



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.732641/2013-56
ACÓRDÃO	1002-003.869 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTA BARBARA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. REJEIÇÃO.

Improcede a alegação de nulidade do lançamento quando não comprovado concretamente a ocorrência de prejuízo, mormente se na irresignação do sujeito passivo foram elencados claramente os fundamentos de sua defesa.

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.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O entendimento adotado nos respectivos lançamentos reflexos acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Adotando o relatório do acórdão recorrido, esclareço que Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 3-17, lavrados para exigir de SANTA BÁRBARA S/A, pessoa jurídica tributada pelo regime do lucro real, crédito tributário no valor de R\$ 163.984,94, nele incluídos encargos legais, conforme Demonstrativo Consolidado à fl. 2, em virtude de dedução de despesas não necessárias ao funcionamento da pessoa jurídica, verificadas nos anos-calendário de 2009 e 2010, conforme descrição no Termo de Verificação Fiscal – TVF – às fls. 18-23.

Referido TVF, elaborado em 16/12/2013, esclarece que a ação fiscal em exame teve início em 17/05/2012, cf. Termo de Início de Procedimento Fiscal à fl. 62, e buscava verificar a existência de operações de mútuo realizadas entre a fiscalizada, Santa Bárbara S/A, e sociedades empresárias a ela coligadas, conforme constava das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – referentes aos anos-calendário de 2009 e 2010.

A autoridade fiscal apurou que a contribuinte celebrou contratos não onerosos de mútuo – crédito rotativo sem vencimento – com pessoas jurídicas a ela ligadas (GD Empreendimentos e Participações Societárias Ltda., Marno Participações Societárias Ltda., Santa Bárbara Desenvolvimento Imobiliário S/A, Patter Construtora Ltda. – EPP e SB Equipamentos Ltda.), no montante de R\$ 7.853.376,13 (A/C 2009) e de R\$ 45.887,589,31 (A/C 2010), cf. tabela constante do Anexo 4, à fl. 57, que consolida as informações do Anexo 2, às fls. 39-44. A comprovação da não onerosidade dos referidos negócios jurídicos decorre do fato de que não foram reconhecidas receitas de juros provenientes desses mútuos no período fiscalizado.

Nesse mesmo período, contudo, a fiscalizada tomou empréstimos no mercado financeiro no montante de R\$ 246.217.129,92 (A/C 2009) e R\$ 385.079.255,26 (A/C 2010), que acarretaram encargos financeiros, respectivamente, de R\$ 7.165.671,21 e R\$ 23.076.903,86, conforme se encontra detalhado nas tabelas do Anexo 4, às fls. 57-58, que consolida as informações dos Anexos 1 e 3, às fls. 24-38 e 45-56.

Nessas circunstâncias, afirma a autoridade fiscal, com base no art. 299, §§1º e 2º, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR de 1999 – veiculado pelo Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999:

(...) tendo em vista que o não reconhecimento da receita de juros em empréstimo a pessoa ligada constituiu mera liberalidade da empresa, porquanto, esta abdicou da apropriação de uma receita tributável, as despesas financeiras correspondentes, referentes aos juros pagos decorrentes da captação de empréstimos devem ser glosadas, exigindo-se o IRPJ e a CSLL, uma vez que se mostram desnecessárias à atividade da empresa.

Como consequência parte das despesas financeiras incorridas pela Santa Bárbara naqueles dois anos-calendário foi glosada, em valor proporcional ao dos montantes dos mútuos concedidos, conforme indicado nas tabelas abaixo:

Valores Apurados	2009	2010
Empréstimos/Financiamentos Obtidos	246.217.129,92	385.079.255,26
Empréstimos/Mútuos Concedidos	7.852.376,13	45.887.589,31
Juros passivos sobre Empréstimos/Financiamentos	7.165.671,21	23.076.903,86

Glosas	2009	2010
Proporção entre as operações (%)	3,19	11,92
Despesa de juros passivos desnecessária (Valor da glosa)	228.528,15	2.749.936,47

Acrescenta o TVF que a contribuinte apresentou lucro real no ano-calendário de 2009, conforme consta de DIPJ e LALUR, às fls. 161-204 e 254-269, respectivamente o que levou, em razão da glosa efetuada, a constituição de IRPJ e de CSLL em relação àquele ano-calendário. De outra parte, no ano-calendário de 2010, conforme DIPJ e LALUR às fls. 205-253, 282-296, a Santa Bárbara apurou prejuízo fiscal, que foi reduzido no montante da glosa correspondente.

A contribuinte tomou ciência dos Autos de Infração em 18/12/2013, cf. é possível verificar da ciência aposta no TVF à fl. 23, in fine, e apresentou impugnação tempestiva, em 14/01/2014, às fls. 312-322, a qual foi julgada improcedente por meio do **Acórdão 06-48.375 - 1ª Turma da DRJ/CTA**. No entendimento do colegiado, diante das circunstâncias apuradas, os juros (despesas financeiras) pagos no mercado financeiro para obtenção de empréstimos de valores que foram gratuitamente cedidos a empresas do grupo não podem ser classificados como despesas necessárias, sendo indedutíveis a luz do art. 299, §§1º e 2º e art. 300 da então vigente RIR/99. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

EMPRÉSTIMO SEM ÔNUS A PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS. CUSTO DE RECURSO TOMADOS DE TERCEIROS. DESPESA NÃO NECESSÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.

O empréstimo concedido sem ônus pela fiscalizada a pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, ao mesmo tempo em que tomava recursos de terceiros, com juros, mediante celebração de contrato de empréstimo ou de financiamento, gera para a contribuinte um custo equivalente aos juros incorridos; os empréstimos concedidos às entidades coligadas revelam caráter de liberalidade e, assim, obrigam à glosa do custo equivalente indevidamente deduzido sob a forma de juros passivos.

Intimada da decisão a Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** ratificando as razões apresentadas na peça de defesa:

- A fiscalização cometeu o equívoco na lavratura do auto de infração que não foram adequadamente analisados quando do julgamento da impugnação.
- Ao contrário do afirmado no TVF existia a despesa operacional oriunda dos contratos de abertura de crédito a título gratuito entabula 12 entre a recorrente e suas empresas coligadas e, portanto, passível de dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.
- Empresas ligadas necessitavam de numerário disponibilizado mediante os contratos de abertura de crédito para sua continuidade as despesas assumidas em função dos contratos celebrados pela recorrente são dedutíveis na apuração do lucro real.
- Os gestores das empresas pertencentes ao grupo apenas exerceram o direito de optar por qual meio legalmente assegurado para a condução de suas atividades no caso concreto o empréstimo era um meio lícito cabível para que fosse assegurada manutenção das atividades empresárias essenciais para a permanência das empresas em funcionamento.
- Não existiu intuito de fabricar despesas a fim de glosar valores tributáveis.
- Vale destacar ainda que os empréstimos via contrato de abertura de crédito ora em questão não mantêm relação com os empréstimos contraídos pela recorrente os quais deram causa a caracterização de simulação e o consequente entendimento de glosa de despesas tributáveis.
- Cita decisão da Câmara Superior De Recursos Fiscais e Parecer Normativo CST 138/75.
- Alega equívoco no enquadramento legal da suposta infração cometida e confusão com relação à matéria autuada levando ao cerceamento do direito de defesa: “no título da Constituição do Crédito Tributário o autor fiscal sequer menciona omissão de receita, abordando tão somente a questão da

desnecessidade das despesas financeiras, sendo, portanto, passíveis de glosa pelo fisco (...) é de fácil percepção ausência de silogismo (argumentação lógica, perfeita), resultando numa conclusão totalmente equivocada, despropositada.”

- Pugna pelo cancelamento do lançamento fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

1) Da Admissibilidade:

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

2) Da preliminar de cerceamento do direito de defesa:

Como exposto, no caso concreto estamos diante de lançamento para exigência de diferença de IRPJ e CSLL e ainda ajuste de prejuízo fiscal motivada pela desconsideração de despesas financeiras vinculadas a contratos de empréstimos bancários como despesas necessárias e dedutíveis da base de cálculo dos tributos citados.

No entendimento da fiscalização as despesas com juros assumidas junto a terceiros não podem ser classificadas como necessárias, pois os valores tomados no mercado serviram para fomentar mútuos gratuitos entre as empresas do mesmo grupo econômico. Para fiscalização: *“tendo em vista o não reconhecimento da receita de juros em empréstimo a pessoa ligada constituiu mera liberalidade da empresa, porquanto essa abdicou da apropriação de uma receita tributável, as despesas financeiras correspondentes, referentes aos juros pagos decorrentes da captação de empréstimos devem ser glosadas, exigindo seu IRPJ e a CSLL, uma vez que essas se mostram desnecessárias a atividade da empresa.”*

Ora, ao contrário do argumentado pelo contribuinte o lançamento é cristalino quanto a motivação da exigência fiscal, **mero reflexo do não reconhecimento de parte das despesas lançadas na contabilidade com despesas dedutíveis.**

Conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal de fls. 18 e seguintes o lançamento preencheu, em sua totalidade, os requisitos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/72:

DAS GLOSAS APURADAS E SEUS REFLEXOS NA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL

23. Foram lançadas, nesta ação fiscal, glosas de despesas financeiras desnecessárias, conforme descrito nos itens 13 a 16, retro, às quais estão abaixo discriminadas:

Natureza da Glosa	Ano-calendário 2009	Ano-calendário 2010
Desp. Financeiras desnecessárias	228.528,15	2.749.936,47

24. O contribuinte apresentou lucro real no ano-calendário de 2009, conforme informado em DIPJ e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, sendo apurado, pelo Fisco, crédito tributário de IRPJ neste ano-calendário, relativamente à glosa apurada, conforme demonstrado no Auto de Infração de IRPJ, em anexo.

25. Já no ano-calendário de 2010, o contribuinte apresentou prejuízo fiscal, conforme informado em DIPJ e demonstrado no LALUR, o qual foi reduzido pela glosa lançada nesta ação fiscal, conforme demonstrado no Auto de Infração de IRPJ, em anexo.

26. Do mesmo modo, as contribuições relativas à CSLL foram objeto de apuração reflexa, com existência de base de cálculo positiva no ano-calendário de 2009, conforme informado em DIPJ, havendo crédito tributário constituído pelo Fisco neste ano-calendário. Já no ano-calendário de 2010, foi apurada base de cálculo negativa da CSLL, a qual foi reduzida pela glosa lançada. Os valores apurados estão demonstrados no Auto de Infração de CSLL, em anexo.

27. Fica intimado o sujeito passivo a proceder aos ajustes do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no livro LALUR, referentes ao ano-calendário de 2010, conforme descrito nos itens 23, 25 e 26, de modo refletir as reduções havidas em função da glosa de despesas desnecessárias, resultantes desta ação fiscal.

DA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA – IRPJ

28. O valor do IRPJ foi apurado em período anual, com a aplicação da alíquota de 15% sobre o valor da glosa apurada nesta ação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2009, conforme demonstrado no anexo 5, e descrito nos itens 13 a 24, retro. No referido ano-calendário, o valor do lucro tributável apurado ultrapassou o montante de R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), sendo aplicada a alíquota adicional de 10% sobre a diferença a maior. A seguir, está descrito o respectivo enquadramento legal:

IRPJ - Enquadramento legal:

Decreto-Lei nº 1.598/77, artigo 6º; Lei nº 9.249/95, artigos 3º, § 1º, e 4º; Lei nº 9.430/96, artigos 1º, 2º, § 2º, e 4º; Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99 - RIR/99, artigos: 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300, 541, 542, 543 e 841, IV.

DA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

29. O valor da CSLL foi apurado em período anual, com a aplicação da alíquota de 9% sobre o valor da glosa apurada nesta ação fiscal, relativa ao ano-calendário de 2009, conforme demonstrado no anexo 5 e descrito nos itens 13 a 25, retro.

CSLL - Enquadramento legal:

Lei nº 7.689/88, artigo 2º, alterado pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90, e artigo 3º, alterado pelo artigo 17 da Lei nº 11.727/08; Lei nº 8.981/95, artigo 57, alterado pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95; Lei nº 9.249/95, artigo 2º; Lei nº 9.316/96, artigo 1º.

Vele destacar que ao longo de todo o procedimento o Contribuinte exerceu, sem dificuldades e de forma plena, sua defesa, portanto, inexistente qualquer nulidade a ser reconhecida por este Colegiado.

Assim, afasto a preliminar de cerceamento de direito de defesa.

3) Do Mérito:

No mérito o Contribuinte pugna pelo reconhecimento das despesas financeiras decorrentes de empréstimos junto a instituições financeiras como despesas necessárias para fins de dedução da base de cálculo do IPRJ e CSLL. O debate fica por conta de definir se o fato de tais valores terem sido usados para sustentar empréstimos gratuitos entre empresas do mesmo grupo afasta a essencialidade da despesa. Ou seja, o empréstimo gratuito e eventuais despesas atreladas a esse contrato pode ser entendido como despesas operacionais “necessárias à atividade da empresa”.

A matéria não é nova neste Tribunal, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais já manifestado de forma desfavorável ao Contribuinte. Segundo entendimento, ao qual me filio, cabe ao contribuinte demonstrar que as despesas são usuais e necessárias, sendo que no caso de empréstimos gratuitos, especialmente quando não há relação direta da despesa discutida com o real beneficiário do mútuo – salvo provas robustas – a essencialidade fica comprometida. Vajamos a fundamentação do **acórdão nº 9101002.807**:

Assim, o âmago da autuação está, especificamente, em saber se as despesas de juros e variações cambiais glosadas foram necessárias e estariam estreitamente relacionadas às atividades da autuada, sendo imprescindíveis para a manutenção de sua fonte produtora.

O fundamento da autuação do IRPJ foi o art. 242 do RIR/94 (aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11/01/1994) que trazia uma das regras gerais para que as despesas sejam consideradas dedutíveis:

Art. 242. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506/64, art. 4).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506/64, art. 47, 2º).

Além desse, mencionou-se os artigos 243 e 247 do mesmo diploma legal:

Art. 243. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei n.º 4.506/64, art. 45, 2º).

Art. 247. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei n.º 3.470/58, art. 2º).

Assim, nos termos da legislação tributária, **as despesas operacionais, para serem consideradas legítimas e passíveis de dedutibilidade na apuração do resultado tributável, devem guardar natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora.**

Diante disso, **para fins de dedutibilidade da despesa na apuração do resultado tributável são exigidos os requisitos de necessidade e usualidade ou normalidade, observando que são necessárias as despesas essenciais para a consecução dos objetivos sociais, ainda que secundários, desde que vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos; são normais as despesas ordinariamente realizadas nas atividades e operações destinadas à manutenção da fonte produtora; e são usuais aquelas realizadas de maneira freqüente ou habitual em determinado tipo de atividade ou operação.**

Por conseguinte, **cabe ao contribuinte comprovar, mediante documentação hábil e idônea, que não apenas suportem os lançamentos contábeis decorrentes, mas que justifiquem e atestem a dedutibilidade das despesas necessárias, normais e usuais à atividade da empresa.**

Segundo a acusação fiscal, considerando-se a desnecessidade de pagamento de juros sobre recursos tomados como empréstimo a título oneroso e repassados a terceiros, sem qualquer ônus, sequer cobrança de repasse dos próprios juros à verdadeira beneficiária, Preferential Holdings Ltd, foram glosados os juros dos recursos que os originaram, por não representarem, intrinsecamente, qualquer correlação com a manutenção da fonte produtora da recorrente.

Relembrando, a pessoa jurídica, ora recorrente, obteve empréstimo, no ano de 1997, a título oneroso, ou seja, com pagamento de juros, de Preferential Holdings Ltd., empresa localizada nas Ilhas Virgens Britânicas e, incontinenti, concedeu empréstimos a duas outras empresas, a Jonquil Ventures Ltd. e Inversora Lonisur Sociedad Anonima, sem pactuação de juros. Os direitos de créditos da contribuinte sobre os mútuos concedidos a estas duas últimas empresas foram, posteriormente, transferidos à Preferential Holdings Ltd, a título de pagamento de juros.

...

Como se viu, a condição legal mais importante para a dedutibilidade das despesas é que as mesmas se caracterizem como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora.

Observe-se que tal situação se enquadra em quase uma redundância lógica, ou seja, uma verdade necessária do próprio conceito de despesas necessárias. Ora, as despesas são necessárias à própria atividade do contribuinte. **Se a despesa é para fazer face a outro contribuinte, um terceiro, portanto, aquela despesa logicamente não é dedutível do primeiro.**

Em que pese o precedente citado tenha analisado lançamento realizado a luz do antigo RIR/94, a fundamentação é perfeitamente aplicável ao caso concreto.

Vale destacar que não há nos autos qualquer informação mais precisa sobre os contratos de mútuo, se quer as cópias dos termos foram apresentadas. Não se discute que o mútuo entre as empresas do grupo se deu de forma gratuita, em contrapartida a Contribuinte se limita a afirmar que os valores foram usados para viabilizar a manutenção das empresas. Consta os esclarecimentos de fls. 154:

1 – Com relação ao atendimento do item 1 do termo de intimação, viemos informar que devido a antiguidade dos contratos de mútuos firmados entre Santa Bárbara S/A e as empresas GD Empreendimentos e Participações Ltda, SB Equipamentos, Santa Bárbara Desenvolvimento Imobiliários e Marno Participações Societárias Ltda, os mesmos não foram localizados, mesmo após longo esforço por parte da equipe de arquivos. Assim, não há como atender o pedido requerido em tempo hábil.

2 – Informando o item 2 do termo de intimação, as finalidades dos contratos de mútuo entre as empresas coligadas, os mesmos se tratam de crédito rotativo, sem vencimento. Ou seja, a sua natureza é de mútuo sem uma finalidade específica, tendo-se as mutuiárias total liberdade para aplicarem estes recursos sem estarem atrelados a uma finalidade específica.

Assim, não há comprovação efetiva da essencialidade das despesas lançadas e as decisões citadas no Recurso Voluntário corroboram com o entendimento ora externado.

4) Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para afastando a preliminar arguida no mérito negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri