



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720251/2012-56
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.206 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de julho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERRADINHO AÇUCAR, ETANOL E ENERGIA S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

DESISTÊNCIA E RENÚNCIA INTEGRAL DO CONTENCIOSO. ADESÃO A PROGRAMA DE PARCELAMENTO. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL.

Considerando que a contribuinte, além de desistir do seu recurso especial, renunciou o presente contencioso, esclarecendo inclusive que concorda com a cobrança dos valores que foram exonerados pela decisão de segunda instância, o recurso especial fazendário deve ser provido à luz do artigo 78, §5º, do Anexo II do RICARF/2015.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 17.650/17.664) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do Acórdão nº **1401-001.644** (fls. 17.509/17.567), o qual negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO DE OFÍCIO. AFAC. DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS. AFAC.

Constatado que foi glosada despesas de juros/variação cambial passiva obtidos de terceiros provenientes de repasses para controladas que na verdade se tratavam de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital deve ser abatido de forma proporcional a parte efetiva desse saldo que foi integralizado.

RECURSO DE OFÍCIO. REVERSÃO DE PROVISÕES. TRIBUTOS PARCELADOS NO PAEX.

Comprovada em diligência Fiscal a natureza de parte das reversões de provisões efetuadas pelo contribuinte, qual seja, tributos com exigibilidade até então suspensa, que foram incluídos no parcelamento "PAEX", pelo que passaram a ser dedutíveis, cancela-se a glosa.

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS PAGOS EM EMPRÉSTIMOS EM CONCOMITÂNCIA REPASSES SEM ÔNUS. DESNECESSIDADE.

Somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99. Não é possível se admitir como necessária a despesa relativa a pagamento de juros relativos a empréstimos tomados com terceiros, quando ao mesmo tempo se realiza empréstimo a empresa controlada sem a cobrança de juros, ou ainda com juros abaixo da taxa de captação. Assim, correta a glosa das despesas de juros passivos em valor equivalente aos juros ativos que seriam devidos sobre o valor emprestado, calculados pela taxa média dos empréstimos tomados pela empresa.

RV. IRPJ/CSLL. VARIAÇÃO CAMBIAL. OPÇÃO PELA FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

No ano-calendário de 2008, a opção pela regime de caixa para tributação das variações cambiais, poderia ser alterado ao longo do ano, desde que os ajustes para o novo regime fosse feito para todo o ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS CINDIDAS. As empresas resultadas de cisões da contribuinte autuada respondem solidária e integralmente pelo crédito tributário posteriormente lançado de ofício, relativo a fatos geradores anteriores a esses eventos societários.

VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA. DESPESA NECESSÁRIA.

Empréstimo entre companhias de um mesmo grupo econômico não pode ser considerado como operação não usual. A variação cambial, diferentemente dos juros, não é índice passível de ser manipulado pelas partes, pois fixado pelas próprias forças de mercado. É, exceto em hipóteses especificamente previstas em lei, proibida a indexação em moeda estrangeira de obrigação estipulada no Brasil. Dessarte, não pode ser considerada como despesa desnecessária a variação cambial passiva sobre empréstimo tomado por empresa nacional para repassar valores a sociedade do mesmo grupo econômico sem a estipulação de indexação equivalente.

Em síntese, o litígio decorre de *Autos de Infração* (fls. 15.587/15.612) que exigem IRPJ e CSLL, referentes aos anos base de 2007 e 2008, em razão da caracterização das seguintes infrações:

- (i) Omissão de receitas de vendas e serviços não contabilizadas;
- (ii) Provisões não dedutíveis;
- (iii) Multas de natureza tributária não dedutíveis;
- (iv) Despesas financeiras não comprovadas;
- (v) Despesas financeiras não dedutíveis; e
- (vi) Adições (variações cambiais passivas) não computadas na apuração do Lucro

Real

Cada uma das infrações foi motivada no Relatório Fiscal de fls. 15.565/15.586.

Ainda como resultado da fiscalização, foram emitidos Termos de Sujeição Passiva Solidária às empresas Cerradinho Participações S/A (fls. 15.630/15.633) e Noble Brasil S/A (fls. 15.634/15.637).

A contribuinte apresentou impugnação parcial (fls. 15.706/15.734), esclarecendo que a insurgência diz respeito apenas aos valores relativos à reversão da provisão dos montantes incluídos em parcelamento (PAEX) – *parte da infração (ii)*; às despesas financeiras glosadas – *infração (v)*; e às variações cambiais apuradas no ano-calendário de 2008 – *infração (vi)*.

Os solidários também apresentaram impugnações (fls. 15.658/15.671 e 16.345/16.356).

Em razão dos argumentos invocados nas defesas, a DRJ inicialmente encaminhou os autos para diligência (cf. Resolução de fls. 16.474/16.496), tendo sido o resultado apresentado no Relatório de fls. 17.017/17.028, do qual os sujeitos passivos manifestaram-se por intermédio da petição de fls. 17.030/17.036.

Tramitado o feito, sobreveio decisão da 3ª Turma da DRJ/RPO (fls. 17.044/17.092), a qual julgou improcedentes as impugnações dos solidários e procedente em parte a impugnação da contribuinte, mais precisamente para excluir R\$ 4.393.516,16 da base de cálculo tributada no ano-calendário de 2007 (R\$ 3.222.295,30 a título de *reversão de provisões* e R\$ 1.171.220,86 relativa a *infração glosa de despesas financeiras*).

Dessa decisão houve recurso de ofício.

Quanto às exigências mantidas, a contribuinte e os solidários interpuseram recursos voluntários (fls. 17.106/17.121; 17.218/17.235; e 17.339/17.382).

Remetidos os autos para julgamento dos recursos, foi proferido o referido Acórdão nº 1401-001.644 (fls. 17.509/17.567), cujo dispositivo restou assim redigido:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao RECURSO DE OFÍCIO e DAR provimento PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, DAR provimento para CANCELAR o item da autuação referente à glosa de variação cambial passiva da empresa em 2008 (mudança de regime de apuração); II) Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso em relação ao repasse da **variação monetária passiva** calculado sob a forma de rateio para sua controlada. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Fernando Luiz Gomes de Mattos e Julio Lima Souza Martins que NEGAVAM provimento integral mantendo a glosa de todos encargos financeiros

deduzidos pela empresa e repassados à sua controlada. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor; e III) Por unanimidade de votos, NEGARAM provimento em relação às demais matérias.

Intimada dessa decisão, a PGFN opôs embargos de declaração (fls. 17.569/17.570), que foram rejeitados com base no despacho de fls. 17.643/17.648 e, em seguida, interpôs o recurso especial (fls. 17.650/17.664), alegando que:

- em relação ao afastamento da glosa de variação cambial passiva sobre empréstimos repassados à controladora, que a decisão diverge dos Acórdãos nºs **108-09.042** e **9101-002.464**;

- em relação à reversão de provisões correspondentes ao PAEX, que o acórdão recorrido diverge do Acórdão nº **105-15.958**; e

- em relação à necessidade das despesas com juros e variação cambial passiva, que há divergência em relação aos Acórdãos nºs **103-21.632** e **101-95.281**.

O recurso especial da PGFN foi admitido nos seguintes termos (fls. 17.667/17.682):

a) Glosa de Juros/Variação Monetária Passiva sobre Empréstimos Repassados à Sociedade Controlada - Despesas Desnecessárias - Exclusão dos AFACS

A PFN defende a indedutibilidade das despesas financeiras entre empresa ligadas, quando o mútuo tenha por finalidade AFAC em controlada.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº108-09.042, de 18.10.2006:

IRPJ — MÚTUO. ENCARGOS FINANCEIROS. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL São indedutíveis para apuração do lucro real os encargos financeiros decorrentes de empréstimos obtidos pela pessoa jurídica, cujo montante é repassado sem ônus à empresa coligada, por serem despesas não necessárias à manutenção de sua atividade. A desobrigação de reconhecer a correção monetária quando os recursos são fornecidos para futuro aumento de capital na empresa coligada não torna despesa não necessária em despesa necessária de que trata o art. 191 do RIR/80.

Consta no voto condutor do Acórdão nº108-09.042, de 18.10.2006:

Nos autos restou provado que a Recorrente utilizou-se do capital de giro próprio e parte de terceiros (empresas interligadas) para constituir o capital de Tortuga Comercial Exportadora e Importadora Ltda. Assim, foi glosada da conta de Variações Monetárias Passivas (quadro 13, item 12 do formulário I do exercício de 1989) o valor da correção monetária dos empréstimos obtidos junto a Fosbase Comercial S/A e Tortuga Agropecuária Ltda., porque foi repassado, sem ônus, para a empresa constituída — Tortuga Comercial Exportadora e Importadora Ltda.

(...) Quanto ao mérito melhor sorte não tem a Recorrente pois as condições para dedutibilidade das despesas são: a)necessidade (a geração de receitas) b)efetividade (comprovação por documento fiscal idôneo); c)razoabilidade(valores compatíveis com a realidade de mercado e com o resultado produzido e os demais gastos apontados).

Essas características não têm qualquer benefício de ordem. A penalidade, única, pelo descumprimento de qualquer uma, é a ineficácia do documento. Fábio Junqueira de Carvalho/Maria Inês Mugel, bem resumem o conceito de despesas e sua dedutibilidade frente ao Regulamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas:

"O Regulamento do Imposto de renda não deixa dúvidas ao determinar que as despesas operacionais são aquelas necessárias às atividades da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. Entende-se como necessária toda a despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (art. 299, parágrafo 1º e Lei 4506/64, artigo 47). Realmente o gasto é necessário

quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração da atividades, principal e acessória, que estejam vinculadas com as fontes produtoras do rendimentos, como bem elucidado pelo Parecer Normativo nº 32/81. (In. IRPJ – Teoria e prática Jurídica - fls. 168 - 2ª Ed. Dialética - 2000)"

Por isto o caso dos autos se assemelha mais a liberalidade que necessidade pois, a Recorrente sofreu um ônus reduzindo indevidamente a base de cálculo impositível dos tributos devidos, quando repassou recursos financeiros à coligada, sem ônus. Para equilibrar a equação patrimonial deveria, também, não considerar as despesas de variações monetárias passivas.

Acórdão nº9101-002.464, de 20.10.2016:

ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC). ENCARGOS FINANCEIROS INCORRIDOS. INDEDUTIBILIDADE. São indedutíveis os encargos financeiros incorridos em empréstimos com empresa ligada, utilizados em adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) em outra empresa ligada, sem o repasse, a esta, dos mesmos ônus, no período que medeia o desembolso desses adiantamentos até a sua efetiva conversão em aumento de capital.

Consta no voto condutor do Acórdão nº9101-002.464, de 20.10.2016:

Assim, não havendo razões plausíveis que justifiquem efetuar adiantamentos para futuro aumento de capital a terceiros, ainda que pessoas ligadas, sem dispor dos recursos correspondentes, à custa de seu próprio endividamento, não é cabível a dedução dos encargos incorridos com empréstimos para obtenção daqueles recursos.

Há que se observar que, dependendo da situação econômico-financeira da empresa que procede ao adiantamento para futuro aumento de capital; da maior ou menor participação, nessa operação, do grupo econômico (controladoras, coligadas e controladas); do vulto dos montantes nela envolvidos; e do tempo decorrido entre o desembolso do adiantamento até a sua efetiva conversão em aumento de capital — pode-se considerar estar-se diante de operação ruinosa ou fraudulenta a credores, ou da prática de ato falimentar, a implicar, até mesmo, a decretação da falência da empresa, na forma do art. 94 da Lei nº 11.101, de 2005.

Por fim, em última análise, a presente situação se assemelha, em tudo, àquela do ditado popular: “quem dá o que tem, a pedir vem”, com todas as implicações financeiras daí decorrentes, implicações, essas, porém, indedutíveis para fins tributários.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que são indedutíveis para apuração do lucro real os encargos financeiros decorrentes de empréstimos obtidos pela pessoa jurídica, cujo montante é repassado sem ônus à empresa coligada, por serem despesas não necessárias à manutenção de sua atividade. A desobrigação de reconhecer a correção monetária quando os recursos são fornecidos para futuro aumento de capital na empresa coligada não torna despesa não necessária em despesa necessária. Assim, não são dedutíveis os encargos financeiros incorridos em empréstimos com empresa ligada, utilizados em adiantamentos para futuro aumento de capital em outra empresa ligada, sem o repasse, a esta, dos mesmos ônus, no período que medeia o desembolso desses adiantamentos até a sua efetiva conversão em aumento de capital.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

Trata-se de despesas financeiras relativas aos empréstimos bancários contraídos pela Contribuinte, cujos valores foram posteriormente repassados à empresa Usina Porto das Águas Ltda. (atualmente denominada Cerradinho Bioenergia S.A), sociedade da qual era detentora da maioria do capital social.

A Fiscalização entendeu que tais encargos financeiros, relativos aos empréstimos que foram repassados à sociedade investida acima referida, na forma de mútuo ou adiantamentos para futuro aumento de capital, não seriam consideradas despesas necessárias às suas atividades e seriam, portanto, indedutíveis.

A DRJ, por sua vez, tratou de expurgar da base de cálculo do lançamento os repasses que possuíam a natureza de AFACs (Adiantamentos para futuro aumento de capital) e que foram efetivamente integralizados.

Eis os termos do voto da DRJ:

Por fim, no que concerne ao equívoco quanto a apuração da média ponderada dos empréstimos, verifica-se que cabe razão à impugnante. De fato, ao apurar os valores repassados para a controlada, a Fiscalização considerou diversos valores que foram efetivamente integralizados no capital social daquela sociedade, no montante de R\$ 4.285.000,00 (vide doc. 07 anexo à impugnação, fls. 16245-16253).

É certo que, ao excluir os valores em questão do cálculo Fiscal, verifica-se que o índice proporcional entre os valores captados e os valores repassados, tal como apurado pelo Fisco, correspondente à 0,136798, passa a ser de 0,1087 (conforme demonstrado pela contribuinte às fls. 16245 a 16253), sendo que o valor correto da glosa em 2007 passa a ser R\$ 4.533.643,87 ao invés de 5.704.864,73 (fl.15 do TVF).

Cumpre então excluir R\$ 1.171.220,86 da base de cálculo tributada desse item.

Dessa forma, o AFAC implica na transferência de recursos da empresa acionista ou sócia cotista para a empresa possuída, com o objetivo de futuramente integrar aumento de seus capital social e como de fato aconteceu no caso concreto.

Lado outro, no empréstimo, ao contrário, o valor é disponibilizado de uma empresa para outra, com o fim de ser restituído em algum momento. Portanto, tratamento diverso tem que ser dado na primeira situação, isso porque, se a empresa acionista toma empréstimo para repassar o referido valor como empréstimo para a empresa da qual possui ações, somente poderá haver a dedutibilidade das despesas financeiras incorridas por referida empresa se os mesmos encargos forem repassados à empresa tomadora do empréstimo.

De outra banda, se a investidora, dentro de seu objeto social, toma empréstimo de terceiros com o objetivo de aumentar seus investimentos na empresa da qual possui ações, e transfere referidos recursos por meio de AFAC e os efetivamente integraliza, os encargos financeiros decorrentes de referido empréstimo devem ser considerados perfeitamente dedutíveis da base de formação da renda tributável, a não ser que se verifique simulação na contratação do AFAC, o que não foi o caso. [...]

Portanto, nego provimento a este item do Recurso de Ofício.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que constatado que foi glosada despesas de juros/variação cambial passiva obtidos de terceiros provenientes de repasses para controladas que na verdade se tratavam de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital deve ser abatido de forma proporcional a parte efetiva desse saldo que foi integralizado.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

b) Reversão de Provisões Correspondente ao PAEX do Ano-Calendário de 2007

A PFN suscita que não encontra respaldo legal a pretensão extensiva da contribuinte de deduzir, no momento do pagamento/parcelamento, tributos lançados relativos a períodos de apuração anteriores, uma vez que o texto legal não prevê a possibilidade de dedução de tributos parcelados em período distinto daquele em que tenha ocorrido o fato gerador.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão nº105-15.958, de 20.09.2006:

GLOSA DE DESPESAS - Ao não lançar e nem cobrar o IPI de seus clientes e tendo a empresa recorrente assumido o ônus, entendo que estaria esta submetida ao art. 344, do RIR/99 que prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN. Os parcelamentos — REFIS ou PAES, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151, do mesmo diploma legal.

Consta no voto condutor do Acórdão nº105-15.958, de 20.09.2006:

Trata-se de examinar a pertinência das exclusões efetuadas pela recorrente na apuração do lucro real de valores referentes a tributos e contribuições incluídos no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS e a atualização monetária desses valores. [...]

Assim, ao não lançar e nem cobrar o IPI e tendo a empresa recorrente assumido o ônus, entendo que estaria esta submetida ao art. 344, do RIR/99 que prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN. Os parcelamentos - REFIS ou PAES, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151, do mesmo diploma legal.

Desta feita, há que se prover parcialmente o recurso estritamente em relação ao valor do IPI lançado, não alcançando, porém, as multas aplicadas, nos termos do § 5º, do art. 344, do RIR/99.

Quanto aos demais valores incluídos no REFIS (CSLL, PIS, COFINS e INSS), com exceção daqueles relativos aos anos de 1993 e 1994 (quando a dedutibilidade estava condicionada ao pagamento), cumpre ressaltar que estes deviam e foram lançados como despesas nos períodos base de ocorrência como determina a legislação, não podendo, portanto, figurar novamente, como pretende a recorrente, em despesa tributária inteiramente dedutível por ocasião do REFIS.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que o art. 344, do RIR, de 1999 prevê a dedutibilidade dos tributos e somente excetua aqueles com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, incisos II a IV, do CTN e o parcelamento, por sua vez, estariam enquadrados no inciso VI do art. 151, do mesmo diploma legal. Cumpre ressaltar que estes deviam e foram lançados como despesas nos períodos base de ocorrência como determina a legislação, não podendo, portanto, figurar novamente, como pretende a recorrente, em despesa tributária inteiramente dedutível por ocasião do REFIS.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

A DRJ cancelou este item, nos seguintes termos:

A contribuinte impugnou parcialmente este item da autuação, alegando que:

"(...) parte do valor em questão corresponde à reversão da provisão realizada em 1.11.2007, relativa á crédito tributário referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados ("IPI"), cuja autuação foi lavrada em 26.12.2005, os quais foram incluídos no parcelamento concedido pela Medida Provisória n. 303, de 29.6.2006 ("PAEX"), conforme se observa pela análise dos anexos documentos relativos ao parcelamento e cópia do livro razão. (doc. 09). Assim, conforme se passa a demonstrar, os valores em questão, incluídos no PAEX, são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSL, devendo, portanto, ser cancelada a glosa fiscal ora impugnada. (...)

Como se vê, o caput de seu art. 41 passou a admitir a dedução de tributos, na apuração do lucro real, segundo o regime de competência, ou seja, no momento em que nasce a obrigação tributária com a ocorrência do correspondente fato gerador, independentemente do efetivo pagamento. Logicamente, essa regra não se aplica aos tributos que, por determinação legal, não sejam dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda.

A matéria foi objeto da diligência fiscal, sendo constatada a veracidade das alegações da impugnante nos seguintes termos:

O auto de infração de IPI juntado pelo sujeito passivo às fls. 16281/16306 foi efetivamente lançado e os respectivos valores incluídos no PAEX, o que se comprova pelos documentos de fls. 16498/16525.

Por meio do TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA FISCAL, o sujeito passivo foi intimado, em 5.9.2013, a apresentar planilha demonstrando os cálculos de apuração (memorial de cálculo) do valor de R\$ 3.222.295,30, constante no seguinte lançamento contábil: [...]

Em 01.10.2013, o sujeito passivo apresenta resposta ao Termo de Início, juntando demonstrativo desse lançamento contábil (fls. 16531/16584).

Apesar do histórico do lançamento ("COMPLEMENTO DE MULTA SOBRE CONTINGÊNCIA DE IPI S/IMOBILIZADO") não denotar a abrangência do valor do imposto lançado (R\$ 1.040.258,06), o demonstrativo retrocitado mostra que tal valor integra a quantia contabilizada, a qual fez parte da glosa representada pelo item "A" da tabela referente ao ano-calendário de 2007, constante na página 4 do Relatório Fiscal (fls. 15568).

Notamos, ainda, que o valor contabilizado (R\$ 3.222.295,30) aproxima-se do total dos débitos da autuação consolidados na mesma data do registro contábil, conforme extrato de fls. 16526. (...)".

Cumpra então excluir o valor de R\$ 3.222.295,30 da base de cálculo tributada no ano-calendário de 2007.

Uma vez demonstrado através de provas (anexos documentos relativos ao parcelamento e cópia do livro razão. (doc. 09), durante a diligência, que parte do valor em questão corresponde à reversão da provisão realizada em 1.11.2007 relativa à crédito tributário já incluído no parcelamento ("PAEX"), o lançamento deve ser retificado por abarcar matéria plenamente dedutível.

Por todo o exposto, NEGOU provimento ao RECURSO DE OFÍCIO em sua íntegra.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que comprovada em diligência Fiscal a natureza de parte das reversões de provisões efetuadas pelo contribuinte, qual seja, tributos com exigibilidade até então suspensa, que foram incluídos no parcelamento "PAEX", pelo que passaram a ser dedutíveis, cancela-se a glosa.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

c) Glosa de Despesas Financeiras (Juros e Variação Cambial Passiva) sobre Empréstimos Repassados à Sociedade Controlada - Despesas Desnecessárias

A PFN procura demonstrar que as despesas financeiras relativas a empréstimos repassados para pessoa jurídica interligada, sem incidência de encargos financeiros, não se afiguram como despesas necessárias à atividade da empresa.

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão nº103-21.632, de 14.05.2004:

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS - EMPRÉSTIMO REPASSADO – As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados para outra pessoa jurídica, mesmo interligada, sem incidência de encargos financeiros, não se afiguram como despesas necessárias à atividade da empresa, porquanto não utilizados na manutenção da fonte produtora de rendimentos.

Consta no voto condutor do Acórdão nº103-21.632, de 14.05.2004:

Isto porquanto os valores repassados não foram utilizados em qualquer atividade da empresa, vindo os respectivos encargos a onerar o resultado da empresa. Caso houvesse o ressarcimento desses encargos em no mínimo aos contratados com a instituição financeira, o resultado da recorrente não restaria alterado, sendo então insubsistente a glosa.

Entretanto, não houve qualquer pagamento ou apropriação de juros passivos e variações monetárias passivas, fato esse confirmado pela própria peça recursal, quando se alegou que não auferiu alguma vantagem econômica ou algum ganho financeiro com a suposta 'intermediação'.

A recorrente poderia ter obtido empréstimos e feito repasses, desde que os respectivos encargos fossem ressarcidos ou as despesas incluídas, tanto na apuração do lucro real quanto na base de cálculo da CSL.

Assim, devem ser mantidas as glosas efetuadas, considerando que o empréstimo obtido e repassado não influenciou nas operações da empresa, vindo apenas como redutora de seu resultado, com o lançamento dos correspondentes encargos.

Acórdão nº101-95.281, de 11.11.2005:

IRPJ – ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRÉSTIMOS REPASSADOS NÃO DEDUTIBILIDADE – As despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis.

Consta no voto condutor do Acórdão nº101-95.281, de 11.11.2005:

Como visto acima, a matéria sob exame limita-se ao exame a respeito da efetiva necessidade das despesas financeiras (juros e variação monetária passiva) que foram suportadas pela recorrente ao buscar recursos financeiros por meio de empréstimos e financiamentos junto ao mercado financeiro.

A norma legal é clara ao estabelece que somente são dedutíveis as despesas suportadas pela pessoa jurídica quando estejam revestidas dos predicados de usualidade e normalidade e que guardem uma relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora. [...]

A Recorrente tomava recursos externos pagando juros reais de mercado e os repassava a empresas coligadas/interligadas cobrando, valores representativamente inferiores. Os juros por ela pagos sobre os financiamentos foram deduzidos como despesas financeiras.

A condição legal e inafastável para a dedutibilidade das despesas é que as mesmas se caracterizem como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora.

Não restam dúvidas que as despesas com financiamento de capital de giro, quando os recursos efetivamente ingressam no ativo da empresa e são utilizados para alavancar suas atividades, se caracterizam como necessárias e assim, dedutíveis.

Ressalte-se que apenas se identificam como capital de giro os recursos efetivamente aplicados na atividade da empresa, não se caracterizando como tal os recursos repassados a terceiros, ainda que obtidos através operações impropriamente designadas como financiamento de capital de giro.

Dessa forma, as despesas financeiras relativas a valores que são repassados a empresas ligadas não se afiguram como despesas usuais e normais, sendo, pois, indedutíveis na apuração do lucro real.

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que as despesas financeiras relativas a empréstimos repassados para outra pessoa jurídica, mesmo interligada, sem incidência de encargos financeiros, não se afiguram como despesas necessárias à atividade da empresa, porquanto não utilizados na manutenção da fonte produtora de rendimentos. Ademais, as despesas financeiras relativas a empréstimos repassados a empresas ligadas não se afiguram como necessárias (usuais e normais), sendo, pois, indedutíveis.

Consta no voto condutor do acórdão recorrido:

O litígio cinge-se a saber se o contribuinte poderia ter alterado sua opção inicial, que era tributar as Variações Cambiais pelo regime de Caixa para o Regime de Competência no último mês do ano, dezembro/2008, ou seja, pouco antes da apuração do resultado do período.

A DRJ decidiu-se por manter os lançamentos a partir de uma questão pragmática, nos seguintes termos: [...]

A Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003, assim dispõe:

"Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o caput poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário."

A questão, portanto, é estabelecer quando a pessoa jurídica opta pelo regime de tributação das variações cambiais, no âmbito do IRPJ e da CSLL. Os dispositivos legais e normativos, como visto, são omissos, e exigem uma abordagem das demais normas aplicáveis à apuração de tais tributos, para esta definição.

Evidente, portanto, que o LALUR referente ao ano de 2008, analisado em conjunto com os registros contábeis e as informações prestadas pelo sujeito passivo no curso desta diligência, denotam a contabilização de IRPJ e CSLL apurados com a observância do regime de caixa para reconhecimento dos ganhos de variação cambial.

[...]

Face ao exposto concluímos que se aplica ao ano-calendário de 2008 o reconhecimento da variação cambial quando da liquidação da correspondente operação (regime de caixa), insculpido no "caput do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.15835, de 25 de agosto de 2001, mantendo-se, desta feita, intactos os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL, cientificados ao sujeito passivo e responsáveis solidários em 28.11.2012." [...]

De fato, a Lei estabelece como regra geral o Regime de Caixa, mas autoriza a opção pelo Regime de Competência, ressalvando apenas que deve ser adotado para todo o ano-calendário, sendo que o contribuinte deve fazer os ajustes relativos aos anos-calendário anteriores.

E tais ajustes foram feitos e reconhecidos em diligência, como bem colocou a decisão de piso:

A diligência fiscal confirmou que, do ponto de vista contábil, especialmente quanto aos valores, a contribuinte adotou os procedimentos adequados para a mudança do critério. Constatou-se ainda que nos anos de 2009 a 2012 a contribuinte não efetuou qualquer ajuste relativo à variação cambial do ano-calendário de 2008, concluindo assim que não houve postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL para período de apuração posterior ao em que esses tributos são devidos em face da tributação de ofício da diferença de variação cambial de 2008 pelo Regime de Competência.

Outrossim, a Lei também não estabelecia o momento da opção, tampouco vedava a mudança de critério no transcurso do período. Somente para o ano de 2011, com o advento da Instrução Normativa RFB 1079/2010, que veio regulamentar a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010 a restrição para mudança de opção passou a ser restrita ao mês de janeiro.

Ainda a seu favor pesa a existência de objeto da Solução de Consulta Interna nº 15 da Cosit, que reafirma tudo quando se disse no parágrafo anterior:

Contra o direito do contribuinte a DRJ trouxe questões pragmáticas no sentido de indicar que a opção foi exercida durante todo o ano-calendário (até novembro) pelo regime de caixa, tendo sido alterada apenas em dezembro por conveniência própria.

Ora, mas se a lei não vedava a mudança de critério, pouco importa se foi no segundo ou último mês do ano, o importante no caso é saber se o contribuinte fez os ajustes necessários para o regime modificado abarcando todo o ano-calendário. E a resposta veio positiva através da diligência.

Por todo o exposto, Dou provimento para cancelar esta glosa.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que o empréstimo entre companhias de um mesmo grupo econômico não pode ser considerado como operação não usual. A variação cambial, diferentemente dos juros, não é índice passível de ser manipulado pelas partes, pois fixado pelas próprias forças de mercado. Assim, não pode ser considerada como despesa desnecessária a variação cambial passiva sobre empréstimo tomado por empresa nacional para repassar valores a sociedade do mesmo grupo econômico sem a estipulação de indexação equivalente.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Conclusão

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial, interposto pela PGFN, para que sejam rediscutidas as matérias: (a) Glosa de Juros/Variação Monetária Passiva sobre Empréstimos Repassados à Sociedade Controlada - Despesas Desnecessárias - Exclusão dos AFACS, (b) Reversão de Provisões Correspondente ao PAEX do Ano-Calendário de 2007 e (c) Glosa de Despesas Financeiras (Juros e Variação Cambial Passiva) sobre Empréstimos Repassados à Sociedade Controlada – Despesas Desnecessárias.

A contribuinte e os solidários, após cientificados da decisão de segunda instância e do seguimento do recurso especial, opuseram embargos de declaração (fls. 17.699/17.708) –

que também foram rejeitados (fls. 17.801/17.809), ofereceram contrarrazões (fls. 17.966/18.018) e interpuseram recursos especiais (fls. 17.814/17.842; 18.354/18.396; e 18.354/18.396).

Despacho de fls. 18.716/18.733 deu seguimento parcial aos recursos, concluindo que:

(...)

Tendo o recorrente demonstrado a divergência de entendimentos conclui-se que se deve **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial (art. 68, §2º, do Anexo II do RICARF) para as seguintes matérias:

I.3 - A inaplicabilidade da glosa à CSL. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdãos paradigmas: nºs 9101-001510 e 1301-002047.

I.4 - A incidência de juros sobre a multa de ofício. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdãos paradigmas: nºs 9101-00722 e 1202-001118.

Não tendo o recorrente demonstrado a divergência de entendimentos conclui-se que se deve **NEGAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, **com direito a agravo** (art. 68, §2º, e art. 71 do Anexo II do RICARF) para a matéria:

I.1 - As glosas das despesas financeiras (juros) decorrentes de empréstimos repassados à sociedade controlada. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdãos paradigmas: nºs 108-08060, 108-04141, 101-92390, 103-23522 e 1102-000940.

I.2 - A impossibilidade de análise subjetiva do art. 299 do RIR/99. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdãos paradigmas: nºs 107-07035 e 103-21973.

I.5 - A inaplicabilidade do inciso I, do art. 124 do CTN. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdãos paradigmas: nºs 102-49.245 e 1402-002.143.

I.6 - A inaplicabilidade do art. 132 do CTN. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdão paradigma: nº 203-08.893.

I.7 - Inaplicabilidade das normas do IRPJ à CSL. Para esta matéria foram apresentados os seguintes acórdãos paradigmas: nºs 1201-001.407, 107-07712, 101-94329 e 101-94825.

(...)

Ato contínuo, a contribuinte apresentou petição (fls. 18.736/18.737), requerendo (i) *a desistência e renúncia das matérias objeto de seu Recurso Especial, interposto em 7.4.2017*; e (ii) *reconhecer a procedência das matérias objeto do recurso especial fazendário, nos termos e para os efeitos do art. 5º da referida medida provisória c/c art. 5º da Instrução Normativa RFB n. 1687, de 31.1.2017*.

Diante desse pleito, foi proferido o despacho de fls. 18.770, *in verbis*:

Tendo em vista a complexidade do assunto, e devido a desistência do recurso especial por parte do contribuinte para optar pelo recolhimento utilizando prejuízo fiscal de acordo com o PRT, envio o processo à DRF/SJR/SAFIS/SP solicitando a elaboração de Planilha de Cálculo onde seja apurado o valor remanescente mantido pelo Recurso Voluntário/Recurso de Ofício a fim de atualizarmos corretamente o Sief-Processo e prosseguirmos com os procedimentos tendo em vista o recurso especial interposto pelo procurador.

Em cumprimento ao despacho, foram elaboradas as planilhas de cálculo de fls. 18.775/18.778.

Encaminhados os autos a esta C. CSRF, foi proferido o despacho de fls. 18.834/18.838, determinando-se:

(...) **a remessa dos autos para a unidade de origem, que, caso apure a rescisão de parcelamento pelo contribuinte deve intimar os Recorrentes, para cientificá-los da**

decisão que negou, em parte, conhecimento aos seus recursos, em conformidade com o artigo 71, §1º do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e demais providências cabíveis, nos termos do artigo 71, §1º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 343/2015, com redação conferida pela Portaria MF nº 39/2016).

Ressalvo que a unidade de origem deve observar se todo o débito autuado neste processo administrativo foi incluído em parcelamento. Caso haja remanescente do débito não parcelado, devidamente questionado por recurso especial, poderá enviar os autos para apreciação da 1ª Turma da CSRF.

Os solidários foram intimados (fls. 18.855/18.858) e os autos foram devolvidos ao CARF e a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conforme relatado, a contribuinte apresentou petição (fls. 18.736/18.737), por meio da qual informa que incluiu os débitos remanescentes objeto do presente processo no Programa de Regularização Tributária (PRT), instituído pela Medida Provisória nº 766, de 4 de janeiro de 2017, fato este que a levou não somente a desistir do seu Recurso Especial, afinal também reconheceu expressamente *a procedência das matérias objeto do recurso especial fazendário*.

Nesse ponto, assim esclarece a contribuinte:

(...)

Para que não reste dúvida, a Peticionária informa que a desistência e renúncia de seu recurso alcançam os débitos relacionados às seguintes discussões:

- a)** a ineditabilidade, para fins de IRPJ e CSL, das despesas financeiras (juros) decorrentes empréstimos repassados à sociedade controlada; e
- b)** a incidência dos juros sobre a multa de ofício aplicada sobre os lançamentos mantidos pela decisão proferida em segunda instância.

De igual modo, para efeitos de adesão ao referido regime e com vistas a encerrar as discussões travadas nos presentes autos, a Peticionária reconhece a procedência das matérias objeto do recurso especial fazendário e dos respectivos débitos a eles relacionados, a saber:

- c)** a ineditabilidade, para fins de IRPJ e CSL, das despesas financeiras, quando os recursos obtidos com terceiros são repassados a empresas ligadas por meio de AFAC;
- d)** a ineditabilidade, no momento do pagamento/parcelamento (PAEX), dos tributos relativos a períodos de apuração anteriores; e
- e)** a ineditabilidade da variação cambial relativa a empréstimos repassados para pessoa jurídica interligada, sem incidência de encargos financeiros.

Registre-se que as demais matérias oportunamente debatidas nestes autos não são objeto do presente pedido, na medida em que já foram quitadas mediante parcelamento ordinário ou já se tornaram definitivas de forma favorável aos interesses da Peticionária, tendo em vista a ausência de recurso interposto pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, cumpre observar o que dispõe o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015), *in verbis*:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

§ 3º No caso de desistência, pedido de parcelamento, confissão irretratável de dívida e de extinção sem ressalva de débito, estará configurada renúncia ao direito sobre o qual se funda o recurso interposto pelo sujeito passivo, inclusive na hipótese de já ter ocorrido decisão favorável ao recorrente.

§ 4º Havendo desistência parcial do sujeito passivo e, ao mesmo tempo, decisão favorável a ele, total ou parcial, com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para que, depois de apartados, se for o caso, retornem ao CARF para seguimento dos trâmites processuais.

§ 5º Se a desistência do sujeito passivo for total, ainda que haja decisão favorável a ele com recurso pendente de julgamento, os autos deverão ser encaminhados à unidade de origem para procedimentos de cobrança, tornando-se insubsistentes todas as decisões que lhe forem favoráveis.

Assim, sendo incontroversas a **desistência total** da contribuinte e sua renúncia integral, conheço e dou provimento ao recurso especial da Procuradoria nos termos do Artigo 78, §5º, do RICARF/2015.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli