcelas indedutíveis para fins de CSLL estão previstas no art. 13 da Lei 9.249/95, o que corrobora que adições extracontábeis aplicáveis ao IRPJ não o são necessariamente para a CSLL, sendo que a referência no art. 13 da Lei 9.249/95 ao art. 47 da Lei 4.506/64 não torna as condições de dedutibilidade do art. 47 (necessidade, usualidade e normalidade da despesa) aplicáveis à CSLL, já que o art. 47 refere-se especificamente ao lucro real, base de cálculo do IRPJ, não podendo se aplicar à CSLL sem expressa determinação legal, de modo que as despesas financeiras efetivamente comprovadas são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

“No caso, a autoridade não pôs em dúvida a efetividade das despesas financeiras – até porque amplamente comprovadas – mas apenas a sua necessidade para a impugnante, razão por que, independentemente do exame que se faça quanto a esse aspecto, a glosa não pode prevalecer para fins da CSLL”;

4.9. solicita que os autos sejam julgados improcedentes e extinto o crédito tributário.

Nada obstante, o acórdão da DRJ julgou improcedente a impugnação administrativa, não reconhecendo a dedutibilidade das despesas apresentadas pelo contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS.

As despesas financeiras desnecessárias não são dedutíveis na apuração do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2016, 2017

DESPESAS FINANCEIRAS DESNECESSÁRIAS.

As despesas financeiras desnecessárias também não são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimado em 14/05/2021, efls.1227, o recorrente apresentou recurso voluntário em 14.06.2021 (efls.1228), efls. 1230/1250, contra a decisão recorrida, buscando repisar os fundamentos apresentados na impugnação, e reafirmando a dedutibilidade das despesas financeiras incorridas pela recorrente, bem como a dedutibilidade de despesas para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Após, os autos foram encaminhados para apreciação e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ pelo lucro real e CSLL reflexa, relativamente a fatos geradores dos anos-calendário de 2016 e 2017, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão da glosa de despesas financeiras por terem sido consideradas desnecessárias à manutenção da atividade empresarial.

Em resumo, o auditor fiscal entendeu que parcela dos valores incorridos para pagamento de juros seriam indedutíveis, pois se entendeu que os empréstimos tomados diante de instituições financeiras teriam beneficiado outras empresas do grupo econômico. Tal conclusão foi alcançada em razão do registro na contabilidade da Recorrente de mútuos ativos e mútuos passivos no período fiscalizado.

"Em síntese, em atendimento ao solicitado o contribuinte fiscalizado apresentou as seguintes alegações: 1. que todos os contratos indicados em resposta ao Item 1 do TIF foram celebrados com empresas e acionistas do seu grupo empresarial ("GRUPO"). 2. esclarece que firmou contratos com empresas e acionistas do seu GRUPO, que tiveram por objetivo a abertura de uma "conta corrente especial" no registro contábil das respectivas partes, de modo a facilitar a recíproca assistência financeira entre elas, em razão da interligação de interesses comuns. 3. A celebração dos contratos e a abertura das respectivas contas permitiram a disponibilização de valores entre as partes contratantes, com a consequente escrituração de lançamentos a débito (recursos disponibilizados) e a crédito (recursos recebidos) nas respectivas contas contábeis, cujos valores variam de acordo com a necessidade de cada uma das partes. 4. Apresentou planilha com os

empréstimos realizados com pessoas ligadas, respectivos saldos diários para os períodos de 2016 e 2017";

"Do cotejo entre os documentos e alegações apresentados pelo contribuinte e os valores lançados na escrituração contábil registrada no SPED constata-se a ocorrência de dedução de despesas de Juros Passivos e a contabilização de empréstimos e a concessão de mútuos. Não apuramos valores adicionados na base de cálculo da apuração de IRPJ e CSLL referente a despesas financeiras desnecessárias, demonstrado na planilha abaixo extraída do e-lalur;

A RECORRENTE sustenta que as despesas financeiras incorridas pela RECORRENTE nos anos de 2016 e 2017, registradas na conta nº 3320101 e glosadas pela AUTORIDADE, referem-se a juros sobre empréstimos bancários por ela captados e/ou renegociados ao longo de diversos anos, tendo por finalidade:

(a) o incremento do seu capital de giro (o qual consiste em uma reserva de recursos de rápida renovação, voltada a suprir as necessidades da gestão financeira do negócio ao longo do tempo); e

(b) a aquisição de máquinas e equipamentos (tais como, refrigeradores, lavadoras de garrafas, materiais de informática etc.).

Segundo ela a AUTORIDADE glosou a dedutibilidade de parte das despesas financeiras incorridas nos anos de 2016 e 2017 com tais empréstimos, com base exclusivamente em uma suposição de que parte dos referidos empréstimos obtidos com as instituições financeiras não teriam sido utilizados para a finalidade prevista nos respectivos contratos, mas repassados pela Recorrente a outras empresas do grupo econômico.

A decisão recorrida entendeu que seria desnecessária a correlação entre as entradas dos empréstimos e a saída de recursos para comprovar a desnecessidade das despesas financeiras, pois a mera existência concomitante de empréstimos passivos, tomados no mercado, e recursos ativos, mantidos com pessoas ligadas, seria suficiente para comprovar que os empréstimos não teriam sido utilizados pela RECORRENTE em sua fonte produtora, mas, sim, repassados a outras empresas do seu grupo econômico.

Note-se que o repasse realizado é matéria **incontroversa**, como se extrai da petição da Recorrente:

3.11. O fato de a RECORRENTE ter disponibilizado recursos a outras empresas pertencentes ao seu grupo econômico (i) não retira os atributos de usualidade e necessidade das despesas financeiras incorridas em razão de empréstimos bancários obtidos, e, (ii) muito menos, comprova que os referidos empréstimos foram repassados pela RECORRENTE às outras empresas de seu grupo econômico.

3.12. Com efeito, a RECORRENTE celebrou contratos com empresas pertencentes ao seu grupo econômico (vigentes desde meados de 2009 - alguns, inclusive, reproduzidos pela DECISÃO), que tiverem por objetivo a abertura de uma "conta corrente especial" no registro contábil das respectivas partes, de modo a facilitar a recíproca assistência financeira entre elas, em razão da interligação de interesses comuns.

3.13. A celebração dos contratos e a abertura das respectivas contas permitiram a disponibilização de valores entre as partes contratantes, com a consequente escrituração de lançamentos a débito (recursos disponibilizados) e a crédito

(recursos recebidos) nas respectivas contas contábeis, cujos valores variam de acordo com a necessidade de cada uma das partes.

3.14. A disponibilização de recursos no âmbito destes contratos de conta corrente não reside na fé que uma sociedade tem no cumprimento da promessa de devolução dos recursos pela outra sociedade (característica típica de um contrato de mútuo nos termos do art. 586 da Lei nº 10.406, de 10.01.2002 - do Código Civil); a causa que enseja a referida operação de crédito entre as partes contratantes é a obrigação de cooperação recíproca --- um fim útil: o crescimento e manutenção da fonte produtora do grupo econômico que integram as partes contratantes.

3.15. Portanto, diferentemente do que sustenta a DECISÃO, é irrelevante que os recursos tenham sido disponibilizados sem a previsão de remuneração de juros e que não conste do objeto social da RECORRENTE a atividade de concessão de recursos financeiros a terceiros.

Sobre este ponto, embora não seja dado à fiscalização se imiscuir sobre a organização empresarial de contribuintes, no caso, **restou comprovado** que a Recorrente tomou empréstimos com juros e realizou empréstimos sem juros, indicando que assumiu despesas que não seriam necessárias caso tivesse utilizado o valor emprestado para as demais empresas do grupo para incrementar seu capital de giro e aquisição de ativo.

Justamente a fungibilidade do dinheiro é o que fundamenta o raciocínio sinológico empregado pela fiscalização: Se a Recorrente precisava de um milhão para seu capital de giro e compra de ativos e teve de tomar emprestado dois milhões porque emprestou dinheiro para outras empresas do grupo, a diferença não seria necessária.

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 a possível quebra dessa assistência recíproca poderá impactar diretamente o patrimônio do grupo e, conseqüentemente, os interesses da própria RECORRENTE; e não como mera liberalidade como sustenta a DECISÃO.

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?

Situação diversa seria se a Recorrente fosse uma centralizadora das finanças do grupo, com tal situação devidamente registrada e contabilizada. Não sendo o caso, entendo que **correto o procedimento fiscal que reputou indedutível os juros decorrentes de empréstimo não empregado efetivamente nas atividades da Recorrente**.

Não diverge o acórdão recorrido:

10. Percebe-se que, em princípio, os juros incorridos como despesas operacionais necessárias às atividades, transações e operações normais e usuais da empresa são dedutíveis, de acordo com os arts. 299 e 274 do RIR/99. No entanto, aqueles que não sejam necessários a tais atividades operacionais devem ser adicionados ao lucro líquido para apuração do lucro real, conforme o art. 249, I, do mesmo RIR/99.

11. Deve-se destacar que se uma empresa toma empréstimos no mercado financeiro e os repassa a título gratuito a outras empresas relacionadas, os serviços da dívida originariamente contraída, ou remuneração do capital contratado, ou seja, as despesas de juros passivos que remuneram tal capital contraído, ou que pagam o “aluguel” do capital, não podem ser consideradas despesas necessárias se a contribuinte não precisava de todo esse capital, na exata proporção do que demonstrou não precisar, ou seja, na proporção do capital transferido gratuitamente a terceiros, o que se verifica pelos saldos das contas contábeis no mesmo período de apuração que demonstram tais transferências por ato de liberalidade da contratante inicial do capital financeiro que contraiu o empréstimo ou financiamento e transferiu tais recursos sob o nome que seja, que, no caso foi através de “contrato de mútuo – conta corrente”, de sorte que, transferindo tais recursos de forma gratuita a terceiros, esses recursos vão beneficiar os terceiros recebedores do mútuo, mutuários, os quais deveriam assumir os juros passivos do empréstimo originariamente tomado pela mutuante ou lhe ressarcir do mesmo montante.

12. Isso não tendo ocorrido, não pode a mutuante considerar os juros passivos correspondentes ao capital financeiro transferido aos mutuários e que constam refletidos nos saldos de contas de ativo da mutuante, como se despesas necessárias fossem da mutuante. Quando muito poderiam ser despesas necessárias das mutuárias se por elas fosse assumido o ônus e tais despesas se mostrassem efetivamente necessárias às atividades operacionais dessas mutuárias, essas que não se confundem com a mutuante, tendo em vista o princípio contábil da entidade, que deve ter e carregar, assim como partes ou membros de um corpo próprio, patrimônio, contabilidade e compromissos tributários próprios, para cada entidade e a cada uma vinculados.

13. Quanto à correlação entre os valores de mútuos transferidos pela atuada mutuante às mutuárias e cujos saldos se encontravam ativados na contabilidade da atuada nos mesmos períodos de apuração dos saldos passivos frutos dos empréstimos tomados no sistema financeiro oficial, para o qual a contribuinte assumiu despesas de juros passivos, tendo a contribuinte transferido parte dos recursos à mutuárias, conforme atestam os saldos das contas ativas relativas aos mútuos com partes relacionadas, disto decorre que os juros correspondentes a tais valores repassados aos mutuários, e que constam nos saldos das contas contábeis ativas da mutuante, não podem ser deduzidos do lucro líquido para apuração do lucro real da mutuante, já que, por liberalidade sua, transferiu os recursos para terceiros, o que demonstra que tais recursos não lhe (à mutuante atuada) eram necessários, de sorte que as despesas por tais dívidas de capital financeiro, ou seja, os juros passivos, correspondentes a tal proporção, não podem ser dedutíveis do IRPJ e CSLL, por serem não necessárias às operações, produção e transações da empresa mutuante atuada, considerando-se que o objeto social da empresa não tem como objetivo a concessão de recursos financeiros a terceiras (relacionadas ou não) e muito menos a título gratuito, por sua inteira liberalidade, o que também não autoriza a dedução de juros passivos na contabilidade da atuada na proporção dos recursos de financiamentos tomados mas repassados a terceiros, pois tais juros teriam que assumidos por quem efetivamente usufruiu dos recursos, que foram as pessoas “mutuárias” que os receberam.

14. No entanto, além dos recursos serem transferidos às “mutuárias”, não sendo necessários, portanto, à “mutuante”, ainda foram transferidos a título gratuito, pelo que as mutuárias também não poderiam deduzir as despesas com juros, já que não as assumiram. Logo, no caso, nem as mutuárias não assumiram as despesas com juros e nem essas eram necessárias à mutuante, já que não se destinaram às suas atividades, mas às das mutuárias, que com a mutuante não se confunde, pelo princípio da entidade, de sorte que a mutuante não pode, muito menos, no caso concreto, deduzir uma despesa não necessária à sua atividade, o que se prova pela liberalidade do recurso, liberando-o às “mutuárias”, inclusive, a título gratuito, de sorte que a contribuinte autuada se apropriou de despesa sobre recursos que não lhe aproveitaram para suas operações, mas que foram transferidos a outras empresas, verdadeiras beneficiárias dos créditos obtidos no sistema financeiro oficial pela contribuinte autuada e ora impugnante, embora reduziu a base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL da autuada indevidamente, razão da glosa e lançamentos.

15. Destaque-se, ainda, que os contratos de empréstimos bancários que a contribuinte anexou, fls. 1151 a 1173, são dos anos de 2016, um deles tendo vencimento em 2019, portanto, não dizem respeito a 2010. Ainda que tivessem se iniciado em 2010, vê-se nos contratos de mútuo, excertos adiante, que aqueles (contratos de mútuo concedidos) informam que tiveram início em anos anteriores, como 2009, e que se estenderam até 2019, portanto, mesmo que os contratos de empréstimos e financiamentos tomados tivessem se iniciado anteriormente, os contratos de mútuo informam que também teriam se iniciado lá atrás.

16. De toda sorte, para efeito de comparação entre eles, o que importa são seus saldos passivos e ativos nos anos-calendário do procedimento fiscal, que foi o procedimento adotado pela fiscalização, já que a contribuinte se utilizou de dedução de despesas com juros passivos mas concedeu “mútuos” em sistema de conta corrente sem contraprestação fixada, ou seja, sem cobrança de juros, portanto, a título gratuito, de sorte que não poderia deduzir as despesas de juros passivos correspondentes aos repasses correspondentes aos saldos ativados no mesmo período de apuração, já que tais despesas de juros não correspondem a despesas necessárias, pois se os recursos foram repassados para partes relacionadas gratuitamente é porque a contribuinte não precisava efetivamente da parcela repassada pelos pretensos “mútuos”, razão pela qual a proporção das despesas correspondentes à proporção dos mútuos concedidos em relação aos empréstimos tomados, pela comparação dos saldos (seja médio ou final) das contas contábeis representativas dos empréstimos (passivas) e dos mútuos concedidos (ativas) nos mesmos anos-calendário são, sim, indicativas da proporção das despesas desnecessárias.

(***)

26. Conclui-se, portanto, que as despesas financeiras de juros passivos correspondentes aos saldos mútuo ativos para autuada não lhe eram despesas necessárias, pois os recursos dos empréstimos por ela contraídos foram transferidos para financiar as atividades de outras empresas, as “mutuárias” receptoras dos repasses de parte dos recursos dos empréstimos contraídos pela “mutuante”, ora impugnante, de modo que tais recursos transferidos por esta às

“mutuárias”, relacionadas à “mutuante” autuada ou do mesmo grupo desta, não são receitas da mutuante e nem as despesas com os juros de tal financiamento tomado pela autuada irão gerar receitas para a mesma, não sendo, por conseguinte, despesas necessárias às suas atividades operacionais, além de não ser usual nem normal contrair-se dívidas por empréstimo e repassar gratuitamente tais recursos captados no mercado financeiro a outras.

Ademais, entendo que seria inviável o procedimento defendido pela Recorrente de que a AUTORIDADE teria conseguido comprovar a referida suposição mediante correlação direta das entradas dos empréstimos com as respectivas saídas dos recursos às partes relacionadas, dada a fungibilidade do dinheiro.

Diversamente do quanto defendido pela Recorrente, o lançamento não se baseou exclusivamente em presunções e suposições. Com efeito, o procedimento de comparabilidade dos resultados das contas contábeis é suficiente para demonstrar que a Recorrente tomou mais empréstimo que o necessário para a condução de suas atividades.

Caberia, portanto, à recorrente demonstrar suas alegações.

Neste ponto, entendo deve ser mantido o lançamento.

Ademais, saliento que ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, especificamente a norma contida no art. 299 do RIR/99 é aplicável na apuração da CSLL devida. Decorrendo a exigência de CSLL de elementos que igualmente fundamentaram o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão para ambos os tributos.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz