



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721346/2020-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1202-001.279 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrente ERBE INCORPORADORA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO OU DE DECLARAÇÃO DO DÉBITO.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação, além do pagamento antecipado do tributo, a declaração prévia do débito atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, ou seja, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Ausentes a declaração do débito ou o pagamento, a decadência deve ser aferida nos termos do art. 173, I do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

O uso de exemplo para ilustrar o *modus operandi* da Fiscalizada não constitui vício no procedimento fiscal capaz de inquiná-lo de nulidade, desde que os requisitos do lançamento válido previstos no art. 10 do PAF constem da atuação fiscal.

NECESSIDADE DE DESPESAS FINANCEIRAS. ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC)

São necessárias, para fins tributários, as despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos contratados no mercado financeiro, ao mesmo tempo em que fornecidos recursos a empresas controladas, a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC), capitalizados após o transcurso do prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984, diante da ausência de amparo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto (Relator), Marcelo José Luz de Macedo e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que a acolhiam. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, nessa matéria. Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, por vício formal, do lançamento das glosas correspondentes aos itens 1, 5

e 10 do Auto de Infração. Vencido o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto (Relator) que a acatava. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, quanto à prejudicial de decadência e à preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência das glosas correspondentes aos itens 1,5, 9 e 10 do Auto de Infração. Vencido o conselheiro Mauricio Novaes Ferreira que votou por negar provimento integralmente ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Novaes Ferreira - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Autos de Infração às fls. 2.324/2.375, por meio dos quais são exigidos, para fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2014 a 2018, R\$ 6.830.380,28 de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e R\$ 2.493.496,89 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sobre os quais incidem multa de ofício de 75% e juros de mora, oriundos da glosa das seguintes despesas, conforme Relatório Fiscal às fls. 2.376/2.481 e Impugnação às fls. 2.494/2.538

Em síntese, a motivação das autuações consiste em glosa de dedução de despesas, algumas por ausência de comprovação e outras, consideradas indedutíveis, diante da ausência do requisito da necessidade.

Ao todo foram 10 glosas, abaixo resumidas:

Despesas tidas como não comprovadas

1. Taxas Financeiras: a Recorrente não teria comprovado o lançamento efetuado na conta de taxas financeiras, em 31.01.2014, no valor de R\$ 4.686.419,15. Além disso, segundo D. Autoridade Fiscal, tais despesas, mesmo que comprovadas, seriam indedutíveis;

2. Despesas Financeiras – Contas a Pagar: a Recorrente não teria comprovado a despesa que fundamenta o montante de R\$ 11.053.369,64 presente na conta contábil 5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR no exercício de 2014. Tais despesas glosadas são compostas pelos valores destacados em duas contas contábeis: 1141010001 – CIAS ASSOCIADAS RECONCILIAÇÃO e 1141010001 – COMPANHIAS ASSOCIADAS;

3. Variação Monetária Passiva – Contas a Pagar: a Recorrente não teria comprovado a despesa que fundamenta o montante de R\$ 3.950.000,00 lançado na conta contábil n. 5330000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR no exercício de 2014;

4. Perda de Créditos Tributários: tendo em vista a suposta ausência de comprovação dos valores pagos de IRRF, a Recorrente não poderia ter realizado a sua dedução, por falta de fundamento legal, referente à baixa desses valores do seu ativo (Conta Contábil 1133010007 - IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA).

Despesas tidas como indedutíveis

1. Juros de Debêntures: a Recorrente teria deixado de adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os valores de despesas vinculadas às debêntures emitidas, de 2014 a 2017. Contudo, tais despesas seriam indedutíveis, pois não seriam necessárias à atividade da Recorrente (art. 299 do RIR/99 e art. 311 do RIR/18). Neste ponto, a D. Autoridade Fiscal sustenta que o reconhecimento e o pagamento de despesas vinculadas a empréstimos repassados a outras entidades, ainda que do mesmo grupo, não seriam necessários à atividade da controladora, não sendo dedutíveis como despesas financeiras;
2. Contingências: tais despesas não seriam dedutíveis, pois, enquanto despesas das controladas diretas e indiretas, não seriam necessárias à atividade da Recorrente, não se enquadrando nas exigências do art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18);
3. Despesas Financeiras – Contas a Pagar: tal despesa não teria ocorrido efetivamente, razão pela qual deveria ter sido adicionada à apuração do IRPJ e da CSLL;
4. Cias Associadas VMP e Despesas de Juros: as despesas com os empréstimos feitos a controladas não seriam necessárias, não se enquadrando nos requisitos do art. 299 do RIR/99 e art. 311 do RIR/18;
5. Empréstimo de Giro: segundo a D. Autoridade Fiscal, as despesas de juros sobre os montantes recebidos pelas controladas para o custeio das suas atividades teriam que ser suportadas por estas e não pela Recorrente, tornando-as desnecessárias e indedutíveis;
6. Taxas Financeiras: assim como no item acima, tais despesas teriam sido destinadas ao financiamento das controladas, não sendo necessárias à atividade da Recorrente.

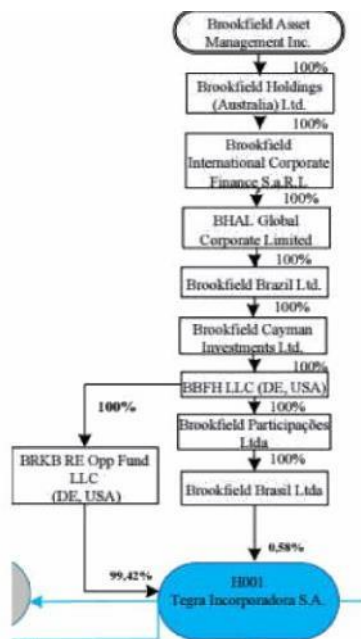
Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento ao proferir o v. acórdão de número 107-010.086 – 9ª Turma da DRJ 07 para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

Em decorrência dessas glosas, a Autoridade Fiscal fez o Saldo de Prejuízos Fiscais e o Saldo da Bases de Cálculo Negativas, conforme as planilhas de compensação no bojo dos aludidos Autos de Infração.

Relatório Fiscal

A atividade econômica principal da fiscalizada, chamada a partir daqui de TEGRA SA, constante do cadastro da Receita Federal do Brasil, segundo Classificação Nacional de Atividades Econômicas, é a de “Holding de instituições não-financeiras” (Cód. 6462-0-00). A companhia apurou seu resultado fiscal pelo regime do lucro real anual no período fiscalizado e acumulou prejuízo em todos os exercícios - 2014 a 2018.

A TEGRA SA, conforme organograma jurídico disponibilizado à fiscalização em 07/01/2020 (Doc. ORGANOGRAMA), é controlada integralmente por uma empresa administradora de fundos localizada nos Estados Unidos – BRKB RE Opp Fund LLC - que faz parte do grupo canadense Brookfield Asset Management, conforme fluxograma abaixo:



A TEGRA SA, segundo o mesmo organograma, tem mais de 200 (duzentas) empresas controladas direta e indiretamente. A fiscalização destaca as seguintes pessoas jurídicas controladas diretamente pela companhia fiscalizada e que tiveram relevância no trabalho de auditoria desenvolvido e que serão referenciadas nesse Relatório:

- a) TGRJ EMPREENDIMENTOS ECONÔMICOS S.A CNPJ 10.400.054/0001-06;
- b) TG RIO DE JANEIRO EMPREENDIM. IMOB S.A CNPJ 29.964.749/0001-30;
- c) TG SÃO PAULO EMPREENDIMENTOS IMOB S CNPJ 58.877.812/0001-08;
- d) TG CENTRO-OESTE EMPREENDIMENTOS IMO CNPJ 04.123.616/0001-00;
- e) BRASCAN FARIA LIMA SPE S.A. CNPJ 09.329.090/0001-33;
- f) BRASCAN REAL STATE FINANCIAL SERVICE CNPJ 07.889.144/0001-90.

(...)

I CONTA 5311100005 – DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR

(...)

13. A fiscalização, através do TIF de 28/07/2020 (Item 2), solicitou que a empresa comprovasse a ocorrência da despesa e a sua dedutibilidade, nos termos do Art. 299 c/c Art.250 do RIR/99. Ela deveria, também, demonstrar que a referida despesa não teria composto o resultado fiscal do exercício da sua ocorrência, com a apresentação de documentos que demonstrassem os valores de atualização/juros relacionados a aquisição de controlada que teve o seu passivo resolvido no primeiro semestre do ano de 2011.

14. Destaca-se que o Art. 250 do RIR/99, vigente até 21 de novembro de 2018, previa que poderiam ser excluídos do lucro do período de apuração “os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.” (Inciso I). Adianta-se que a forma como a empresa realizou o lançamento “de correção” está em desacordo com a legislação que prevê que o montante, eventualmente não computado em períodos anteriores, seja contabilizado em conta do patrimônio líquido esocífica (Ajuste de Exercícios Anteriores), com o devido destaque nas notas explicativas (Art. 176, § 5o, da Lei 6.404/86). Os critérios para retificação de erros de períodos anteriores estão previstos no CPC no 23.

(...)

17. Primeiramente, destaca-se que a empresa deixou de apresentar o documento que demonstraria a ocorrência da despesa financeira, situação que, isoladamente, ensejaria a glosa da despesa. A simples menção a um índice de reajuste (IGPM+8%), que era anual, não se presta a comprovar o lançamento de uma despesa que era mensal. Ratificando: o fato que ensejou o registro contábil não foi comprovado.

18. Continuando, a companhia ao fazer referência ao impacto da despesa financeira no seu passivo, conforme relatado, mencionou um lançamento, em 30/06/2011, com duas contas do ativo, embora tenha citado um impacto no passivo “contas a pagar”; em seguida a empresa afirma que a conta debitada correta seria a conta de despesa e não a de ágio, para, finalmente, concluir a correção do aproveitamento no resultado fiscal de 2014.

19. A partir da análise da escrituração contábil do exercício de 2011, ano do fato que teria o lançamento revertido no ano de 2014, a fiscalização constatou que a conta que registrava o valor a pagar da aquisição do investimento é a 2136019999 - AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV que, logicamente, faz parte do passivo da companhia. O pagamento da parcela prevista no contrato de compra e venda de ações da controlada que deveria ocorrer em 30/04/2011, aconteceu, conforme a escrituração contábil, nos dias 02/05 e 03/05/2011. A despesa financeira de R\$1.892.589,39, que a empresa levou ao resultado de 2014, aparece devidamente lançada no dia 30/04/2011, conforme lançamentos que seguem:

(..)

28. A empresa não apresentou nenhum elemento que sustentasse o lançamento. A fiscalização, através do TIF de 28/07/2020 (Item 3), solicitou a comprovação da ocorrência das despesas, suas dedutibilidades e a demonstração que elas não foram aproveitadas no resultado fiscal do exercício de sua ocorrência. A fiscalizada deveria, ainda, apresentar os documentos que demonstrassem os valores de atualização/juros relacionados a aquisição da controlada MB Engenharia que teve o seu passivo resolvido no primeiro semestre de 2011.

29. A Companhia, através do termo de esclarecimento de 28/08/2020, referenciou como comprovante do lançamento a cláusula 2 do contrato de aquisição da MB Engenharia – o mesmo apresentado como documento basilar do registro analisado no item precedente. Ela afirmou que:

(..)

41. A análise de todos os lançamentos efetuados na conta de despesa sob análise não permite concluir sobre o direito da companhia em realizar a exclusão prevista no Regulamento do Imposto de Renda; não há, nem mesmo, a mínima evidência desse direito, pois a empresa quitou, repita-se, a sua dívida em 03/05/2011 e ao final dos quatro meses antecedentes lançou e levou ao resultado as despesas vinculadas ao passivo.

42. Posto isto, os montantes de R\$6.410.780,25 e R\$2.750.000,00 foram glosados devido à falta de comprovação das despesas relacionadas, pois não foram apresentados os elementos probantes dos lançamentos, e pela falta de comprovação de que esses valores deixaram de compor o resultado do exercício de 2011, por um hipotético erro da companhia.

43. Segue resumo sobre as glosas/adição que foram realizadas pela fiscalização em decorrências do exame da forma indevida de apuração do resultado envolvendo a conta

5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR:

Código Conta	Descrição	Valor Registro	Ação Fiscal
2141010003	EMPRESTIMOS PARTE RELACIONADAS CP	5.252.552,24	ADIÇÃO
1141010001	CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACAO	1.892.589,39	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	6.410.780,25	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	2.750.000,00	GLOSA
TOTAL GLOSA		11.053.369,64	

II. CONTA 5330000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR

44. A verificação da irregularidade quanto ao aproveitamento no resultado de lançamento efetuado nessa conta de resultado restringe-se ao exercício de 2014.

45. A análise dessa conta de resultado está relacionada ao exame efetuado no item anterior quanto aos registros contra a conta 1141010001 e 1241010001. Trata-se um único lançamento, em 31/12/2014, contra a conta 1241010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS:

Data	Cód.Conta	Conta	D/ Débitos	Créditos	Histórico
31/12/2014	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D 3.950.000,00		LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em debito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS		3.950.000,00	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancament em credito

46. O exame sobre o lançamento efetuado e o irregular aproveitamento no resultado fiscal é idêntica a realizada no item precedente. A companhia, como mencionado também na análise precedente, deixou de apresentar os elementos que comprovariam o erro no lançamento em exercício precedente e o direito ao aproveitamento no resultado do ano de 2014.

47. A fiscalização transcreve abaixo os lançamentos efetuados na conta 533110004, no ano de 2011, relacionados à aquisição do controle acionário da MB Engenharia:

(...)

51. A análise dos lançamentos efetuados na conta de despesa sob análise não permite concluir sobre o direito da companhia em realizar a exclusão prevista no Regulamento do Imposto de Renda (Art. 250 do RIR/99); não há, nem mesmo, a mínima evidência desse direito, pois a empresa quitou, repita-se, a sua dívida em 03/05/2011 e ao final dos quatro meses antecedentes lançou e levou ao resultado as despesas vinculadas ao passivo.

52. Posto isto, o montante de R\$3.950.000,00 foi glosado devido à falta de comprovação da despesa relacionada e lançada em 31/12/2014, pois não foi apresentado o elemento probante do lançamento, e pela falta de comprovação de que esse valor deixou de compor o resultado do exercício de 2011, por um hipotético erro da companhia.

III. 5312010001 - DESPESAS DE JUROS - COMPANHIAS ASSOCIADAS e 5330000001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS – VMP

(...)

77. Considerando os fatos expostos, as despesas lançadas nas contas 5312010001 - DESPESAS DE JUROS e 5312010001 - DESPESAS DE JUROS foram indevidamente consideradas no resultado fiscal por três motivos, todos eles relacionados a falta de necessidade das despesas:

a) A TEGRA S.A. como detentora de 100% do capital social da BRASCAN tinha o direito de receber a quantia como originalmente foi registrada na escrituração contábil da controlada, a título de adiantamento de dividendos. A fiscalização relembra que o instrumento apresentado que formalizaria o empréstimo não previa nem mesmo a data de vencimento do pretense empréstimo remuneratório, não podendo, assim, ser considerado como elemento de prova da transação de mútuo registrada na escrituração. Ratifica-se que a transferência bancária efetuada foi única e, considerando os registros mencionados, a mudança da natureza de parte do valor recebido pela controladora ocorreu após a transferência;

b) A fiscalizada transferiu na mesma data à quantia para uma outra controlada; ou seja, o montante recebido como adiantamento de dividendos, que posteriormente se transformou em empréstimo remunerado e, ato contínuo, foi enviado a uma outra empresa do grupo. Caso fosse cabível e necessária a despesa, seria, portanto, da empresa beneficiária dos recursos e não da companhia fiscalizada;

c) Mesmo desconsiderando as duas assertivas precedentes, a despesa lançada pela empresa nos anos de 2014 a 2018 seria desnecessária, pois o encontro de contas ocorrido em julho e novembro de 2016 era cabível desde o momento em que o pretense empréstimo remunerado ocorreu. Os montantes registrados nas contas sob análise não podem ser considerados despesas necessárias, pois a TEGRA tinha créditos superiores ao débito sob o qual foram reconhecidas, contabilmente, as remunerações. Como mencionado anteriormente, as remunerações lançadas em favor da controlada caracterizam mera liberalidade da controladora em relação à controlada.

78. Considerando que as despesas registradas nas contas 5312010001 e 5330000001, no período fiscalizado, foram reconhecidas no resultado societária da companhia e considerando a sua indedutibilidade, elas deveriam, obrigatoriamente, ser adicionadas na apuração do lucro real (Lalur) e da base de cálculo da CSLL (Lacs).

79. Os registros contábeis efetuados nas contas analisadas constam dos documentos COMPANHIAS ASSOCIADAS – VMP e DESPESAS DE JUROS – COMPANHIAS ASSOCIADAS e foram adicionados ao lucro real apurado pela fiscalizada, conforme tabela abaixo:

EXERCÍCIO	CONTA 5330000001 - DESPESAS DE JUROS – COMPANHIAS	CONTA 5312010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS – VMP	TOTAL
2014	653.158,83	1.943.869,42	2.597.028,25
2015	1.263.386,13	5.168.971,81	6.432.357,94
2016	908.678,96	3.946.449,38	4.855.128,34
2017	20.546,18	59.039,09	79.585,27
2018	17.200,30	56.535,29	73.735,59

80. A necessidade da adição dos valores mencionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL está prevista no Art. 8º do Decreto-Lei 1.598/77 e Art. 57 da Lei 8.981 c/c Art. 247, 249, 262 e 299 do RIR99 (Art. 47 da Lei 4.506/64) c/c Art. 180 a 182 da IN RFB 1515/2014 (Art. 61, 62 e 310 da IN RFB nº 1700/2017).

IV. 5311100002 - DESPESAS DE JUROS – DEBENTURES

81. A análise da dedutibilidade das despesas relacionados às debêntures emitidas pela TEGRA S.A. está também vinculada ao critério da necessidade delas na atividade econômica da companhia, conforme previsto no Art. 299 do RIR/99 (Art. 311 do RIR/18). Um gasto ou dispêndio é necessário *“quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”*. (PN/CST nº 32/81).

82. As despesas, pagas ou incorridas, são necessárias, portanto, quando contribuirão efetivamente na formação do resultado fiscal da entidade. Nas transações que serão examinadas nesse item, os encargos considerados no resultado pela companhia refletiram apenas e tão somente de forma negativa no resultado, determinando ou agravando os prejuízos apurados.

(...)

88. Feita essa sucinta explanação e precedendo, ainda, a análise dos elementos verificados pela fiscalização, é necessário salientar a forma como o grupo econômico do qual a TEGRA SA é controladora está organizado, a apuração tributária das empresas controladas, direta e indiretamente, e, finalmente, analisar os montantes lançados nas contas de resultado sob análise no alcance dado pela legislação ao conceito de despesa operacional.

89. A questão fiscal, em relação às debêntures emitidas, relaciona-se ao fato da controladora registrar em sua escrituração despesas financeiras vinculadas a empréstimos efetuados e transferidos às controladoras e aproveitar os valores envolvidos na apuração do resultado fiscal.

90. Os recursos, a partir da 3ª emissão, foram, efetivamente, utilizados nas atividades de suas controladas (direita e indiretamente). O destino dos montantes captados através das debêntures – considerando que a atividade empresarial do Grupo é a incorporação de imóveis – foi “promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações, compostas de unidades autônomas” (Parágrafo único do Art. 28 da Lei 4.591/64).

91. O reconhecimento das despesas no resultado societário - considerando a obrigatoriedade do método de equivalência patrimonial e das consolidações dos balanços no grupo empresarial – torna irrelevante se ele acontece na empresa que foi efetivamente responsável pela incorporação de um edifício específico; o resultado no grupo será o mesmo caso as despesas sejam reconhecidas pela controladora principal. O uso do termo “principal” se justifica pela existência de outras controladoras vinculadas à TEGRA SA

(...)

99. A companhia apresentou os instrumentos que formalizariam a natureza das transferências efetuadas em favor das controladas do período fiscalizado. A distinção entre contratos de empréstimos e de adiantamento para futuro aumento de capital perde a relevância nas transações analisadas. A empresa, conforme será demonstrado, realizou sucessivas transferências às controladas e, ao final de cada mês, formalizou o envio dos recursos em contratos de AFAC nos quais as mesmas pessoas naturais assinam por ambas as partes contratantes. Os contratos não têm firmas reconhecidas e poderiam ter sido formalizados, com a devida vênia, a qualquer momento do ano. Os instrumentos de AFAC disponibilizados à fiscalização serão objeto de análise em item específico deste Relatório.

100. A conclusão do item anterior é válida também para a força probante da contabilização dos montantes transferidos às empresas controladas. O responsável pela escrituração das transações envolvendo controladora e controladas é a mesma pessoa e a escrituração, em tese, pode ser reconhecida e alterada em qualquer momento até o registro das escriturações

no SPED. A fiscalização externará exemplos nesse sentido, que demonstram, por exemplo, a transferência de valores que foram formalizados contabilmente na conta de AFAC e, posteriormente, foram transferidos para conta do passivo de empréstimo. Nesse caso, as contas contábeis envolvidas nas duas transações estão vinculadas às mesmas empresas controladas. Outras situações serão descritas neste Relatório para corroborar a ideia da fiscalização quanto a fragilidade da escrituração bem como dos contratos apresentados para serem utilizados como elementos probantes da natureza das quantias enviadas pela controladora (TEGRA SA).

(...)

102. A fiscalização, feitas essas ponderações, analisará os empréstimos realizados pela companhia relacionados a emissão de debêntures.

103. A companhia emitiu as seguintes debêntures, nas respectivas datas e com as previsões que seguem, conforme descrição contida na Nota Explicativa – NE 11.1 das Demonstrações Financeiras do ano de 2011, referente ao item 1, e nas escrituras de emissão, em relação às demais:

- a) 1ª Emissão: ocorrida em 01/09/2009, valor de R\$100 milhões, com prazo de vencimento em 01/09/2013. As despesas referentes à essas debêntures, considerando o seu termo final, não compuseram o resultado do período fiscalizado e não serão objeto de análise.
- b) 2ª Emissão: debêntures da espécie quirografária, emitida em 14/12/2009, no montante de R\$366,06 milhões, dividida em duas séries. A primeira foi quitada em 15/01/2014 e a segunda com liquidação em 15/01/2016. As despesas e os custos de transação fizeram parte do resultado dos anos de 2014 a 2016.

- c) 3ª emissão: debêntures da espécie quirografária, emitida em 03/03/2011, no montante de R\$300 milhões, dividida em duas séries. A primeira previa a amortização do principal no 36º e 48º meses após a data da emissão e a segunda com amortização do principal no 48º e 60º mês após a emissão. A extinção das debêntures ocorreu, portanto, em 03/03/2015 e 03/03/2016, respectivamente.
- d) 4ª emissão: debêntures da espécie quirografária, emitida em 05/08/2011, no montante de R\$300 milhões, dividida em duas séries. A primeira série venceu no dia 10/08/2015 e a segunda em 08/08/2016.
- e) 5ª emissão: debêntures da espécie com garantia real e fidejussória, emitida em 24/02/2015, no montante de R\$500 milhões, em série única, com vencimento previsto em 24/02/2018.
- f) 6ª emissão: debêntures da espécie quirografária, convolada em garantia real, emitida em 15/09/2017, no montante de R\$350 milhões, em série única, com extinção das debêntures previstas para 15/09/2020.
- g) 7ª emissão: debêntures da espécie quirografária, modificada em garantia real, emitida em 04/05/2018, no valor de R\$200 milhões, com vencimento em 04/05/2021.

(...)

ADIANTAMENTO PARA FUTURA AUMENTO DE CAPITAL –AFAC

(...)

175. O total controle dos procedimentos operacionais no Grupo Tegra permite que os contratos sejam assinados pelas mesmas pessoas físicas representando as “partes contratantes” e que os lançamentos contábeis sejam realizados em discordância com a operação efetivamente realizada. Essa situação, conforme relatado, fragiliza a utilização seja dos instrumentos apresentados à fiscalização, que estão anexados ao Processo do Auto de Infração, seja da escrituração contábil como elementos probatórios.

176. Ainda assim os elementos apresentados pela fiscalizada serão analisados e relatar-se-á uma série de outros fatos que corroboram a conclusão fiscal. Nesse sentido, a fiscalização utilizará, **como exemplo**, o envio de recursos em favor da controlada TG Centro-Oeste

Incorporações Imobiliárias S.A. – TG CENTRO-OESTE que se beneficiou diretamente dos montantes transferidos ou remeteu os recursos às suas controladas que são, efetivamente, geridas integralmente pela TEGRA SA.

177. A referência a TG CENTRO-OESTE alcança as denominações anteriores dessa companhia: MB Engenharia S.A., Brookfield MG Empreendimentos Imobiliários S.A. e Brookfield Centro-Oeste Empreendimentos Imobiliários S.A.

(...)

180. A TG CENTRO-OESTE, em 31/12/2010, não apresentava passivo em relação a sua controladora quanto a AFAC. Por outro lado, ela tinha uma dívida superior a R\$500 milhões relativa a empréstimos que eram, conforme consta da nota, “*decorrentes da necessidade do financiamento operacional das subsidiárias*”; a controladora realizava os mútuos e repassava os montantes envolvidos à controlada, incluindo as obrigações dos juros.

181. Os valores relacionados aos empréstimos contraídos pela TG CENTRO-OESTE constam da tabela do DOC EMPRÉST TG CENTRO, anexado ao Processo do Auto de Infração. A tabela foi disponibilizada à fiscalização em 26/06/2020 e nela é possível verificar que o último valor transferido à controlada a título de empréstimo ocorreu em maio de 2011.

182. A fiscalização relembra que referenciou os registros de lançamentos e estornos das transações registradas na conta AFAC no ano de 2011 que demonstram como eles ocorrem e a facilidade de serem alterados. A referência aconteceu quando do exame das 3ª e 4ª emissões de debêntures.

183. Nos anos de 2014 e 2015, a TEGRA SA considerou como receita, vinculada aos empréstimos efetuados em favor da controlada TG CENTRO-OESTE, os montantes de R\$43.875.949,49 e R\$43.035.627,23 – montantes lançados nas contas de resultado CIAS ASSOCIADAS – RECEITA JUROS e CIAS ASSOCIADAS VMA. O saldo da conta de empréstimo no final de novembro de 2015 era R\$302.520.931,76 que se mostrou resolvido com a transferência da quantia à conta de AFAC, fato que será analisado adiante.

184. Regressando a análise da conta AFAC vinculada à TG CENTRO-OESTE; o saldo inicial, no início do exercício de 2014, era R\$3.500.000,00.

185. A empresa disponibilizou, em 26/06/2020, os seguintes instrumentos de AFAC de 2014 (DOC CONTR AFAC_TG CENTRO):

DATA	VALOR
16/04/2014	11.350.000,00
10/06/2014	587.569.496,37
22/09/2014	149.230.000,00
17/11/2014	4.200.000,00
22/12/2014	7.100.000,00

186. A controladora TEGRA SA realizou as seguintes transferências à TG CENTRO-OESTE:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos
16/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	2.650.000,00
22/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	4.700.000,00
25/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	500.000,00
29/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	3.500.000,00
10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	449.561.957,03
10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	138.007.539,34
22/09/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	16.730.000,00
25/09/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	82.500.000,00
25/09/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	50.000.000,00
17/11/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	4.080.000,00
17/11/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	120.000,00

AV. AVANHANDAVA, 55, SÃO PAULO-SP - CEP 01306-001

22/12/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	4.000.000,00
22/12/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	3.100.000,00

187. Os contratos de AFAC foram efetuados de forma a darem cobertura às transferências mensais efetuadas pela controladora; a data que consta em todos os instrumentos é a da primeira transferência ocorrida no mês. Os contratos são assinados pelas mesmas pessoas representando as duas partes e, considerando, que não houve registro dos instrumentos não é possível precisar a data em que eles foram assinados. Nem mesmo quanto ao contrato que superou a quantia de meio bilhão de reais, que teria sido assinado em 10/06/2014, houve a formalização do registro do instrumento.

188. Os recursos transferidos à controlada no ano de 2014 não tiveram como origem a emissão de debêntures, estando relacionados, principalmente, a montantes transferidos a título de AFAC pela controladora da companhia fiscalizada. Os contratos que formalizaram a transferência constam do Doc. AFAC CONTROLADORA.

189. Todos os instrumentos apresentados preveem que, utiliza-se como exemplo o instrumento de 10/06/2014:

A 2ª Contratante necessita de recursos financeiros para fazer frente a suas obrigações atuais e futuras, não possuindo, atualmente, disponibilidades de caixa suficientes;

Cláusula 1ª: A 1ª Contratante neste ato se obriga a entregar à 2ª Contratante, a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ("AFAC"), a quantia de R\$ 587.569.496,37 (quinhentos e oitenta e sete milhões, quinhentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e noventa e seis reais, trinta e sete centavos).

Parágrafo único. A entrega dos recursos ocorrerá de forma escalonada, de acordo com as necessidades futuras de caixa da 2ª Contratante.

Cláusula 2ª: Os AFAC's deverão ser utilizados para aumento de capital da 2ª Contratante, a ser formalizado na primeira Assembleia Geral de Acionistas posterior à entrega dos recursos, a qual, em todo caso, deverá se realizar até 30 de abril do exercício seguinte ao da respectiva entrega dos recursos.

Cláusula 3ª: As Partes reconhecem, para todos os efeitos legais, e em caráter irrevogável e irretratável, que os recursos entregues pela 1ª Contratante à 2ª Contratante ao abrigo do presente contrato têm natureza de AFAC, não assistindo à 1ª Contratante direito à restituição dessas quantias, a não ser pelos meios próprios que lhe assistirem na qualidade de acionista da 2ª Contratante, após conversão das mesmas em capital social da 2ª Contratante.

190. Os valores transferidos à TG CENTRO-OESTE no ano de 2014 registrados na escrituração contábil na conta AFAC, foram integralizados ao seu capital social em 31/03/2016, juntamente aqueles enviados à controlada no ano de 2015, até o mês de maio.

191. Os montantes transferidos no ano de 2014, considerando que são recursos aportados pela controladora da TEGRA SA sem a obrigação de remuneração, não tem efeitos tributários. A fiscalização, porém, transcreverá a diferença de entendimento entre os contratos de mútuo e AFAC que terá repercussão nos exercícios posteriores.

192. Transcreve-se os entendimentos da Secretaria da Receita Federal:

Ato Declaratório Normativo CST nº 9/76

“DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que são considerados empréstimos ativos, inclusive no que diz respeito a seus reajustamentos, os adiantamentos de recursos feitos por uma pessoa jurídica para futuro aumento de capital de outra, mesmo que entre a prestadora e a beneficiária haja o comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos sejam transformados em participação de capital.”

Parecer Normativo CST nº 23/81

“4. Ocorrendo a eventualidade de adiantamentos para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelas quais os ingressos tenham sido recebidos - mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital -, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, de conformidade com a legislação que rege a matéria e interpretação que decorre do subitem 4.6 do Parecer Normativo CST nº 133/75 (DOU de 24.11.1975) e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (DOU de 11.06.1976), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.”

193. Os pronunciamentos normativos vieram estabelecer o alcance e efeitos dos conceitos de mútuo e AFAC a partir de dúvidas e questionamentos de contribuintes relacionadas a transferências efetuadas a título de adiantamento para futuro aumento de capital. Esses entendimentos se mantiveram e se mantêm vigentes, pois quando a Secretaria da Receita Federal do Brasil julgou necessário revogar pareceres editados pela Coordenação do Sistema de Tributação fez isso de forma expressa, editando, por exemplo, o Ato Declaratório Executivo RFB nº 04, de 05 de agosto de 2014, através do qual 152 (cento e cinquenta e dois) pareceres perderam o efeito.

194. Além dos dois pareceres mencionados, destaca-se ainda o seguinte trecho do PN CST Nº 17/84:

(...)

204. Os valores pretensamente transferidos pela controladora a título de investimento foram utilizados, na realidade, para a liquidação de empréstimo da controlada. É comum e usual que uma empresa realize operações com vista a diminuir o gasto com empréstimo ou prorrogar o prazo de investimento. O que é anômalo é que uma entidade assuma a responsabilidade pelo pagamento de um empréstimo e das despesas a ele relacionadas para quitação de dívida de uma terceira empresa, como a situação narrada. Essa operação não pode, ainda, ser considerada necessária para a atividade da holding controladora e nem o contrato ser considerado como um investimento.

(...)

206. A segregação do montante transferido às controladas da controlada TG CENTRO-OESTE demonstra que mais que um investimento, vinculado a atividade operacional da holding TEGRA SA, o que se efetiva é um conta-corrente dentro do grupo. Os valores recebidos pela holding mediante a emissão das debêntures, conforme confirmado pela própria empresa nos termos de esclarecimentos relatados, custeiam a atividade operacional das controladas que realizam as incorporações.

(...)

CONCLUSÃO QUANTO ÀS DESPESAS DE JUROS – DEBENTURES (CTA 5311100002)

271. Em decorrência dos fatos apurados, portanto, a companhia deixou de adicionar os valores das despesas vinculadas às debêntures emitidas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, conforme previsão do Art. 8º do Decreto-Lei 1.598/77 e Art. 57 da Lei 8.981 c/c Art. 247, 249, 262 e 299 do RIR99 (Art. 47 da Lei 4.506/64) c/c Art. 180 a 182 da IN RFB 1515/2014 (Art. 61, 62 e 310 da IN RFB nº 1700/2017).

(...)

V. 5311100003 – DESPESAS DE JUROS – EMPRÉSTIMOS DE GIRO

274. O exame dos montantes lançados nessa conta restringe-se aos anos de 2015 e 2016.

275. A fiscalização, através do TIF de 12/05/2020 (item 26) solicitou esclarecimentos sobre os destinos dos montantes emprestados e registrados nas contas 2111100003 e 221110003, ambas com o nome BANCO-GIRO: *“considerando que a companhia é uma holding pura e que os valores emprestados foram utilizados, efetivamente, pelas controladas, qual a motivação, a base legal para que os montantes dispendidos a título de juros compoñham o resultado fiscal da controladora e não das controladas?”*

276. A resposta da empresa, no termo de esclarecimentos de 24/06/2020 foi:

Todas as captações de recurso pela *holding* têm como destino financiar suas subsidiárias para os empreendimentos em construção e suprir necessidade de caixa para aquisição de terrenos. Tais recursos eram obtidos, em muitos casos, por meio de instrumentos de abertura de créditos, conforme documentos apresentados em atenção ao item 1.e desta Notificação (doc. 26).

277. O questionamento fiscal no tocante as despesas desses empréstimos é a mesma envolvendo as debêntures. A conclusão, conseqüentemente, também é idêntica, a partir dos

elementos que passam a ser examinados: as despesas de juros sobre os montantes recebidos pelas controladas para o custeio de suas atividades têm que ser suportadas por elas e não pela controladora.

VI. 5311100009 – TAXAS FINANCEIRAS290. O exame dos montantes lançados nessa conta alcança os exercícios de 2014 a 2018.

ANO DE 2014

291. A fiscalização, através do TIF de 22/09/2020, solicitou esclarecimentos sobre o lançamento efetuado na conta de taxas financeiras, em 31/01/2014, no valor de R\$4.686.419,15, quanto à sua dedutibilidade. Foi requisitado, também, o documento de sustentação do referido registro contábil.

292. No dia 16/10/2020, a companhia afirmou que:

A Notificada esclarece que o montante de R\$4.686.419,15 contabilizado na conta #531110009 “Taxas Financeiras” refere-se a custos e taxas financeiras das debêntures ativas em de janeiro de 2014, conforme contratos indicados a seguir:

Nº Contrato	Nome	Emissão / Série	Observações
2000000000008	DEB BRAD / PACT. 150 MM 1º	3ª Emissão 1ª Série	Contratos apresentados no TIF 03 datado em 12/05/2020
2000000000009	DEB BRAD / PACT. 150 MM 2º	3ª Emissão 2ª Série	
2000000000011	DEB BRAD / PACT. 76 MM 1º	4ª Emissão 1ª Série	
2000000000012	DEB BRAD / PACT. 223 MM 1º	4ª Emissão 2ª Série	Juntado no presente Termo (Doc. 01)
2000000000006	DEB BRAD / PACT. 284 MM 1º	2ª Emissão 1ª Série	
2000000000014	DEB BRAD / PACT. 81 MM 1º	2ª Emissão 2ª Série	

Corroboramos as informações com a evidência do registro contábil, demonstrando o número dos contratos no campo “atribuição”;

Conta do Rendimento		0531110005 TAXAS FINANCEIRAS		8092							
Empre	Des. Interno	Uso	Op. doc.	Pr. doc.	Res. 006a	Pr. 007a	CL	Res. em 30	Tempo	Arbitragem	
								0,01			
								20.579,57			
								479.504,87		30000000000004	
								328.209,54		30000000000005	
								1.367.747,57		30000000000011	
								3.479.606,46		30000000000012	
								4.479,48		30000000000014	
								8.056.419,10			

293. A companhia alegou que os valores listados guardavam relação com a captação de recursos vinculada à sua atividade operacional de holding e que a dedutibilidade da despesa questionada pela fiscalização estaria amparada nos Artigos 299 e 374 do RIR/99 (Art. 311 e 398 do RIR/2018).

294. O lançamento contábil questionado pela fiscalização estaria relacionado, segundo a empresa, às seguintes debêntures emitidas:

Debênture	Série	Data da Emissão	Número do Contrato	Valor (R\$)
2ª Emissão	Primeira	01/12/2009	2000000006	29.875,57
2ª Emissão	Segunda	01/12/2009	2000000014	4.675,65
3ª Emissão	Primeira	03/03/2011	2000000008	489.504,97

3ª Emissão	Segunda	03/03/2011	2000000009	305.208,54
4ª Emissão	Primeira	05/08/2011	2000000011	1.367.747,97
4ª Emissão	Segunda	05/08/2011	2000000012	2.489.406,46

295. A companhia afirmou, então, que o lançamento registrado na conta de resultado de taxas financeiras em 31/01/2014 estaria relacionada a custo de captação de recursos através de debêntures emitidas no período de 2009 a 2011.

296. A fiscalizada, no entanto, não apresentou nenhum documento que desse amparo à sua alegação e ao lançamento contábil realizado que culminou na despesa que foi levada ao resultado no exercício de 2014. Assim, a despesa lançada não se mostrou comprovada, fato que determina, isoladamente, a sua glosa.

297. Merece ser destacado que, mesmo que houvessem documentos que dessem sustentação ao registro contábil, a quase totalidade da despesa não seria dedutível, pois estaria, conforme relatado anteriormente (Item IV – 5311100002 - DESPESAS DE JUROS – DEBENTURES), vinculada a recursos que foram utilizados por outras empresas do grupo. Esse é o caso das despesas relacionadas à 3ª e 4ª Emissão, com 47,44% e 100% de transferências dos recursos realizadas em favor das controladas.

298. Portanto, caso fosse comprada a despesa - fato que efetivamente não ocorreu - seriam dedutíveis as seguintes quantias, considerando o Art. 299 do RIR/99:

Debênture	Série	Data da Emissão	Número do Contrato	Valor (R\$)
2ª Emissão	Primeira	01/12/2009	2000000006	29.875,57
2ª Emissão	Segunda	01/12/2009	2000000014	4.675,65
3ª Emissão	Primeira	03/03/2011	2000000008	232.221,16
3ª Emissão	Segunda	03/03/2011	2000000009	144.790,93
4ª Emissão	Primeira	05/08/2011	2000000011	0,00
4ª Emissão	Segunda	05/08/2011	2000000012	0,00

ANO DE 2015

299. As despesas financeiras lançadas nessa conta de resultado estão vinculadas às debêntures emitidas pela companhia, analisadas no item IV, e ao empréstimo contraído junto ao Banco do Brasil, analisado no item V. Os montantes lançados na conta TAXAS FINANCEIRAS não podem, da mesma forma e pelos mesmos motivos explanados, serem consideradas necessárias à atividade operacional da TEGRA SA.

(...)

VII – 5420000001 – CONTINGENCIAS

318. A conta destacada, a partir de janeiro de 2015, passou a ser descrita como CONTINGÊNCIAS TRABALHISTA – CONSTRUÇÃO.

319. O exame realizado nesse item engloba, pela similaridade da análise, as despesas lançadas também nas contas **5420000016 - CONTINGENCIAS TRABALHISTAS – INCORPORACAO, 5420000017 - CONTINGENCIAS CIVEIS – INCORPORACAO e 5420000018 - CONTINGENCIAS FISCAIS – INCORPORACAO** (apenas competência junho de 2017).

320. A companhia, após instada a justificar e indicar a base legal para utilização dos dispêndios no resultado fiscal do exercício de 2017, afirmou, em 12/02/2020, o que segue “sobre o controle e fluxo operacional dos lançamentos”. A solicitação fiscal ocorreu através do Termo de Início de Fiscalização de 16/12/2019.

(...)

323. Os esclarecimentos prestados pela companhia nos dias 12/02/2020 e 28/08/2020 demonstram um fato presumível: a TEGRA SA é uma holding pura e não poderia ter dispêndios de indenização relacionados à construção e incorporação vinculados à sua atividade, assim como encargos trabalhistas. As contingências, aproveitando os nomes das contas, estão vinculadas às atividades desenvolvidas por suas controladas diretas e indiretas. Os posicionamentos da empresa são claros nesse sentido.

324. Também é claro que a companhia, caso haja decisão judicial, como ela afirma, indenize terceiros, independente dela não concordar com a sua posição no polo passivo da ação.

325. Tão cristalina quanto as proposições dos dois parágrafos precedentes, porém, é que as referidas despesas não são operacionais, ao menos à controladora. O Art. 299 do RIR/99 (Art. 311 RIR/318) não deixa dúvida que operacionais são as despesas “*necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº4.506, de 1964,*

art. 47).” As despesas contingências, trabalhistas, fiscais e civis, sob análise não tem a mínima relação com a atividade da companhia fiscalizada: participação societária em outras pessoas jurídicas.

326. Em decorrências dos fatos expostos todas as despesas pagas ou incorridas lançadas nas contas serão devidamente acrescidas ao resultado fiscal, em obediência às normas tributárias.

(...)

VIII. 5420000026 – PERDA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

(...)

340. Transcreve-se os registros referentes à baixa do IRRF do ativo da companhia lançados contra a conta analisada e levados ao resultado dos anos de 2016 a 2018:

Data	Cód.Conta	Conta	D/ C	Débitos	Créditos	Histórico
01/07/2016	5420000026	PERDA DE CREDITOS TRIBUTARIOS		383.391,73		RECLASSIFIC PROV P PERDA CREDITOS TRIBUTARIOS
01/07/2016	5420000009	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS			383.391,73	RECLASSIFIC PROV P PERDA CREDITOS TRIBUTARIOS
01/07/2016	5420000026	PERDA DE CREDITOS TRIBUTARIOS		3.614,20		RECLASSIFIC PROV P PERDA CREDITOS TRIBUTARIOS
01/07/2016	5420000009	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS			3.614,20	RECLASSIFIC PROV P PERDA CREDITOS TRIBUTARIOS
01/07/2016	5420000026	PERDA DE CREDITOS TRIBUTARIOS		148.883,13		RECLASSIFIC PROV P PERDA CREDITOS TRIBUTARIOS
01/07/2016	5420000009	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS			148.883,13	RECLASSIFIC PROV P PERDA CREDITOS TRIBUTARIOS
TOTAL				535.889,06		
14/07/2017	5420000026	PERDA DE CREDITOS TRIBUTARIOS		553.916,57		PROV PERDA - INCONSISTENCIA INFORME 2015
14/07/2017	1133010007	IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA	C		553.916,57	PROV PERDA - INCONSISTENCIA INFORME 2015
TOTAL				553.916,57		
30/08/2018	5420000026	PERDA DE CREDITOS TRIBUTARIOS		112.771,38		PROVISÃO PARA PERDA - IRAF - 2016 - INCONSISTENCIA
30/08/2018	1133010007	IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA	C		112.771,38	PROVISÃO PARA PERDA - IRAF - 2016 - INCONSISTENCIA
30/08/2018	5420000026	PERDA DE CREDITOS TRIBUTARIOS		170.291,93		PROVISÃO PARA PERDA - IRAF - 2015 - INCONSISTENCIA
30/08/2018	1133010007	IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA	C		170.291,93	PROVISÃO PARA PERDA - IRAF - 2015 - INCONSISTENCIA
TOTAL				283.063,31		

341. Com base no histórico dos lançamentos, nos esclarecimentos e documentos apresentados, a empresa não tinha comprovação para parte do IRRF lançado na conta 1133010007 - IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA e resolveu baixá-los do seu ativo. Essa baixa, no entanto, considerando a falta de comprovação da ocorrência do pagamento, não pode ser considerada como despesa dedutível, pela falta de previsão legal tributária (Art. 299 do RIR). Se a companhia concluiu que o crédito constante em seu ativo circulante não existia ou que não havia comprovação da sua existência, a baixa não devia ocorrer com o lançamento contra a conta de despesa e levada ao resultado fiscal.

Impugnação

I. Fatos

A Impugnante é pessoa jurídica que tem como objeto a participação no capital social de outras sociedades. Atua, enquanto *holding*, detendo participações societárias de sociedades empresárias do segmento de construção civil, incorporação imobiliária, produção e comercialização de unidades habitacionais, vendas ao cliente, intermediação na compra e venda de bens imóveis e locação de bens imóveis próprios (fls. 1.164).

As sociedades empresárias controladas pela Impugnante, por sua vez, também atuam por meio de outras pessoas jurídicas, organizadas sob a forma de Sociedades de Propósito Específico – SPE, as quais realizam os empreendimentos imobiliários.

Essa organização societária se justifica, principalmente, pelas exigências do próprio negócio de incorporação imobiliária, que podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- (i) Necessidade, na atividade de incorporação imobiliária, de pessoas jurídicas distintas controladas por uma mesma sociedade empresária, segregadas em função da área de atuação, da atividade econômica específica, do público-alvo e do empreendimento específico;
- (ii) Na realização de uma incorporação imobiliária, é fundamental a segregação patrimonial do empreendimento, feita por meio do instituto do patrimônio de afetação (art. 31-A da Lei n. 4.591/64), como medida de proteção do próprio consumidor adquirente; e
- (iii) A própria Receita Federal impõe a inscrição de cada “incorporação afetada” no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), a fim de permitir a utilização do Regime Especial de Tributação (RET) das Incorporações Imobiliárias (art. 3º, II, da Instrução Normativa RFB n. 1.435/2013).

Como ocorre regularmente nas operações de empresas com controle comum, há, na operação da Impugnante, diversos fluxos de recursos entre ela e suas subsidiárias, com causas variadas. Referidas transferências são feitas para atender a necessidades específicas e pontuais de cada empresa.

(...)

As conclusões adotadas para fundamentar as cobranças, contudo, não procedem, sendo ilegítimas as autuações realizadas. Isso porque, em síntese:

- (i) Há decadência com relação às glosas e adições referentes ao exercício de 2014, tendo em vista que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, que somente podem ser constituídos no prazo de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência de sua hipótese de incidência, conforme art. 150, § 4º, do CTN. Como as autuações foram lavradas no dia 05.11.2020, houve decadência com relação às glosas do exercício de 2014;
- (ii) Durante a Fiscalização, foi devidamente provada a natureza e a efetiva realização das despesas consideradas como não comprovadas, sendo ilegítimas as glosas feitas com esse fundamento;
- (iii) No caso das despesas com debêntures, juros, empréstimo de giro e taxas financeiras, elas são necessárias à atividade da Impugnante, que consiste, exatamente, em investir em outras companhias, suas controladas. Por isso, tais despesas preenchem os requisitos do art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18), não havendo que se cogitar de “repasse” de empréstimos no caso concreto e sendo, por tudo isso, legítimas as deduções realizadas;
- (iv) Além disso, não há que se falar em ganho tributário decorrente do aproveitamento das referidas despesas pela Impugnante, na medida em que suas controladas também apuravam prejuízo fiscal, na maior parte do período fiscalizado, sendo tributadas pela sistemática do lucro real;
- (v) No caso das despesas com contingências, não cabe sustentar que tal dispêndio seria de responsabilidade exclusiva das controladas, tendo em vista a responsabilidade subsidiária atribuída à Impugnante pela legislação trabalhista e pelas decisões proferidas pela Justiça do

Trabalho. Por isso, trata-se de despesa sua, imposta pela lei e, por isso, necessária e usual à sua atividade.

É o que será demonstrado a seguir, de forma pormenorizada.

III. Direito: fundamentos para cancelamento integral das autuações**III.1. Prejudicial de mérito: decadência dos valores cobrados relativamente ao exercício de 2014**

Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário relativo aos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Interpretando esse dispositivo, o E. STJ, no Recurso Especial Repetitivo 973.733 – de observância obrigatória pelo C. CARF (art. 62 do Anexo II do RICARF) – determinou que tal contagem deve ser aplicada nos casos em que: (i) o tributo seja sujeito a lançamento por homologação; e (ii) exista declaração pelo sujeito passivo; e (iii) não se verifique a ocorrência de fraude, dolo ou simulação. Nesse sentido:

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). (...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Trata-se, exatamente, deste caso. Como se verifica na apuração feita pela Ilma. Fiscalização, foram glosadas e adicionadas despesas para os lançamentos de IRPJ e CSLL (**Doc. 03**) relativas ao exercício de 2014:

Origem	Fundamento	Valor Tributável
		2014
Custo/Despesa Indedutível	Despesas Financeiras - Contas a pagar	R\$ 5.252.552,24
Despesas não comprovadas	Despesas Financeiras - Contas a pagar	R\$ 11.053.369,64
Despesas não comprovadas	Variação Monetária Passiva - Contas a pagar	R\$ 3.950.000,00
Custo/Despesa Indedutível	Cias Associadas VMP e Despesas de Juros	R\$ 2.597.028,25

Custo/Despesa Indedutível	Contingências	R\$ 2.274.265,22
Custo/Despesa Indedutível	Juros de Debêntures	R\$ 57.759.893,88
Despesas não comprovadas	Taxas Financeiras	R\$ 4.686.419,15
	Total	R\$ 87.573.528,38

Isso resultou na seguinte cobrança referente ao exercício de 2014:

	Tributo	Principal	Multa	Juros	Total
2014	IRPJ	R\$ 439.195,65	R\$ 329.396,73	R\$ 218.587,67	R\$ 987.180,05
	CSLL	R\$ 166.750,43	R\$ 125.062,82	R\$ 82.991,68	R\$ 374.804,93

Veja-se que a **própria autuação destaca**, como data da ocorrência da hipótese de incidência dos tributos cobrados, o dia 31.12.2014, inexistindo qualquer dúvida quanto a este fato.

Ocorre que a Impugnante somente foi intimada da lavratura das autuações no dia **06.11.2020**, por meio de acesso à sua Caixa Postal (fls. 2.488). Com isso, já havia transcorrido o prazo decadencial de 05 (cinco) anos contados da ocorrência da hipótese de incidência.

Destaque-se, neste ponto, que a Impugnante efetivamente declarou o IRPJ e a CSLL relativamente ao período em questão, apesar de ter tido lucro real negativo no exercício. Ou seja: informou ao Fisco, em estrito cumprimento ao seu dever legal, que não apurou base tributável naquele específico período. Ao assim proceder, atraiu, inquestionavelmente, a aplicação do art. 150, §4º, do CTN.

Cabe esclarecer, neste ponto, que não procede a menção, pela Ilma. Fiscalização, de que, como a Impugnante apurou prejuízo fiscal nos exercícios, não teria ocorrido lançamento sujeito a homologação no caso concreto (fls. 2.378). Ora, **só houve apuração de prejuízo fiscal porque houve declaração, pelo contribuinte, que o constituiu. E é justamente ela o objeto da homologação, ou não, pela Administração Pública.**

Qualquer raciocínio em contrário implicaria dizer que o contribuinte que apura, regularmente, prejuízo fiscal, estaria sujeito a prazo decadencial diverso daquele aplicável aos contribuintes que apuraram lucro tributável. A ideia não encontra qualquer respaldo em nossa legislação.

Nesse sentido, como não poderia deixar de ser, entende o C. CARF, inclusive por intermédio da sua Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...)

III.2. Comprovação das despesas realizadas: todas as despesas destacadas possuem prova suficiente e idônea, sendo autorizado seu aproveitamento

Como mencionado, a Ilma. Fiscalização entendeu que a Impugnante não teria comprovado despesas deduzidas na apuração do IRPJ/CSLL. As despesas glosadas por conta desse fundamento foram classificadas da seguinte forma:

- (i) **Taxas Financeiras:** lançamento efetuado na conta de taxas financeiras, em 31.01.2014, no valor de R\$ 4.686.419,15;
- (ii) **Variação Monetária Passiva – Contas a Pagar:** lançamento de R\$ 3.950.000,00 na conta contábil n. 5330000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR no exercício de 2014; e
- (iii) **Despesas Financeiras – Contas a Pagar:** lançamento de R\$ 11.053.369,64, na conta contábil 5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR no exercício de 2014.

Contudo, tais despesas foram, todas, efetivamente comprovadas pela Impugnante, como se passa a demonstrar.

III.2.1. Taxas Financeiras – Comprovação integral das despesas

Com relação às Taxas Financeiras, a Ilma. Fiscalização sustentou que não haveria qualquer documento que comprovasse a despesa levada ao resultado no exercício de 2014. Tal entendimento, contudo, não procede.

Conforme esclarecido nos autos e constante do próprio Relatório Fiscal, as despesas em questão correspondem aos custos e taxas financeiras relacionados às debêntures ativas em janeiro de 2014, conforme a seguinte vinculação (fls. 2463-2464):

(...)

De forma a afastar, em definitivo, essa alegação, a Impugnante apresenta, anexo a essa defesa, extrato bancário em que consta a realização de todas essas despesas, com a devida identificação de seus destinatários e natureza (doc. 04). A identificação no extrato dos montantes que, em conjunto, compõem cada um dos lançamentos questionados é feita em conformidade com a tabela abaixo:

Valor do lançamento	Razão	Valor	Descrição	Identificação
R\$ 29.875,57	6531110009	R\$ 16.381,59	*MM9514- AGENTE FIDUCIÁRIO 20000000000006	Extrato bancário (15.01)
	6531110009	R\$ 261,83	*MM9519- IRRF S/ DESPESA OP. FIN / 20000000000006	Tributos respectivos
	6531110009	R\$ 113,46	*MM9520- PIS S/ DESPESA OP. FIN / C 20000000000006	Tributos respectivos
	6531110009	R\$ 523,65	*MM9521- COFINS S/ DESPESA OP. FIN 20000000000006	Tributos respectivos
	6531110009	R\$ 174,55	*MM9522- CSLL S/ DESPESA OP. FIN / 20000000000006	Tributos respectivos
	6531110009	R\$ 630,68	*MM9511- SERV. PREST. MÊS BANCO MAN 20000000000006	Extrato bancário (15.01)
	6531110009	R\$ 630,68	*MM9509- TAXA SERVIÇOS ADMINISTRATI 20000000000006	Extrato bancário (15.01)
	6531110009	R\$ 11.159,13	*MM9512- CETIP 20000000000006	Extrato bancário (15.01)
R\$ 4.675,65	6531110009	R\$ 4.675,65	*MM9512- CETIP 20000000000014	Extrato bancário com ajuste de R\$ 0,01 (15.01)
R\$ 489.504,97	6531110009	R\$ 836,65	*MM9511- SERV. PREST. MÊS BANCO MAN 20000000000008	Extrato bancário - valor total de R\$ 1.673,30,

				rateado entre duas emissões (15.01)
	6531110009	R\$ 1.648,20	*MM9509- TAXA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS 20000000000008	Extrato bancário (15.01)
	6531110009	R\$ 25,10	*MM9519- IRRF S/ DESPESA OP. FIN / 20000000000008	Tributos respectivos
	6531110009	R\$ 486.995,02	*MM9515- OUTROS (DESPESAS NÃO PREVI 20000000000008	Extrato bancário - valor total de R\$ 4.659.664,52, rateado entre quatro emissões (21.01) ³
R\$ 305.208,54	6531110009	R\$ 304.371,89	*MM9515- OUTROS (DESPESAS NÃO PREVI 20000000000009	Extrato bancário - valor total de R\$ 4.659.664,52, rateado entre quatro emissões (21.01) ³
	6531110009	R\$ 836,65	*MM9511- SERV. PREST. MÊS BANCO MAN 20000000000009	Extrato bancário - valor total de R\$ 1.673,30, rateado entre duas emissões (15.01)
R\$ 1.367.747,97	6531110009	R\$ 121.748,75	*MM9515- OUTROS (DESPESAS NÃO PREVI 20000000000011	Extrato bancário - valor total de R\$ 4.659.664,52, rateado entre quatro emissões (21.01) ³
	6531110009	R\$ 1.245.157,72	*MM9515- OUTROS (DESPESAS NÃO PREVI 20000000000011	Extrato bancário - valor total de R\$ 4.659.664,52, rateado entre quatro emissões (21.01) ³
	6531110009	R\$ 841,50	*MM9511- SERV. PREST. MÊS BANCO MAN 20000000000011	Extrato bancário - valor total de R\$ 1.683,00, rateado entre duas emissões (15.01)
Soma correta: 2.489.406,46  R\$ 1.489.406,46	6531110009	R\$ 2.483.413,89	*MM9515- OUTROS (DESPESAS NÃO PREVI 20000000000012	Extrato bancário - valor total de R\$ 4.659.664,52, rateado entre quatro emissões (21.01)
	6531110009	R\$ 3.468,07	*MM9514- AGENTE FIDUCIÁRIO 20000000000012	Extrato bancário (14.01)
	6531110009	R\$ 841,50	*MM9511- SERV. PREST. MÊS BANCO MAN 20000000000012	Extrato bancário - valor total de R\$ 1.683,00, rateado entre duas emissões (15.01)
	6531110009	R\$ 1.657,75	*MM9509- TAXA SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS 20000000000012	Extrato bancário (15.01)
	6531110009	R\$ 25,25	*MM9519- IRRF S/ DESPESA OP. FIN / 20000000000012	Tributos respectivos
		R\$ 4.686.419,15		

Assim, como se pode conferir da tabela acima e do extrato bancário anexo (doc. 04), as taxas financeiras referentes aos lançamentos contábeis glosados

correspondem a valores que efetivamente foram pagos pela Impugnante em janeiro/2014.

Ainda assim, é possível verificar que os pagamentos se referem à conta contábil da despesa glosada, ainda que os extratos, por esse agrupamento mencionado, indiquem valores um pouco superiores em alguns casos.

Portanto, não há qualquer fundamento para desconsiderar tais despesas, que foram devidamente comprovadas, devendo ser integralmente canceladas as autuações nesse ponto.

Especificamente em relação a parte das despesas aqui tratadas (aquelas não expressamente destacadas à fl. 2.464 dos autos), a Ilma. Fiscalização menciona que, mesmo se comprovadas, seriam indedutíveis. Trata-se das despesas relativas às debêntures cujos recursos (ou parte deles) foram, segundo a Fiscalização, destinados a empresas subsidiárias da Impugnante.

Com base nesse fundamento, a Fiscalização destaca que, mesmo se devidamente comprovadas – como já feito nesta Impugnação –, somente as seguintes despesas teriam sua dedução autorizada, dentre as tratadas neste item (cf. fl. 2.464):

Debênture	Série	Data da emissão	Número do contrato	Valor
2ª Emissão	Primeira	01/12/2009	2000000006	R\$ 29.875,57
2ª Emissão	Segunda	01/12/2009	2000000014	R\$ 4.675,65
3ª Emissão	Primeira	03/03/2011	2000000008 (fls. 1.326/1.405)	R\$ 232.221,16
3ª Emissão	Segunda	03/03/2011	2000000009 (fls. 1.326/1.405)	R\$ 144.790,93
4ª Emissão	Primeira	05/08/2011	2000000011 (fls. 1.406/1.455)	R\$ 0,00
4ª Emissão	Segunda	05/08/2011	2000000012 (fls. 1.406/1.455)	R\$ 0,00

Como se vê, a Fiscalização considerou que somente seriam dedutíveis, nos termos do art. 299 do RIR/99, as despesas relacionadas às emissões cujos recursos captados, segundo sua compreensão: (i) teriam sido integralmente usufruídos pela Impugnante; ou (ii) teriam sido, ao menos em parte, revertidos para empresas subsidiárias.

O primeiro destes casos é justamente o da 2ª emissão. Por isso, aqui, a Fiscalização entendeu que a integralidade das despesas, desde que provada, seria

(...)

dedutível. Para a 4ª emissão, ao contrário, entendeu que nenhuma das respectivas despesas com taxas financeiras poderia ser deduzida, tendo em vista que, supostamente, 100% dos recursos captados teriam sido transferidos.

Quanto à terceira emissão, foi aplicada proporção para identificar o montante passível de dedução. Ocorre que, ao fazê-lo, a Fiscalização se equivocou quanto aos percentuais a serem aplicados.

Veja-se que, conforme tabela acima, transcrita da fl. 2.464 dos autos, a Fiscalização entende que são dedutíveis despesas correspondentes, exatamente, a 47,44% do montante total incorrido. Ocorre que, segundo alegação constante da própria fl. 2.464, esse seria justamente o percentual dos recursos captados que teria sido transferido em benefício de empresas controladas.

Ora, aplicando-se o raciocínio desenvolvido pela própria Fiscalização, se 47,44% dos recursos teriam sido “repassados” de forma ilegítima, esse mesmo percentual das despesas deveria ser glosado, não o contrário. É dizer: poderiam ser aproveitadas, no entender da própria Fiscalização, 52,56% das despesas relativas à terceira emissão, o que corresponde a R\$ 257.283,81 na primeira série e R\$ 160.417,61.

Assim, tendo em vista a prova da ocorrência dos dispêndios analisados, devem ser afastadas as alegações feitas a esse título, reconhecendo-se, de imediato, a dedutibilidade das seguintes despesas, eis que provadas e aceitas como dedutíveis pela própria Fiscalização:

Debênture	Série	Data da emissão	Número do contrato	Valor
2ª Emissão	Primeira	01/12/2009	2000000006	R\$ 29.875,57
2ª Emissão	Segunda	01/12/2009	2000000014	R\$ 4.675,65
3ª Emissão	Primeira	03/03/2011	2000000008 (fls. 1.326/1.405)	R\$ 257.283,81
3ª Emissão	Segunda	03/03/2011	2000000009 (fls. 1.326/1.405)	R\$ 160.417,61

III.2.2. Despesas Financeiras – Contas a Pagar e Variação Monetária Passiva – Contas a Pagar: comprovação das despesas

Com relação às Despesas Financeiras – Contas a Pagar, a Ilma. Fiscalização glosou os seguintes valores (fls. 2.396):

5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR:

Código Conta	Descrição	Valor Registro	Ação Fiscal
1141010001	CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACAO	1.892.589,39	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	6.410.780,25	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	2.750.000,00	GLOSA
TOTAL GLOSA		11.053.369,64	

Segundo a Ilma. Fiscalização, as glosas foram motivadas pela falta de comprovação da ocorrência da despesa, bem como a suposta ausência de comprovação do seu não aproveitamento em 2011. Tais argumentos, no entanto, são improcedentes.

Em 17.04.2008, a Impugnante firmou contrato para a aquisição de 100% do capital da MB Engenharia S.A. – atualmente denominada Brookfield MB Empreendimentos Imobiliários S.A. (1.193/1.251). As informações sobre essa aquisição constam nas Demonstrações Financeiras da Impugnante de 31.12.2010 (fls. 142/268).

O lançamento indicado na Conta 1141010001 – CIAS ASSOCIADAS RECONCILIAÇÃO consiste na reversão de um lançamento de atualização de contas a pagar, conforme previsão da cláusula primeira do contrato referente a essa aquisição, indicada a seguir, e nos termos do registro contábil abaixo:

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição: R\$ Visão do Razão

Visão de entrada

Nº documento: 7354 Empresa: W001 Exercício: 2014

Data documento: 31.12.2014 Data lançamento: 31.12.2014 Período: 12

Referência: REVERSÃO ATUALIZ. Nº geral:

Moeda: BRL Exibir textos: ☐ Grp. ledgers: ☐

Atribuição	Emp	C	CL	Conta	Denominação	Montante	Texto	Conta de lucro	Segmento	Elemento	PEP	D
REVERSÃO A.	H001	49		5311100005	DESP FIN CTAS A PG	1.892.589,	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH018RP1		RJH0001		
REVERSÃO A.		19		1000000167	TG CENTRO-DESTE	1.892.589,	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH018RP1		RJH0001		
						0,00						

Esclareça-se, neste ponto, que, conforme a análise do lançamento de origem permite verificar, a despeito da nomenclatura atribuída na reversão, não se tratava de ágio, mas sim de um ajuste no contas a pagar (atualização prevista em contrato):

(...)

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição: Visão do Rápido

Visão de entrada

Nº documento: 5255 Empresa: 8901 Exercício: 2011
Data documento: 30.04.2011 Data lançamento: 30.04.2011 Período: 6
Referência: 98 Nº geral: Grp.Jedgers
Moeda: BRL Exibem faturas: Grp.Jedgers

Atribuição	Emp	C	CL	Conta	Denominação	Montante em M0	Texto	Centro de lucro	Segmento	Elemento	PEP
H001	50			1312010002	INVEST AGIO AQ EMP	1.892.589,39	LANC MANUAIS REF ACERTO TESOUIRARIA E	RH001BRP1	RJ000001		
D 09				1000000167	TG CENTRO-DESTE	1.892.589,39	LANC MANUAIS REF ACERTO TESOUIRARIA E	RH001BRP1	RJ000001		
						0,00					

Daí estar plenamente justificado o lançamento feito na conta 1141010001 – CIAS ASSOCIADAS RECONCILIAÇÃO, sendo inconteste sua prova e, por isso, dedutibilidade.

Igualmente, essa mesma operação justifica e comprova as despesas glosadas referentes à conta 1141010001 – COMPANHIAS ASSOCIADAS.

Nesse mesmo contrato de aquisição (fls. 1.193/1.251), ficou estabelecido que, nos parâmetros de pagamento, haveria a aplicação de uma Taxa de Atualização, definida como sendo o Índice Geral de Preços de Mercado (IGP-M) acrescido de 8% a.a., tendo em vista a previsão de pagamento em parcelas, conforme cláusula 2ª, itens 2.3 e subsequentes:

(...)

As atualizações do passivo da aquisição das ações da MB Engenharia eram calculadas com base nas premissas definidas nesse contrato, resultando nos seguintes lançamentos – entre os quais o montante glosado de R\$ 6.410.780,25 (1141010001 – COMPANHIAS ASSOCIADAS):

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição: Visão do Rápido

Visão de entrada

Nº documento: 5490 Empresa: 8901 Exercício: 2011
Data documento: 31.03.2011 Data lançamento: 31.03.2011 Período: 3
Referência: 121 Nº geral: Grp.Jedgers
Moeda: BRL Exibem faturas: Grp.Jedgers

Atribuição	Emp	C	CL	Conta	Denominação	Montante em M0	Texto	Centro de lucro	Segmento	Elemento	PEP
H001	40			2136019999	AQUISICOES CP	6.410.780,25	REVERSAO LM 3525/3526/3527	RH001BRP1	RJ000001		
	50			5311100005	DESP FIN CTAS A PG	6.410.780,25	REVERSAO LM 3525/3526/3527	RH001BRP1	RJ000001		
	40			2136019999	AQUISICOES CP	10.461.387,51	REVERSAO LM 3525/3526/3527	RH001BRP1	RJ000001		
	50			1312010002	INVEST AGIO AQ EMP	10.461.387,51	REVERSAO LM 3525/3526/3527	RH001BRP1	RJ000001		
	40			5311100005	DESP FIN CTAS A PG	10.461.387,51	ATUALIZACAO CONTAS A PAGAR - MB	RH001BRP1	RJ000001		
	50			2136019999	AQUISICOES CP	10.461.387,51	ATUALIZACAO CONTAS A PAGAR - MB	RH001BRP1	RJ000001		
	40			1241010001	CIAS ASSOCIADAS	6.410.780,25	ATUALIZACAO CONTAS A PAGAR - MB	RH001BRP1	RJ000001		
	50			2136019999	AQUISICOES CP	6.410.780,25	ATUALIZACAO CONTAS A PAGAR - MB	RH001BRP1	RJ000001		
						0,00					

A partir da tela acima, verifica-se que houve um equívoco na contabilização da atualização do contas a pagar. A Impugnante, naquela oportunidade, efetuou um lançamento a débito na conta de passivo 2136019999 – AQUISIÇÕES CP e um a crédito na conta 5311100005 – DESP FIN CTAS A PG, que é de resultado.

Contudo, no mesmo movimento contábil, tal lançamento de R\$ 6.410.780,25 foi contabilizado na conta 2136019999 – AQUISIÇÕES CP em contrapartida à conta 1241010001 – CIAS ASSOCIADAS, que é uma conta do ativo. Este equívoco gerou o lançamento indevido nesta conta.

O mesmo equívoco ocorreu com relação aos valores de R\$ 2.750.000,00 (1141010001 – COMPANHIAS ASSOCIADAS) e de R\$ 3.950.000,00 (3300000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR):

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição: R\$ Visão do Karlo

Visão de entrada

NP documento: 5451 Empresa: 8001 Exercício: 2011
Data documento: 30.06.2011 Data lançamento: 30.06.2011 Período: 6
Referência: AJ CTAS A PAGAR NP geral:
Moeda: BRL Existem taxas: ☐ Grp. ledgers: ☐

Atribuição	Emp	BL	C	CL	Conta	Denominação	Montante em R\$	Texto	Centro de lucro	Segmento	Elemento	PER
H001	40				1241010001 CIAS ASSOCIADAS	2.750.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	50				5311100005 DESP FIN CTAS A PAG	2.750.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	40				1241010001 CIAS ASSOCIADAS	3.950.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	50				5330000004 VMP - CONTAS A PAGAR	3.950.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB		RJH001BRP1	RJR0001		
						0,00						

Tais lançamentos, de forma equivocada, geraram impacto de receita no resultado do período, de forma indevida.

Ou seja, ficou comprovado que foram feitos lançamentos equivocados no ativo, impactando o resultado fiscal do exercício de 2011: como, naquele exercício, a Impugnante não teve lucro, o saldo do prejuízo foi reduzido por este impacto. Diante disso, a Impugnante realizou a reversão desses lançamentos em 2014, corrigindo os equívocos mencionados:

Visão de entrada

NP documento: 17393 Empresa: 8001 Exercício: 2014
Data documento: 31.12.2014 Data lançamento: 31.12.2014 Período: 12
Referência: AJTO MB NP geral:
Moeda: BRL Existem taxas: ☐ Grp. ledgers: ☐

Ledger DL

Doc.: 17393 Exercício: 2014 Período: 12

Atribuição	Emp	BL	C	CL	Conta	Denominação	Montante em R\$	Texto	Centro de lucro	Segmento	Elemento	PER
H001	000001	50			1241010001 CIAS ASSOCIADAS	6.410.780,25	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	000002	40			5311100005 DESP FIN CTAS A PAG	6.410.780,25	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	000003	50			1241010001 CIAS ASSOCIADAS	2.750.000,00	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	000004	40			5311100005 DESP FIN CTAS A PAG	2.750.000,00	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	000005	50			1241010001 CIAS ASSOCIADAS	3.950.000,00	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB		RJH001BRP1	RJR0001		
	000006	40			5330000004 VMP - CONTAS A PAGAR	3.950.000,00	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB		RJH001BRP1	RJR0001		
						0,00						

Tais lançamentos buscaram anular o impacto fiscal do exercício de 2011, sem gerar qualquer prejuízo ao fisco. Este argumento, apesar de devidamente apresentado pela Impugnante, **não foi considerado pela Fiscalização na sua análise** (fls. 2.395).

Diante desses elementos, estão totalmente comprovadas as despesas relativas às contas 1141010001 – CIAS ASSOCIADAS RECONCILIAÇÃO, 1141010001 – COMPANHIAS ASSOCIADAS e 5330000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA -

CONTAS A PAGAR, impondo-se o cancelamento dos autos de infração lavrados sobre essa rubrica.

III.2.3. Perda de Créditos Tributários: comprovação do IRRF baixado do ativo

Neste ponto, a Ilma. Fiscalização sustentou o seguinte:

- (i) A Impugnante, em função da ausência de documentos comprovando parte do IRRF lançado na conta 1133010007 - IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA, resolveu baixar tal montante do seu ativo;
- (ii) Contudo, segundo a Ilma. Fiscalização, tal baixa, sem a existência dos documentos comprovando os pagamentos, seriam indedutíveis: *“considerando a falta de comprovação da ocorrência do pagamento, não pode ser considerada como despesa dedutível, pela falta de previsão legal tributária (Art. 299 do RIR)”* (fls. 2.479).

Veja-se, então, que a Ilma. Fiscalização entendeu a dedutibilidade desses valores dependeria da existência de prova do efetivo pagamento, o que não teria sido apresentado. Noutros termos: caso as provas do pagamento tivessem sido apresentadas, tal despesa seria dedutível.

A glosa realizada nesse ponto, contudo, é ilegítima.

Isso porque, como explicado ao longo do processo fiscalizatório, a Impugnante seguia fazendo os lançamentos contábeis com base nos valores de IRRF indicados nos extratos bancários. Contudo, embora tenha diligenciado junto às instituições financeiras para levantar tais valores, não foi possível a sua obtenção.

Caberia à Ilma. Fiscalização, então, diligenciar junto a essas instituições, a fim de identificar com exatidão a materialidade tributável. Ao não proceder dessa forma, aplicou verdadeira presunção contra a Impugnante, o que é manifestamente ilegal.

Assim, é flagrante o vício de fundamentação das cobranças, impondo-se, nesse sentido, seu imediato cancelamento, por vício formal.

III.3. Dedutibilidade das despesas glosadas: a Impugnante é empresa que ocupa a função de **holding**, tendo como objeto social a participação em outras sociedades

Além das despesas consideradas não comprovadas, a Fiscalização glosou despesas efetivamente incorridas e devidamente demonstradas pela Impugnante, sob o argumento de que não seriam necessárias à sua atividade, nos termos do art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18). Essas glosas e adições podem ser sintetizadas da seguinte maneira:

- (i) Despesas de juros vinculados a debêntures – despesas apropriadas nos anos de 2014 a 2018, no valor total de R\$ 179.845.394,09, que não seriam dedutíveis pois o suposto beneficiário das captações de recursos não seria a Impugnante;
- (ii) Despesas de juros companhias associadas – despesas registradas nas contas 5330000001 e 5312010001, no valor total de R\$ 14.037.835,39, consideradas não necessárias, nos termos do art. 299 do RIR/99, tendo em vista tratar-se de empréstimos supostamente repassados a controladas;
- (iii) Despesas de juros - empréstimo de giro – dispêndios registrados na conta 5311100003, com valor total de R\$ 18.849.742,84, as quais, segundo a Fiscalização, teriam que ser suportadas pelas controladas, não sendo necessárias à atividade da Impugnante;
- (iv) Taxas financeiras – despesas no montante de R\$ 19.419.116,04, que, por terem sido destinadas ao financiamento de controladas, não seriam necessárias à atividade da Impugnante;
- (v) Despesas Financeiras – Contas a Pagar: lançamento de R\$ 5.252.552,24 feito na conta contábil 5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR no exercício de 2014; e
- (vi) Contingências - valores não adicionados ao lucro real entre 2014 e 2018, no montante de R\$ 14.262.142,41, considerados indedutíveis por se tratar de despesas das controladas diretas e indiretas, não da Impugnante.

Em que pesem as pontuais diferenças de fundamentação, nota-se que há uma linha única de raciocínio que embasou a maior parte das glosas e adições acima identificadas: a Ilma. Fiscalização concluiu que nenhuma despesa relacionada à realização de investimentos em empresas controladas seria necessária à atividade da Impugnante.

Essa conclusão se fundamenta, em última análise, na desconsideração ilegítima, pela Autoridade Fiscal, da atividade principal da Impugnante, empresa que ocupa a função de *holding* dentro da estrutura do Grupo em que se insere.

É o que demonstraremos nos itens a seguir.

III.3.1. Objeto social da Impugnante: a Tegra Incorporadora S/A é *holding pura*, possuindo como atividade-fim a participação e investimento em outras sociedades

Antes de ingressar, propriamente, na análise de cada grupo de despesas objeto de autuação, importa destacar os principais aspectos das atividades desenvolvidas pela Impugnante. É que a exata compreensão de seu objeto social, bem como de sua atuação dentro da estrutura do Grupo Econômico que compõe, mostra-se imprescindível à avaliação acerca da dedutibilidade de cada despesa glosada ou adição feita.

Como já mencionado, a Impugnante é pessoa jurídica que tem como objeto a participação no capital social de outras sociedades. Atua, portanto, como “*holding pura*”, detendo participações societárias de sociedades empresárias do segmento de construção civil, incorporação imobiliária, produção e comercialização de unidades habitacionais, vendas ao cliente, intermediação na compra e venda de bens imóveis e locação de bens imóveis próprios. A estrutura em que se insere pode ser conferida nestes autos, especificamente na fl. 1164.

A organização societária em questão, além de amplamente adotada nos mais variados setores da economia, dada sua eficiência operacional, financeira e fiscal, justifica-se, também, pelas exigências do próprio negócio de incorporação imobiliária, já mencionadas anteriormente: (i) a necessidade de haver pessoas jurídicas distintas controladas por uma mesma sociedade empresária, segregadas em função da área de atuação, da atividade econômica específica, do público-alvo e do empreendimento específico; e (ii) a necessária segregação patrimonial dos empreendimentos, feita por meio do instituto do patrimônio de afetação.

No caso específico das chamadas *holdings puras*, como a Impugnante, o respectivo objeto social nada mais é do que a titularidade de quotas ou ações de outras sociedades, exclusivamente. Ou seja: a *holding pura* existe apenas para, entre outras atividades acessórias, gerenciar a cartela de ações e o recebimento das

distribuições dos lucros e juros sobre o capital próprio, pagos pelas sociedades em que detém participações.

Se o objeto social da Impugnante é, única e tão somente, a participação no capital social de outras sociedades, tendo sido constituída com a única função de concentrar o investimento em empresas controladas, é parte inegável de sua atividade principal **patrocinar o financiamento necessário para operacionalizar essas mesmas empresas**. Mais ainda, **é essencial à sua atividade que ela detenha participação em outras pessoas jurídicas**, o que faz por meio da aquisição de cotas ou ações.

É justamente sob essa perspectiva que devem ser analisadas as despesas cuja necessidade foi questionada pela Fiscalização, que concluiu por sua glosa por força do suposto não atendimento às exigências do art. 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos aqui tratados.

III.3.2. Despesas de juros e taxas financeiras vinculados à emissão de debêntures (contas 5311100002 e 5311100009)

A Fiscalização analisou sete operações de emissão de debêntures realizadas pela Impugnante. Dessas, considerou seis no trabalho fiscal realizado, tendo em vista a repercussão das respectivas despesas em períodos objeto da autuação. São elas:

- (i) 2ª Emissão: realizada em 14/12/2009, em duas séries, no montante total de R\$ 366,06 milhões;
- (ii) 3ª emissão: feita em 03/03/2011, no montante de R\$ 300 milhões de reais, também em duas séries;
- (iii) 4ª emissão: em 05/08/2011, no valor de R\$ 300 milhões de reais, também em duas séries;
- (iv) 5ª emissão: emitida em 24/02/2015, no montante de R\$ 500 milhões de reais;
- (v) 6ª emissão: de 15/09/2017, no valor total de R\$ 350 milhões de reais; e
- (vi) 7ª emissão: datada de 04/05/2018, no valor de R\$ 200 milhões de reais.

Os montantes captados por meio dessas emissões, como é incontroverso nos autos, foram usados, em sua maior parte, para a realização de

investimentos em empresas subsidiárias da Impugnante. Em síntese, foram os seguintes os destinos dos montantes arrecadados com as referidas debêntures, conforme premissas fixadas pela própria Fiscalização:

Debêntures	Destinos dos recursos
2ª Emissão	Quando transferidos a controladas, o foram por empréstimos remunerados (item 105 do Relatório Fiscal)
3ª Emissão	47,44% usados para custear AFAC feitos em benefício de empresas controladas (item 118 do Relatório Fiscal)
4ª Emissão	100% usados para custear AFAC feitos em benefício de empresas controladas (item 118 do Relatório Fiscal)
5ª Emissão	100% usados para custear AFAC feitos em benefício de empresas controladas (item 126 do Relatório Fiscal)
6ª Emissão	100% usados para custear AFAC feitos em benefício de empresas controladas (item 143 do Relatório Fiscal)
7ª Emissão	100% usados para custear AFAC feitos em benefício de empresas controladas (item 164 do Relatório Fiscal)

Em que pese a absoluta regularidade de todas as operações aqui envolvidas – tanto as de emissão de debêntures, quanto as de emprego, pela Impugnante, em sua atividade-fim, dos recursos arrecadados –, a Fiscalização concluiu pela necessária adição das despesas com os juros relacionados às debêntures. O mesmo fez em relação às taxas financeiras relativas a essas emissões, alegando, em resumo, não se tratar de despesas necessárias às atividades da Impugnante.

As autuações, no entanto, não podem ser mantidas, pelas razões expostas a seguir.

a) Necessidade de descaracterização da operação com debênture para glosa das deduções vinculadas, segundo a jurisprudência do CARF

Nos termos do que prescreve a legislação societária, as debêntures são títulos emitidos pelas companhias com a finalidade de obter recursos de terceiros para financiamento de suas atividades, gerando uma dívida para essa mesma companhia.⁴

(...)

b) Legitimidade da operação de emissão de debêntures realizada pela Impugnante

Conforme destacado acima, em momento algum alegou-se, na autuação, que a Impugnante teria adotado forma ilegítima na emissão das debêntures cujas despesas foram glosadas. E nem poderia ser diferente, na medida em que as seis emissões analisadas no caso concreto foram realizadas em estrita conformidade com os dispositivos legais que as regulam, bem como com os requisitos firmados e reafirmados pelo CARF para a aferição de sua regularidade do ponto de vista fiscal.

Isso porque, em síntese, referidas debêntures foram utilizadas para (i) obter recursos de terceiros, (ii) em condições de mercado, (iii) **para o financiamento de atividades da companhia emissora**, (iv) sem qualquer vinculação a seu lucro ou à aquisição de suas ações. **Todas essas circunstâncias são incontroversas nesses autos** e autorizam, por si só, a dedutibilidade das despesas glosadas, seja por força do art. 374 seja do 299, ambos do RIR/99.

Especificamente quanto ao terceiro desses requisitos, cabe destacar, aqui, o já afirmado em item precedente: **a atividade-fim da Impugnante é, justamente, investir em outras sociedades empresárias**. Para isso, como não poderia deixar de ser, precisa fazer investimentos de capital, prover recursos por outros meios legais e dar suporte administrativo para suas controladas.

c) Necessidade, usualidade e normalidade das despesas vinculadas às debêntures: as dívidas foram contraídas justamente para viabilizar a realização do objeto social da Impugnante

Não fossem suficientes os elementos acima expostos, que demonstram a absoluta regularidade e conformidade das operações de emissão de debêntures realizadas pela Impugnante, justificando a dedutibilidade das despesas financeiras a ela vinculadas, cabe esclarecer que, também sob a perspectiva estrita

do art. 299 do RIR/99, é lícita a dedução dos dispêndios em questão. Vejamos o porquê.

(...)

Veja-se que, como informado pela Impugnante em todas suas manifestações ao longo do procedimento fiscalizatório (fls. 52/139), as captações de recursos analisadas nestes Autos de Infração tiveram como finalidade última o investimento em sociedades subsidiárias – ou, em outras palavras, a realização do objeto social da Impugnante. As previsões contidas nos termos de emissão dos instrumentos financeiros em questão (fls. 1.326/1.605), por sua vez, a despeito do alegado pela Fiscalização, também confirmam esse fato, indicando, em quase todos os casos, tratar-se de captações de recursos destinados ao custeio das atividades da Impugnante, seja por reforço de capital, seja pela realização de investimentos.

Decorrencia direta disso é que as despesas glosadas – todas relacionadas às debêntures – estão diretamente vinculadas à obtenção de recursos integralmente destinados à realização do objeto social da companhia autuada, em inegável conexão com suas fontes de receita.

Não se trata aqui, portanto, de fato comumente caracterizado como “repasse de empréstimos”, autorizador, nos termos da jurisprudência do CARF, da glosa proporcional das eventuais diferenças de encargos financeiros. O que se tem, no caso concreto, é a captação de recursos, mediante emissão de debêntures, para a realização do objeto social da Impugnante, que consiste, de fato, na realização de investimentos de capital em outras sociedades.

Essa distinção fica muito evidente quando se verifica que, nos termos do afirmado pela própria Fiscalização (item 99 do Relatório Fiscal), os recursos captados com as debêntures viabilizavam a realização de AFACs. Ora, a transferência de recursos para futuro aumento de capital em companhias subsidiárias nada mais é do que a perfeita realização do objeto social da Impugnante: o investimento em outras sociedades, por meio da aquisição de parcela (ou da integralidade) do seu capital.

Assim, diferentemente dos casos em que uma empresa operacional, cuja fonte de receita em nada se assemelha à de uma holding, contrai um empréstimo e, em seguida, o “repassa” a outra empresa do mesmo grupo, com encargos inferiores ou sem encargos, aqui a Impugnante captou recursos para realizar sua finalidade social: investir em outras pessoas jurídicas.

E o fez por meio de adiantamentos para futuro aumento de capital. É dizer: trata-se de dívidas contraídas para permitir os investimentos que geram as receitas da Impugnante, não para, simplesmente e em desatenção às finalidades da companhia, “repassar” recursos captados a empresas do mesmo grupo. Nesse sentido, qualificar as operações como meros repasses de empréstimos, como pretendeu a Fiscalização é, pois, distorcer a realidade dos fatos, desconsiderando a própria razão de existência da Impugnante, o que não encontra respaldo jurídico. Ora, se as despesas financeiras glosadas ou adicionadas pela Fiscalização estão diretamente ligadas à manutenção da fonte primordial de receitas da Impugnante, é flagrante e inquestionável a existência de vínculo direto entre referidas despesas e seu respectivo benefício.

(...)

Com efeito, nenhum dos elementos destacados se presta a desconfigurar os AFAC realizados, todos devidamente contabilizados pela Impugnante e por suas subsidiárias (conforme fls. 2.429/2.457).

Não fosse isso suficiente, outro ponto merece ser destacado: especificamente para o caso concreto, em que se analisa se os repasses de valores eram, ou não, feitos a título de investimento nas empresas controladas, a conversão em capital do AFAC ter sido realizada após os prazos estabelecidos para tanto pela RFB se torna ainda mais irrelevante. Afinal, como constatado pela própria Fiscalização, **os montantes foram sim convertidos em capital**, ainda que após período de tempo maior do que aquele desejado pela Secretaria de Receita Federal.

É dizer: ainda que houvesse irregularidade relacionada ao prazo – o que, reafirme-se, não há –, a própria conversão dos AFAC em capital, confirmada pela Fiscalização, reforça as alegações da Impugnante no sentido de que as transferências eram feitas às suas subsidiárias a título de investimento. Afinal, conforme constatado pela própria Fiscalização (itens 199 e 214 do Relatório Fiscal, por exemplo), os valores remetidos às controladas eram, de fato, convertidos em capital, evidenciando que eram usados para realizar o objeto social da Impugnante.

Em segundo lugar, caso entendesse a Fiscalização que as remessas feitas a título de AFAC fossem, de fato, irregulares por força de tais “demoras” na conversão em capital, a única consequência possível seria sua descaracterização para fim tributário, com eventual configuração de, por exemplo um mútuo. Isso não foi feito pela Fiscalização, que se limitou a apontar supostos vícios nos adiantamentos, sem, contudo, imputar qualquer consequência jurídica a eles.

Ora, se a Fiscalização tivesse, de fato, verificado que haveria elementos suficientes à descaracterização dos AFAC realizados pela Impugnante, deveria ter, necessariamente, atribuído a eles efeitos fiscais distintos, exigindo, por exemplo, IOF sobre as operações. Ou, ainda, explicado como os supostos vícios existentes se prestariam a afastar a dedutibilidade das despesas com juros e taxas financeiras relacionados às debêntures.

Ou seja: as remessas de valores, feitas, de forma incontroversa, em benefício das sociedades investidas, não foram desconfiguradas pela Fiscalização, não lhes sendo outorgado qualificação jurídica diversa daquela devidamente feita pela Impugnante.

Por fim, ainda que pretendesse descaracterizar, para fim tributário, os AFAC realizados, é certo que a Fiscalização não poderia fazer isso por meio de exemplos, como aqueles que citou em seu Relatório Fiscal. Afinal, cada operação teria que se tratada individualmente, com a demonstração específica de que conteria vício capaz de invalidá-la.

Isso não se faz, como parece claro, de forma conjunta, com simples “exemplos” pontuais do que seriam supostos vícios ou “fragilidades”. Menos ainda pretendendo estender os efeitos desses mesmos exemplos a todo um conjunto de operações que, por sua própria natureza, não guardam perfeita uniformidade.

(...)

Brascan Faria Lima (B118)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido
Brascan Real State (B195)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real

Nesse mesmo período, na maior parte dos exercícios, as sociedades optantes do lucro real, assim como a Impugnante, apuraram prejuízos fiscais, como se pode conferir de suas ECF (**docs. 06 a 11**). A Brascan Real State (B195) chegou, inclusive, a apurar lucro fiscal no exercício de 2018 (**docs. 06 a 11**). Apenas a Brascan Faria Lima (B118), em três dos cinco exercícios fiscalizados, era optante do lucro presumido.

Ora, se as empresas que receberam os AFAC também se submetiam, em sua maioria e na maior parte do período fiscalizado, à sistemática do lucro real, apurando, da mesma forma, prejuízos fiscais, que benefício haveria em se manter o aproveitamento das despesas de juros e taxas relacionados às debêntures pela impugnante? A que ganhos fiscais a Fiscalização estaria se referindo ao mencionar as supostas vantagens auferidas pela Impugnante, ao arcar com as despesas financeiras das debêntures (itens 92 e 172 do Relatório Fiscal)? De certo, não há nenhum.

III.3.3. Despesas de juros – empréstimos de giro e taxas financeiras vinculadas (contas 5311100003 e 5311100009): vinculação direta à fonte produtora de receita da Impugnante

Segundo a Fiscalização, os juros e taxas financeiras relacionados aos empréstimos contabilizados na conta “Despesas de juros – empréstimos de giro” deveriam ser considerados despesas dedutíveis pelas empresas controladas, não pela Impugnante. Por essa razão, afirmando sua indedutibilidade, glosou referidas despesas e exigiu os correspondentes IRPJ e CSLL.

O raciocínio adotado aqui é, em tudo e por tudo, similar ao adotado para as despesas relacionadas às debêntures. Ocorre que, nesse caso, a Fiscalização se vale de dois novos “elementos” para fundamentar as exigências: a presunção de que os montantes teriam sido diretamente repassados às subsidiárias e de que os recursos deveriam ter sido usados pela Impugnante no desenvolvimento da atividade de incorporação de imóveis.

Como fica claro, aqui, uma vez mais, opta a Fiscalização por desconsiderar a função da Impugnante no grupo e, principalmente, seu objeto social. Isso fica claro quando se verifica que, como se fosse possível, afirma-se que o empréstimo em questão foi contraído pela Impugnante para a realização das atividades operacionais das suas subsidiárias. Ora, há aí a clara supressão de uma etapa: a atuação da *holding pura*.

Veja-se que, diversamente do afirmado pela Fiscalização, não houve contração de empréstimos para o desenvolvimento da atividade de incorporação de imóveis. Essa atividade, aliás, sequer pode ser exercida pela Impugnante. Houve, isso sim, contração de empréstimo para permitir que a Impugnante, controladora que tem como objeto social, repita-se, investir em outras sociedades, viabilizasse a capitalização, via instrumento de dívida (mútuo), de suas subsidiárias.

(...)

Assim, se pretendia descaracterizar juridicamente algum ou alguns dos AFAC realizados, deveria ter feito de forma objetiva e individual, lavrando as autuações de forma proporcional a cada eventual desqualificação.

Não há, nesse sentido, qualquer efeito que decorra das alegações postas entre os itens 171 e 270 do Relatório Fiscal. Deve ser reconhecida, portanto, a legitimidade dos AFAC realizados e sua aptidão para evidenciar que os montantes captados com as debêntures foram usados para viabilizar investimentos em outras companhias, em realização do objeto social a Impugnante.

e) Ausência de “ganho” fiscal com as operações: as empresas que receberam os AFAC também eram tributadas – em sua grande maioria – pelo Lucro Real

Por fim, um último argumento evidencia, em definitivo, a absoluta ausência de fundamento para a glosa ou adição de despesas por suposta ausência de necessidade: as sociedades investidas, que receberam os AFAC financiados pelos recursos obtidos com a emissão de debêntures também estavam, em sua grande maioria, sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real.

Isso quer dizer, em última análise, que não há que se falar em ganho fiscal com o aproveitamento das respectivas despesas financeiras na Impugnante, como afirmou a Fiscalização em diversos pontos do Relatório Fiscal. Afinal, o mesmo efeito teria sido percebido caso as despesas fossem aproveitadas pelas sociedades que receberam os investimentos, como a Fiscalização afirma que deveria ter ocorrido.

A tabela abaixo sintetiza os regimes de apuração do IRPJ e da CSLL a que estavam submetidas as sociedades que receberam os AFAC objeto de análise:

Empresa	2014	2015	2016	2017	2018
TG São Paulo (B019)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real
TG Rio de Janeiro (B001)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real
TG Centro-Oeste (B037)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real
TGRJ Empreendimentos (B018)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real

Brascan Faria Lima (B118)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido
Brascan Real State (B195)	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real	Lucro Real

Nesse mesmo período, na maior parte dos exercícios, as sociedades optantes do lucro real, assim como a Impugnante, apuraram prejuízos fiscais, como se pode conferir de suas ECF (**docs. 06 a 11**). A Brascan Real State (B195) chegou, inclusive, a apurar lucro fiscal no exercício de 2018 (**docs. 06 a 11**). Apenas a Brascan Faria Lima (B118), em três dos cinco exercícios fiscalizados, era optante do lucro presumido.

Ora, se as empresas que receberam os AFAC também se submetiam, em sua maioria e na maior parte do período fiscalizado, à sistemática do lucro real, apurando, da mesma forma, prejuízos fiscais, que benefício haveria em se manter o aproveitamento das despesas de juros e taxas relacionados às debêntures pela impugnante? A que ganhos fiscais a Fiscalização estaria se referindo ao mencionar as supostas vantagens auferidas pela Impugnante, ao arcar com as despesas financeiras das debêntures (itens 92 e 172 do Relatório Fiscal)? De certo, não há nenhum.

(...)

III.3.3. Despesas de juros – empréstimos de giro e taxas financeiras vinculadas (contas 5311100003 e 5311100009): vinculação direta à fonte produtora de receita da Impugnante

Segundo a Fiscalização, os juros e taxas financeiras relacionados aos empréstimos contabilizados na conta “Despesas de juros – empréstimos de giro” deveriam ser considerados despesas dedutíveis pelas empresas controladas, não pela Impugnante. Por essa razão, afirmando sua indedutibilidade, glosou referidas despesas e exigiu os correspondentes IRPJ e CSLL.

O raciocínio adotado aqui é, em tudo e por tudo, similar ao adotado para as despesas relacionadas às debêntures. Ocorre que, nesse caso, a Fiscalização se vale de dois novos “elementos” para fundamentar as exigências: a presunção de que os montantes teriam sido diretamente repassados às subsidiárias e de que os recursos deveriam ter sido usados pela Impugnante no desenvolvimento da atividade de incorporação de imóveis.

Como fica claro, aqui, uma vez mais, opta a Fiscalização por desconsiderar a função da Impugnante no grupo e, principalmente, seu objeto social. Isso fica claro quando se verifica que, como se fosse possível, afirma-se que o empréstimo em questão foi contraído pela Impugnante para a realização das atividades operacionais das suas subsidiárias. Ora, há aí a clara supressão de uma etapa: a atuação da *holding pura*.

Veja-se que, diversamente do afirmado pela Fiscalização, não houve contração de empréstimos para o desenvolvimento da atividade de incorporação de imóveis. Essa atividade, aliás, sequer pode ser exercida pela Impugnante. Houve, isso sim, contração de empréstimo para permitir que a Impugnante, controladora que tem como objeto social, repita-se, investir em outras sociedades, viabilizasse a capitalização, via instrumento de dívida (mútuo), de suas subsidiárias.

(...)

III.3.4. Despesas financeiras do contas a pagar contra a conta empréstimos a partes relacionadas (contas 5311100005 e 2141010003): dedutibilidade

Neste ponto, a Fiscalização afirma que, com relação ao exercício de 2014, a Impugnante deveria ter adicionado ao lucro líquido o valor de R\$ 5.252.552,24, lançado a débito na conta 5311100005 – Despesas Financeiras – Contas a Pagar contra a conta 2141010003 – Empréstimos Parte Relacionadas CP. Para sustentar essa adição, afirmou que a despesa não teria ocorrido. Tal entendimento, contudo, não procede.

A Impugnante comprovou que o valor de R\$ 5.252.552,24 se refere à atualização de mútuo firmado entre a Brookfield Incorporações S.A. e a BRLB RE OPP Fund LLC, conforme apresentado (fls. 1.167/1.192). A vinculação desse valor ao contrato foi reconhecida pela Ilma. Fiscalização, que sustentou, por outro lado, que tal despesa não teria efetivamente ocorrido. Isso basta, pois, à comprovação da despesa aqui tratada: os juros eram previstos em contrato e foram corretamente contabilizados.

Portanto, está devidamente comprovada e justificada a despesa, devendo ser cancelada a adição realizada.

III.3.4. Despesas financeiras do contas a pagar contra a conta empréstimos a partes relacionadas (contas 5311100005 e 2141010003): dedutibilidade

Neste ponto, a Fiscalização afirma que, com relação ao exercício de 2014, a Impugnante deveria ter adicionado ao lucro líquido o valor de R\$ 5.252.552,24, lançado a débito na conta 5311100005 – Despesas Financeiras – Contas a Pagar contra a conta 2141010003 – Empréstimos Parte Relacionadas CP. Para sustentar essa adição, afirmou que a despesa não teria ocorrido. Tal entendimento, contudo, não procede.

A Impugnante comprovou que o valor de R\$ 5.252.552,24 se refere à atualização de mútuo firmado entre a Brookfield Incorporações S.A. e a BRLB RE OPP Fund LLC, conforme apresentado (fls. 1.167/1.192). A vinculação desse valor ao contrato foi reconhecida pela Ilma. Fiscalização, que sustentou, por outro lado, que tal despesa não teria efetivamente ocorrido. Isso basta, pois, à comprovação da despesa aqui tratada: os juros eram previstos em contrato e foram corretamente contabilizados.

Portanto, está devidamente comprovada e justificada a despesa, devendo ser cancelada a adição realizada.

III.3.6. Dedutibilidade das contingências:⁷ atribuição de responsabilidade subsidiária à Impugnante

A Ilma. Fiscalização entendeu, por fim, que a Impugnante, por ser uma *holding pura*, não poderia ter dispêndios de indenização relacionados à construção e incorporação vinculados à sua atividade. O mesmo foi afirmado em relação a encargos trabalhistas, principalmente pelo fato de que essas contingências estariam vinculadas às atividades desenvolvidas por suas controladas diretas e indiretas.

Nesse sentido, concluiu afirmando que as despesas de contingências, trabalhistas, fiscais e cíveis não possuem relação com a atividade da companhia, que é a participação em outras pessoas jurídicas e, por isso, as despesas pagas ou incorridas lançadas em contas relativas a esses dispêndios devem ser devidamente acrescidas ao resultado final.

Pois bem. Como mencionado anteriormente, a legislação tributária – RIR/1999 e RIR/2018 – dispõe sobre a dedutibilidade de despesas consideradas como operacionais: são aquelas despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

O Parecer Normativo CST 32/1981, por sua vez, trouxe os conceitos de que *“o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias [...]”* e de que a *“despesa normal é aquela que se verifica comumente o tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresente de forma usual, costumeira ou ordinária”*.

Desse modo, para que uma despesa incorrida seja considerada dedutível, deve haver um vínculo entre o gasto e a atividade exercida pela pessoa jurídica, demonstrando sua necessidade e usualidade ou normalidade.

Como explicado durante o procedimento fiscalizatório, por vezes, a Impugnante é incluída no polo passivo de reclamações trabalhistas e ações cíveis que envolvem projetos e obras de suas controladas. São os casos de responsabilização solidária ou subsidiária.

Uma vez integrando esse tipo de demanda judicial, a Impugnante constitui suas respectivas provisões. Sendo ela condenada, efetivamente, ao

pagamento de algum valor, essas provisões tornam-se dedutíveis do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL, uma vez que se tornam despesas necessárias da companhia.

Concluir de modo diverso significa desconsiderar o objeto social da Impugnante e sua respectiva atividade como *holding pura*, bem como a natureza mandatária de referidos pagamentos.

Ora, como controladora de diversas entidades empresariais, a Impugnante não só possui direitos, como os de receber lucros e dividendos, mas também contrai obrigações, como é o caso, por exemplo, das reclamações trabalhistas e das ações cíveis que atingem as empresas controladoras. A usualidade da despesa fica, portanto, caracterizada aqui.

A necessidade, por sua vez, decorre da absoluta ausência de liberalidade relativamente a tais dispêndios, que decorrem de decisão judicial. Vale ressaltar, nesse ponto, que a Impugnante demonstrou, ao longo do processo fiscalizatório, que era incluída no polo passivo de diversas ações, conforme exemplo de fl. 126.

Assim, por se tratar de despesas que atendem aos requisitos do art. 299 do RIR/99 – atual 311 do RIR/18 – devem ser canceladas as glosas aqui tratadas, cancelando-se integralmente as respectivas autuações.

Conforme descrito no relatório acima, as razões de impugnação apresentada pela Recorrente podem ser abaixo resumidas:

a) Há decadência das glosas e adições referentes ao exercício de 2014, tendo em vista que o IRPJ e a CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação, que, como tal, somente podem ser constituídos no prazo de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência de sua hipótese de incidência, conforme art. 150, § 4º, do CTN. Como as autuações foram lavradas no dia 05.11.2020, houve decadência com relação às glosas do exercício de 2014;

b) Durante a fiscalização, foi devidamente provada a natureza e a efetiva realização das despesas consideradas como não comprovadas, sendo ilegítimas as glosas feitas com esse fundamento;

c) As despesas com debêntures, juros, empréstimo de giro e taxas financeiras são necessárias – e imprescindíveis – à atividade da Recorrente, que consiste, exatamente, em investir em outras companhias, suas controladas. Por isso, tais despesas preenchem os requisitos do art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18), não havendo que se cogitar de “repasse” de empréstimos no caso concreto e sendo, por tudo isso, legítimas as deduções realizadas;

d) Além disso, não há que se falar em ganho tributário decorrente do aproveitamento das referidas despesas pela Recorrente, na medida em que suas controladas também apuravam prejuízo fiscal, na maior parte do período fiscalizado, sendo tributadas pela sistemática do lucro real;

e) No caso das despesas com contingências, não cabe sustentar que tal dispêndio seria de responsabilidade exclusiva das controladas, tendo em vista a responsabilidade subsidiária atribuída à Recorrente pela legislação trabalhista e pelas decisões proferidas pela Justiça do Trabalho. Por isso, trata-se de despesa sua, imposta pela lei e, por isso, necessária e usual à sua atividade.

Na ocasião do julgamento impugnação pelo Recorrente, a 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, proferiu v. acórdão a quo julgando procedente em parte por entender, reduzindo em R\$ 452.252,64 a glosa de DESPESAS NÃO COMPROVADAS – TAXAS FINANCEIRAS, mantendo-se as demais glosas, reduzindo o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) de R\$ 6.830.380,28 para R\$ 6.751.236,11 e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de R\$ 2.493.496,91 para R\$ 2.465.005,00, sobre os quais incidem multa de ofício de 75% e juros de mora, bem como reajustar o Saldo de Prejuízos Fiscais e o Saldo da Bases de Cálculo Negativas, tudo recalculado conforme a planilha Recálculo do IRPJ e da CSLL por Julgamento na DRJ anexada à fl. 2.778.

Irresignada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reiterando as alegações apresentadas em sede de impugnação.

É a síntese do necessário, passo ao voto.

Voto Vencido

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como se viu linhas acima, trata-se o presente processo de despesas consideradas não comprovadas (glosas 1 a 4) e indedutíveis (glosas 5 a 10).

As glosas foram mantidas pela DRJ, com exceção da glosa do item “1) despesa não comprovada – taxas financeiras”, reduzida em R\$ 452.252,64, passando a perfazer o valor de R\$ 4.234.166,51.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário defendendo, em síntese:

- (i) a decadência das glosas e adições referentes ao exercício de 2014; e
- (ii) a total dedução das despesas glosadas, buscando demonstrar a comprovação das despesas objeto das glosas dos itens 2 a 4 e dedutibilidade das despesas objeto das glosas dos itens 1 e 5 a 10.

Portanto, considerando que são múltiplas as alegações apresentadas pela Recorrente, passa-se a analisar as razões recursais agrupadas em três classes: (i) alegação de decadência; (ii) alegação de comprovação das despesas objeto das glosas dos itens 2 a 4; e (iii) alegação da dedutibilidade das despesas objeto das glosas dos itens 1 e 5 a 10.

Decadência

A Recorrente alega que o crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2014 está extinto pela decadência.

Tal argumento visa a extinção do crédito tributário constituído a partir da totalidade das glosas dos itens 1, 2, 3 e 7 - considerando que estas não se repetiram nos demais anos-calendários objeto da autuação – além de parte das glosas relativas itens 5, 6 e 8.

O valor total glosado no ano-calendário de 2014 é de R\$ 87.573.528,38, do qual a DRJ já afastou o valor de R\$ 452.252,64.

Em síntese, a Recorrente defende que o prazo decadencial deve ser contado a partir da regra prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que a lavratura dos autos de infração (5/11/2020) e a intimação da Recorrente (6/11/2020) teriam ocorrido após o decurso do prazo decadencial de cinco anos relativamente ao ano-calendário de 2014.

Ao julgar a Impugnação da Recorrente, a DRJ entendeu por bem aplicar a norma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional, por entender que a regra do art. 150, § 4º, do CTN seria inaplicável diante da ausência de pagamento antecipado e declaração constitutiva do débito.

O cerne da controvérsia reside no fato de que a Recorrente apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2014. Enquanto a DRJ entendeu que pela inexistência da constituição do crédito tributário e do pagamento antecipado deveria ser aplicada a regra geral prevista no art. 173, I, do CTN, a Recorrente defende o termo inicial previsto no art. 150, § 4º, do CTN é aplicável mesmo que o contribuinte esteja em situação de prejuízo fiscal e não apure base tributável no período.

A discussão é relevante. Considerando que o fato gerador se aperfeiçoou no dia 31 de dezembro de 2014, o Fisco só poderia efetuar o seu lançamento a partir de 2015, de modo que o primeiro dia do exercício seguinte previsto no art. 173, I, do CTN foi dia 1º de janeiro de 2016. Assim, o prazo final para constituição do crédito tributário seria dia 31 de dezembro de 2020.

Por outro lado, prevalecendo a interpretação defendida pela Recorrente, o prazo de cinco anos deveria ser contado a partir de 31 de dezembro de 2014, de modo que em 6 de novembro de 2019 (data da ciência do lançamento) o prazo decadencial já teria decorrido.

Na fundamentação do voto condutor do acórdão *a quo*, constou que:

Adoto integralmente a fundamentação exposta no Voto da Conselheira Andréa Duek Simantob e sua conclusão: “Não havendo nem o pagamento prévio, nem a prévia declaração constitutiva do débito, não há o que homologar, devendo-se aplicar, portanto, a regra geral de decadência contida no art. 173, inciso I, do CTN”.

O voto a que se fez referência realmente tratava de caso análogo ao que se apresenta nos autos do presente processo, no qual também se discutia o termo inicial para contagem do prazo decadencial nos casos em que o contribuinte apura prejuízos fiscais e bases negativas.

No entanto, o voto citado pela Turma *a quo* é, na verdade, o voto vencido integrante do Acórdão nº 9101-005.136 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de julgamento de 6 de outubro de 2020, no qual se discutiu o alcance da decisão proferida no Recurso Especial Repetitivo do STJ nº 973.733.

Naquela ocasião, prevaleceu o voto vencedor da lavra da Conselheira Livia De Carli Germano, que entendeu ser aplicável o termo inicial previsto no art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial para revisão do prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte. Veja-se.

Mais controversos, todavia, são os casos em que não há tal alegação de dolo, fraude ou simulação e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º. É o que ocorre no caso dos autos.

Nesse passo, observo que encontra-se superada a linha que pretendia a aplicação incondicional do artigo 150, §4º, exclusivamente em razão da modalidade do tributo. É dizer, não há mais como sustentar que, apenas porque o tributo está sujeito ao chamado “lançamento por homologação”, necessariamente, a decadência será contada a partir do fato gerador.

Isso porque, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática de recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado (grifamos):

Súmula STJ 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 62, § 2º do Anexo II ao RICARF/2015).

A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se, basicamente, duas grandes linhas de pensamento: (i) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN; e (ii) a confere importância à “atividade” do contribuinte a ser homologada.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há nuances, abrangendo (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; e (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem base argumentativa própria e seus adeptos acreditam ter fundamentação lógica e juridicamente congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.

No caso dos autos, a parte da autuação que permanece em discussão* diz respeito a lançamentos de IRPJ e CSLL no lucro real anual, por omissão de receitas e por realização a menor de lucro inflacionário, com multa de 75%, relativos a fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 2000. A ciência do auto de infração ocorreu em 8 de setembro de 2006 (fl. 195).

*As exigências de PIS e COFINS para o ano-calendário 2000 foram canceladas já pela DRJ.

O sujeito passivo não efetuou recolhimentos de IRPJ e CSLL, mas refletiu, na DIPJ apresentada (que indicava o regime do lucro real anual), apuração contendo prejuízos fiscais e bases negativas.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou ser o caso de se aplicar a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, sendo que, na sua interpretação, este seria o resultado da aplicação do repetitivo do STJ(REsp nº 973.733/SC). Destaco trechos dessa decisão:

(...) Pois bem, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

(...)

Extrai-se do julgado do STJ, acima reproduzido, que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Em consequência, não há naquele julgado maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Note-se que na própria ementa do julgado, especialmente no item “5.”, consta: “In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período (...)”, de maneira a ensejar “pagamento” como “adimplemento pelo contribuinte” de obrigação tributária estabelecida em lei.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, como, por exemplo, aos que optarem pela apuração do Lucro Real Anual. Cumpre a estes escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em

seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o Lucro Real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a Base de Cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

Ainda a título de exemplo, no cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Também, no caso de pessoa física (IRPF), pode o contribuinte, no cumprimento de suas obrigações quando do ajuste anual na elaboração e apresentação de sua Declaração ao Fisco, verificar que os rendimentos auferidos encontram-se dentro do limite de isenção, não havendo qualquer pagamento a ser efetuado.

Há também os casos de pedido de compensação, ou outras situações, em que não houve pagamento, mas, que há evidências de que houve apuração do tributo pelo sujeito passivo e a pretensão de extingui-lo comunicada à Administração Tributária mediante documento por ela concebido para tanto, em datas que possivelmente são as de vencimento dos débitos. Casos esses, todos exemplificativos, sem qualquer dúvida de “adimplemento pelo contribuinte” das obrigações tributárias estabelecidas em lei.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre. A inoccorrência do pagamento foi justificada mediante a prática de outra conduta cientificada à Administração Tributária (a apresentação do pedido de compensação; a DCTF; Apuração e demonstrativos da isenção, Declaração e demonstração de prejuízo ou de base negativa; etc.), de maneira que há situações em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja efetuado se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar. Casos esses, todos exemplificativos, mas reais, que ocorrem todos os dias como forma de adimplir com as obrigações perante o Fisco.

Para estas situações, cujo “pagamento” em sentido estrito (em dinheiro) não ocorreu, mas que na realidade, sem sombra de dúvida, revelam o “adimplemento pelo contribuinte” das obrigações tributárias estabelecidas em lei, (para esses casos) não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

No presente caso, como se verifica nos autos, a autoridade lançadora, verificou que, relativamente à apuração de IRPJ e CS apresentada pela Contribuinte para os anos calendário de 1997 e 1998. Ainda em procedimento de fiscalização, apurou exclusões, compensações, com reduções indevidas na apuração do Lucro real, gerando o crédito tributário lançado de ofício.

A autoridade lançadora, contudo, nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, bem como nada argumenta para desconstituir a apuração e as informações regularmente informadas pela Contribuinte. O lançamento trata de recompor a apuração do lucro real. Contudo, a compensação de prejuízos e de base negativa e todos os procedimentos da contribuinte foram regularmente informadas ao Fisco em cumprimento às obrigações que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições.

Vejo que a contribuinte nada fez para ocultar seu procedimento, apresentando DIPJ com a apuração consistente com seu entendimento, do qual resultou a inexistência de débito conforme por ela informado, dado que levava à compensação prejuízos por ela apurados.

Para esse caso não se pode negar a aplicação do artigo 150 do CTN.

Assim, sem prejuízo do que estabelece o art. 62-A (Anexo II) do RICARF face à argumentação exposta, entendo que encerrado o período de apuração em 31/12/2000, considerando as disposições do art. 150 do CTN, não tinha o Fisco possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2005, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário cuja constituição foi cientificada à contribuinte em 08/09/2006.

(...)

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que, se não há prova nos autos de pagamento, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do CTN.

Colocada a questão em votação, a maioria desta 1ª Turma da CSRF entendeu ser caso de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, mantendo-se portanto a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Observo que a formação de maioria nesta Turma para o resultado em questão ocorreu não porque os Conselheiros tenham adotado idêntica linha interpretativa acerca do alcance do repetitivo e da Súmula do STJ, mas sim porque o caso em questão tem particularidades que foram capazes de reunir, em um mesmo resultado, julgadores com diferentes visões acerca de qual “atividade” do sujeito passivo é capaz de atrair a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN.

Por se tratar de caso em que a declaração apresentada pelo sujeito passivo, embora sem efeitos de confissão de dívida, reportou a apuração de tributos, e a fiscalização não rejeitou a forma de apuração originalmente adotada pelo sujeito passivo, o caso reuniu aqueles que consideram válida para se declarar ter havido “atividade” do sujeito passivo (i) a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, desde que a apuração não seja desconsiderada pela fiscalização; e (ii) a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, e seja ou não validada ou pela fiscalização (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada). E, dentro de cada uma dessas duas linhas, o caso reuniu tanto aqueles que (i) aceitam a apresentação de declaração que reporte crédito tributário a pagar ou que revele apuração negativa de base de cálculo; e (b) aceitam a apresentação de declaração com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada).

Neste cenário, considerou-se ser o caso de se considerar decaídos os lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000, por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, sendo o caso de negar provimento ao recurso especial.

Considerando que o caso em questão trata de declaração apresentada com informação de prejuízo fiscal, surge uma dúvida interpretativa sobre a regra aplicável.

A respeito do tema, é certo que o Superior Tribunal de Justiça firmou tese em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória no âmbito deste Conselho, nos termos do art. 99, do RICAF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, que assim dispõe:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

No caso em tela, a partir do julgamento do REsp 973.733/SC, firmou-se a tese do tema repetitivo 163, *in verbis*:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

A tese firmada estabelece que o art. 173, I, do CTN é aplicável (i) nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, estabelecendo modalidade de lançamento diversa do lançamento por homologação; ou, nos casos em que prevê o pagamento antecipado, (ii) quando não há pagamento nem declaração prévia do débito; ou, ainda, (iii) quando há constatação de dolo, fraude ou simulação.

No mesmo sentido, o enunciado da Súmula STJ nº 555, assim dispõe:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Com base na tese firmada em sede de repetitivo e na Súmula STJ nº 555, pode-se concluir que além do pagamento antecipado, a declaração do débito apresentada pelo contribuinte também atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Esse é o entendimento manifestado em recente julgado proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim ementado.

Numero do processo:19515.003168/2005-18

Data da sessão:Tue Jul 11 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação:Tue Aug 01 00:00:00 UTC 2023

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 1999, 2000 DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA. O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial. **CONDUTA A SER HOMOLOGADA. Na ausência de dolo, fraude ou simulação, além do pagamento antecipado do tributo, a declaração prévia do débito atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, ou seja, contados a partir da ocorrência do fato gerador.**

Numero da decisão:9101-006.647

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes momentaneamente os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Nome do relator:FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

No entanto, ainda que se entenda que a declaração prévia, na ausência de dolo, fraude ou simulação, equivale ao pagamento antecipado, uma outra dúvida interpretativa se impõe. A declaração em questão deve ser, necessariamente, uma confissão de dívida que constitui crédito tributário? Ou a declaração da Recorrente com a informação de prejuízo fiscal poderia ser objeto de homologação ou não pela Administração Tributária?

Sobre essa questão, Fernando Brasil de Oliveira Pinto lembra que este Conselho já entendeu ser aplicável o art. 150, § 4º, do CTN em casos nos quais o contribuinte apura prejuízo fiscal e bases negativas de CSLL. Veja-se:

há uma corrente no Carf que entende que além do pagamento antecipado e da declaração prévia do débito, sujeita-se à homologação em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a informação prestada pelo sujeito passivo, em DIPJ, de que não apurou base tributável no período. Nesse sentido, pode-se citar o Acórdão 1101-001.013, que, ao considerar que o contribuinte houvera informado em DIPJ a apuração de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, entendeu ser aplicável o artigo 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial. No voto condutor do aresto, esclareceu-se que no REsp 973.733/SC não se aprofundou o debate sobre a decadência na forma do artigo 150 do CTN porque discutiu-se, naquele caso, a impossibilidade de aplicação conjunta dos prazos previstos nos artigos 150 e 173 do CTN em casos de lançamento de contribuições sociais. Nesse contexto, **o colegiado acompanhou o entendimento da relatora no sentido de que não seria possível o contribuinte declarar em DCTF qualquer débito de IRPJ ou de CSLL em face da apuração de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, não se enquadrando o caso uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre (conforme decidido no precedente do STJ), isso porque haveria uma situação intermediária em que, embora a lei preveja o pagamento antecipado, admite-se que esse não seja realizado caso a apuração do sujeito passivo não redunde em tributo devido, havendo de se aplicar, nessa hipótese intermediária, o art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial, uma vez que o Fisco fora informado dessa apuração.**

Essa mesma interpretação foi aplicada no Acórdão 1302-001.796. Apresentado recurso especial pela Fazenda Nacional, a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão 9101-002.872 e por maioria de votos, confirmou a decisão de piso, concluindo que se aplica o prazo decadencial de cinco anos à revisão do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, cuja determinação, documentação e escrituração foram legalmente atribuídas ao sujeito passivo, a partir de sua formação, cabendo ao Fisco realizar o lançamento conforme previsto no § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.¹

No mesmo sentido, dos julgados citados no artigo referido acima, transcreve-se abaixo o voto condutor do Acórdão 1302-001.796, da lavra da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Extraí-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a

¹ PINTO, Fernando Brasil Oliveira. O prazo decadencial na existência de débitos confessados, mas não recolhidos. in PINTO, Alexandre Evarista et al. Direto do CARF: Escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: Amanauense, 2020. p. 66 - 73

partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da *aplicação* cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Em consequência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

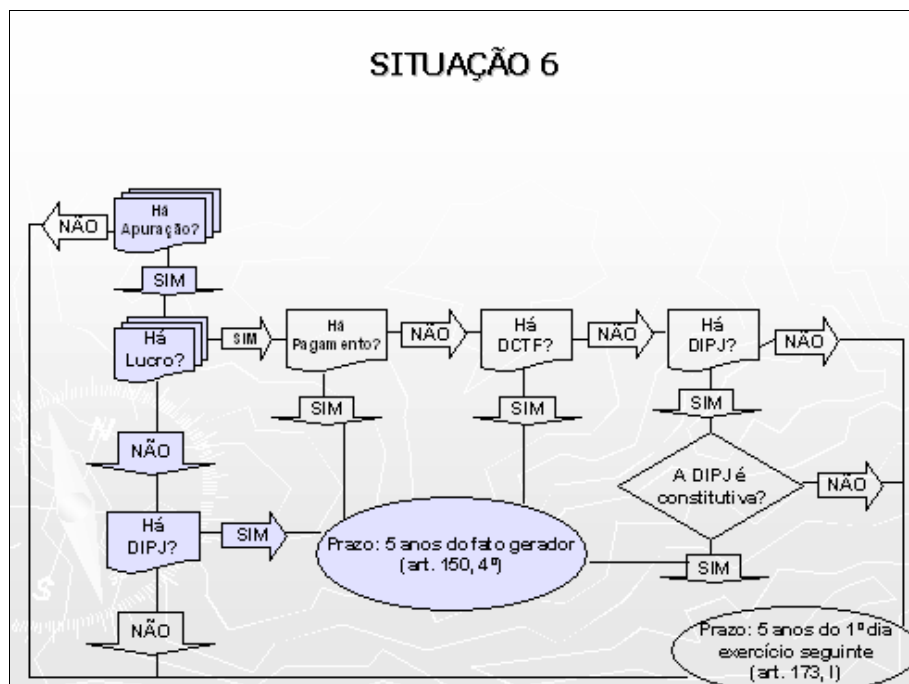
Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por esta Relatora e por Daniel Monteiro Peixoto, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearth Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

Corrente 1: A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada

(ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese. E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:



No presente caso, a contribuinte não apurou lucro nos períodos fiscalizados, mas apresentou DIPJ informando ao Fisco a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos anos-calendário de 2004 e 2005 (fls. 1036/1137). De outro lado, a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, e apenas nega valor a determinadas operações irregulares. Assim, a apuração correspondente, justificando a ausência de recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições, de modo que, em princípio, o prazo para sua revisão seria aquele exposto no art. 150, § 4º do CTN.

Todavia, todo o trabalho fiscal foi no sentido de demonstrar a simulação das operações que majoraram significativamente os prejuízos fiscais e bases negativas apurados pela Fiscalizada. A recorrente, por sua vez, optou por não questionar parte das irregularidades das quais foi acusada, permitindo que se consolidasse, no âmbito administrativo, tais acusações. Resta fora de dúvida, portanto, que o prazo decadencial para revisão dos prejuízos fiscais e bases negativas dos anos-calendário 2004 e 2005 não pode ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, mas sim a partir do 1º dia

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, na forma do art. 173, inciso I do CTN.

É verdade que o encaminhamento dado no v. acórdão 1302-001.796 citado linhas foi pela aplicação do art. 173, I do CTN, mas isso se deve ao fato de que o caso ali analisado estava marcado pela presença de simulação, elemento que – como é curial – afasta a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

De qualquer forma, o entendimento manifestado no referido acórdão pode ser aplicado ao caso em tela. Isso porque apesar de tratar de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no qual a lei exige o pagamento antecipado, a apuração apresentada pela Recorrente no ano-calendário de 2014 indicou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, o que a dispensaria do pagamento.

Dessa forma, entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que só houve apuração de prejuízo fiscal porque houve declaração, pelo contribuinte, que o constituiu. E é justamente ela o objeto da homologação, ou não, pela Administração Pública. Qualquer raciocínio em contrário implicaria dizer que o contribuinte que apura, regularmente, prejuízo fiscal, estaria sujeito a prazo decadencial diverso daquele aplicável aos contribuintes que apuraram lucro tributável.

Portanto, voto por reconhecer a decadência do crédito tributário de IRPJ e CSLL relativo ao ano-calendário de 2014.

Despesas não comprovadas

A Autoridade Fiscal glosou as seguintes despesas com base na motivação de ausência de comprovação.

Tabela I : Valores Tributados nos Auto de Infração de IRPJ e CSLL em R\$					
Fundamento / Ano-calendário	2014	2015	2016	2017	2018
1) DESPESA NÃO COMPROVADAS – TAXAS FINANCEIRAS: referente apenas ao exercício de 2014 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte VI, itens 291 a 298 e 317);	4.686.419,15				
2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS (VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR): referente apenas ao exercício de 2014 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte II, itens 44 a 52)	3.950.000,00				
3) DESPESAS NÃO COMPROVADAS (DESPESAS FINANCEIRAS – CONTAS A PAGAR): referente apenas ao exercício de 2014 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte I, itens 3 e 10 a 43);	11.053.369,64				
4) DESPESAS NÃO COMPROVADAS – PERDA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: referentes aos exercícios de 2016 a 2018 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte VIII, itens 336 a 341);			535.889,06	553.916,57	283.063,31

Como já se relatou acima, a DRJ reduziu a glosa do item “1) Despesas não comprovadas – taxas financeiras” para R\$ 4.234.166,51, afastando parcialmente a glosa no valor de R\$ 452.252,64.

Assim entendeu a DRJ, diante da comprovação das despesas com base nos lançamentos constantes de extrato bancário (fls. 2.625/2.626), contudo, a glosa não foi totalmente afastada porque parte dos valores captados em razão da emissão de debentures foi repassado às subsidiárias, o que tornaria – no entender da Turma Julgadora de origem –

indedutíveis as despesas, ainda que comprovadas, diante do fato de que parte dos valores relativos às dívidas contraídas em razão da emissão de debentures foram repassadas às subsidiárias da Recorrente.

Dessa forma, como a motivação para a glosa das deduções é a sua ineditabilidade, diante da ausência do requisito legal da necessidade, a glosa do item 1) será analisada adiante com conjunto com as demais glosas motivadas na ineditabilidade das despesas.

Relativamente às demais glosas motivadas pela ausência de comprovação (itens 2 a 4), passa-se a analisar as alegações trazidas pela Recorrente em sede de recurso voluntário.

Relativamente às despesas dos itens 2 e 3, o Termo de Verificação Fiscal detalha as glosas nas seguintes contas:

5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR:			
Código Conta	Descrição	Valor Registro	Ação Fiscal
1141010001	CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACAO	1.892.589,39	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	6.410.780,25	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	2.750.000,00	GLOSA
TOTAL GLOSA		11.053.369,64	

A seguir, passo a transcrever o TVF na parte em que apresenta a motivação das referidas glosas.

ii. Registro efetuado contra a conta 1141010001 - CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACAO

10. A conta CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACÃO é uma conta do ativo circulante que registra os empréstimos a partes relacionadas; ela recebeu apenas um lançamento no ano de 2014: a crédito, em 31/12/2014, de R\$1.892.589,39, contra a conta 5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR que compõe o resultado fiscal.

Transcreve-se o lançamento que foi destacado na cor cinza na planilha com os registros contábeis mencionada anteriormente:

Data	Cód.Conta	Conta	D/ C	Débitos	Créditos	Saldo	D/ C	Histórico
31/12/2014	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	1.892.589,39		3.230.478,56	D	LANCAMENTO MANUAL LANCAMENTO MANUAL Lancamento em debito
31/12/2014	1141010001	CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACAO	C		1.892.589,39	3.230.478,56	D	LANCAMENTO MANUAL LANCAMENTO MANUAL Razao Esp Clien Cre

11. A companhia foi intimada a justificar o lançamento e apresentar o documento que lhe deu sustentação (item 8 do Termo de Intimação Fiscal - TIF de 12/05/2020). O histórico do lançamento não identifica, como deveria, a transação realizada.

12. A companhia, em 26/06/2020, apresentou a resposta que segue:

O lançamento de 31/12/14, identificado na Notificação, foi realizado para corrigir/estornar lançamento anterior, realizado indevidamente. É o que se pode conferir do histórico “reversão”, em destaque abaixo:

Exibir documento: Visão de entrada

Moeda de exibição: [R\$] Visão do Razão

Visão de entrada

Nº documento	17354	Empresa	H001	Exercício	2014
Data documento	31.12.2014	Data lançamento	31.12.2014	Período	12
Referência	REVERSÃO ATUALIZ Nº geral				
Moeda	BRL	Exibir: [] Arq. ledgers []			

Atribuição	Emp	C. CL	Conta	Denominação	Montante em ML Texto	Centro de lucro	Segmento	Elem
REVERSÃO ATUALIZAC	H001	40	5311100005	DESP FIN CTAS A PG	1.892.589,39	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RH0018RP1	RJ00001
REVERSÃO ATUALIZAC	D 19		1000000167	TE CENTRO-OESTE	1.892.589,39-	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RH0018RP1	RJ00001
					0,00			

O procedimento teve como base documentos de aquisição da *Brookfield MB Empreendimentos Imobiliários S.A* (Contrato de compra e venda de ações MB Engenharia, de 17 de abril de 2008) e o detalhamento nas demonstrações financeiras de 2010 (doc. 8).

13. A fiscalização, através do TIF de 28/07/2020 (Item 2), solicitou que a empresa comprovasse a ocorrência da despesa e a sua dedutibilidade, nos termos do Art. 299 c/c Art.250 do RIR/99. Ela deveria, também, demonstrar que a referida despesa não teria composto o resultado fiscal do exercício da sua ocorrência, com a apresentação de documentos que demonstrassem os valores de atualização/juros relacionados a aquisição de controlada que teve o seu passivo resolvido no primeiro semestre do ano de 2011.

14. Destaca-se que o Art. 250 do RIR/99, vigente até 21 de novembro de 2018, previa que poderiam ser excluídos do lucro do período de apuração “os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração.” (Inciso I). Adianta-se que a forma como a empresa realizou o lançamento “de correção” está em desacordo com a legislação que prevê que o montante, eventualmente não computado em períodos anteriores, seja contabilizado em conta do patrimônio líquido específica (Ajuste de Exercícios Anteriores), com o devido destaque nas notas explicativas (Art. 176, § 5º, da Lei 6.404/86). Os critérios para retificação de erros de períodos anteriores estão previstos no CPC nº 23.

15. A companhia fiscalizada apresentou, em 28/08/2020, o esclarecimento que segue:

Em 17.04.2008, a Notificada concluiu a aquisição de 100% do capital da MB Engenharia S.A. (atualmente denominada Brookfield MB Empreendimentos Imobiliários S.A.), conforme contrato juntado na resposta (Doc. 08). Mais informações sobre essa aquisição constam nas Demonstrações Financeiras da Notificada de 31.12.2010 (Doc. 09).

Conforme estabelecido no contrato, o pagamento estaria condicionado ao cumprimento de cláusulas resolutivas e ficou determinado que a segunda parcela deveria ser ajustadas pelo Índice Geral de Preços de Mercado (IGP-M) acrescido de 8% a.a.:

2.3. **Primeira Parcela.** Na Data de Fechamento, a Compradora paga aos Vendedores o valor total de R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais), mediante depósito em recursos imediatamente disponíveis nas contas correntes bancárias por eles indicadas à Compradora (“Primeira Parcela”).

2.4. **Segunda Parcela.** Em 30.04.2011, a Compradora pagará aos Vendedores o montante decorrente da aplicação da seguinte fórmula ("**Segunda Parcela**"):

$$\text{Segunda Parcela} = [\text{EBITDA MB} \times 5,50] - [\text{Dívida Líquida MB}] - [\text{Pagamento Postergado}] - [\text{Desembolso Inicial Atualizado}] - [\text{Segundo Desembolso Atualizado}] - [\text{Terceiro Desembolso Atualizado}]$$

sendo que:

(Handwritten signature)

Nesse contexto, a Companhia registrou nas suas Demonstrações Financeiras a atualização estabelecida nas cláusulas contratuais através do lançamento contábil que impactou o contas à pagar, conforme as diretrizes previstas no referido contrato, conforme demonstrado abaixo:

Exibir documento: Visão do Razão

Moeda de exibição: Visão de entrada: Outro Ledger

Visão de entrada

Nº documento	9285	Empresa	8091	Exercício	2011
Data documento	30.06.2011	Data lançamento	30.06.2011	Período	6
Referência	MS	Nº geral			
Moeda	BRL	Exibir texto	☐	Grp.ledger	☐

Ledger GL

Doc.	9285	Exercício	2011	Período	6
------	------	-----------	------	---------	---

Atribuição	Emp	Int.	C. CL	Conta	Denominação	Montante em MZ Teido	Centro de lucro Segmento	Elan
	H001	000001	50	1312010002	INVEST AGIO AQ EMP	1.892.589,39	LANC MANUAL REF ACERTO TESOURARIA E	RH001BRP1 RH000001
		000002	D 09	1141010001	CIAS ASSOCIADAS REC	1.892.589,39	LANC MANUAL REF ACERTO TESOURARIA E	RH001BRP1 RH000001
						0,00		

Diante do contexto é possível verificar que o lançamento de origem não impactou o resultado.

Por sua vez, em 2014, verificou-se que o lançamento contábil realizado na conta 114010001 - Cias Associadas foi efetuado de forma equivocada, pois o correto seria que a atualização fosse feita contra conta de resultado e não de ativo. Para ajustar este efeito a Notificada efetuou a reclassificação do lançamento indicado abaixo:

Exibir documento: Visão do Razão

Moeda de exibição: Visão de entrada: Outro Ledger

Visão de entrada

Nº documento	17294	Empresa	8091	Exercício	2014
Data documento	31.12.2014	Data lançamento	31.12.2014	Período	12
Referência	REVERSÃO ATUALIZ	Nº geral			
Moeda	BRL	Exibir texto	☐	Grp.ledger	☐

Ledger GL

Doc.	17294	Exercício	2014	Período	12
------	-------	-----------	------	---------	----

Atribuição	Emp	Int.	C. CL	Conta	Denominação	Montante em MZ Teido	Centro de lucro Segmento	Elan
REVERSÃO ATUALIZAC	H001	000001	40	3311000005	DESP FOM CTAS A PG	1.892.589,39	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RH001BRP1 RH000001
REVERSÃO ATUALIZAC		000002	D 19	1141010001	CIAS ASSOCIADAS REC	1.892.589,39	REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RH001BRP1 RH000001
						0,00		

Desta forma, após a correção do lançamento com impacto em resultado, entendemos que é justificada a dedutibilidade da despesa, considerando a natureza do lançamento vinculado ao contrato assinado pela companhia. Ademais, entendemos que não ocorreu qualquer prejuízo ao fisco, uma vez que a despesa atende aos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 311 do RIR/2018.

16. A fiscalização analisará o esclarecimento apresentado e, ao final, demonstrará que a sua conclusão não se sustenta. O contrato de aquisição da controlada está anexada ao Processo do Auto de Infração (Doc. CONTRATO MB ENGENH).

17. Primeiramente, destaca-se que a empresa deixou de apresentar o documento que demonstraria a ocorrência da despesa financeira, situação que, isoladamente, ensejaria a glosa da despesa. A simples menção a um índice de reajuste (IGPM+8%), que era anual, não se presta a comprovar o lançamento de uma despesa que era mensal. Ratificando: o fato que ensinou o registro contábil não foi comprovado.

18. Continuando, a companhia ao fazer referência ao impacto da despesa financeira no seu passivo, conforme relatado, mencionou um lançamento, em 30/06/2011, com duas contas do ativo, embora tenha citado um impacto no passivo “contas a pagar”; em seguida a empresa afirma que a conta debitada correta seria a conta de despesa e não a de ágio, para, finalmente, concluir a correção do aproveitamento no resultado fiscal de 2014.

19. A partir da análise da escrituração contábil do exercício de 2011, ano do fato que teria o lançamento revertido no ano de 2014, a fiscalização constatou que a conta que registrava o valor a pagar da aquisição do investimento é a 2136019999 - AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV que, logicamente, faz parte do passivo da companhia. O pagamento da parcela prevista no contrato de compra e venda de ações da controlada que deveria ocorrer em 30/04/2011, aconteceu, conforme a escrituração contábil, nos dias 02/05 e 03/05/2011. A despesa financeira de R\$1.892.589,39, que a empresa levou ao resultado de 2014, aparece devidamente lançada no dia 30/04/2011, conforme lançamentos que seguem:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	Histórico
30/04/2011	1312010002	INVESTIMENTOS - DESAIO	D	3.088.408,84		389.426.286,02	C LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DEBITO (JURISVAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	C		3.088.408,84	389.426.286,02	C LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CREDITO (JURISVAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	5311100003	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	985.106,21		387.317.585,41	C LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DEBITO (JURISVAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	927.483,18		387.317.585,41	C LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DEBITO (JURISVAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	C		1.892.589,39	387.317.585,41	C LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CREDITO (JURISVAR MONET. CTS. PG
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	40.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		40.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	20.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		20.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	18.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		18.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	10.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		10.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	40.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		40.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	15.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		15.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	10.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		10.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	10.000.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		10.000.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA (FAG PARCELA FINAL DA AQU
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	22.500.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		22.500.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA
02/05/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	D	22.500.000,00		387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA LANÇAMENTO EM DEBITO
02/05/2011	2136010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVIÇOS-CORPORA TIVO	C		22.500.000,00	387.317.585,41	C INDIFFLOW TESOURARIA (FATURA

20. Assim, conforme os registros contábeis, a despesa analisada compôs o resultado e foi acrescida ao passivo da empresa. Em seguida a empresa realizou o pagamento de R\$195.000.000,00, incluindo o montante de R\$40 milhões previsto no contrato disponibilizado pela companhia. A fiscalização destaca o que consta da Nota Explicativa nº 1 das Demonstrações Financeiras de 2011 que confirmam o pagamento mencionado, além de descrever um histórico sobre a aquisição da controlada MB Engenharia S.A.:

Brookfield MB Empreendimentos Imobiliários S.A.

Em 17 de abril de 2008, a Sociedade concluiu a aquisição de 100% do capital social da Brookfield MB Empreendimentos Imobiliários S.A. ("Brookfield MB"), cuja denominação social anterior era MB Engenharia S.A., empresa incorporadora que atua, principalmente, na região centro-oeste do Brasil com foco nos segmentos de classe média e média-baixa. A Brookfield MB atua em Goiás, Distrito Federal, Ceará, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e São Paulo. A Brookfield MB possuía registro de sociedade anônima de capital aberto na CVM, o qual foi cancelado em 13 de junho de 2008.

As condições de pagamento referentes à aquisição da Brookfield MB podem ser resumidas da seguinte forma:

- 1 - A primeira parcela de R\$ 40.000 foi paga em 17 de abril de 2008.
- 2 - A segunda parcela foi paga de acordo com Instrumento Particular para Definição de Forma de Pagamento de Parcela Contratual e Outras Avenças entre a Sociedade e os antigos proprietários da Brookfield MB Empreendimentos Imobiliários S.A. assinado em 13 de abril de 2011, e após a conclusão do procedimento para exercício do direito de preferência pelos acionistas minoritários, sendo realizado da seguinte maneira:

- R\$ 166.646 pagos em moeda corrente no dia 02 de maio de 2011;
- R\$ 97.792 pagos no dia 15 de setembro de 2011 mediante entrega de 11.925.893 ações ordinárias, nominativas e sem valor nominal de emissão da Sociedade;
- R\$ 49.914 pagos em moeda corrente no dia 02 de maio de 2011, sendo que deste total, foi deduzido o montante de R\$ 21.560 que são equivalentes às despesas incorridas pelos Vendedores com a contratação de assessores financeiros, jurídicos e contábeis para a consumação do contrato de compra e venda, e ficarão retidos para posterior pagamento, após a verificação da prestação de contas pela Sociedade; e
- R\$ 82.965 pagos em moeda corrente no dia 15 de julho de 2011, face ao exercício do direito de subscrição das ações pelos acionistas minoritários.

21. A soma dos valores que a NE registra como pagos em 02/05/2011, que constam do primeiro e terceiro item, resulta em R\$195 milhões que foram "baixados" da conta do passivo, conforme tabela com lançamentos transcrita pela fiscalização.

22. Considerando os fatos relatados a despesa deve ser glosada pela falta de comprovação da sua ocorrência do exercício do lançamento, considerando que não foi apresentado o documento que demonstrasse a ocorrência do fato registrado; além disso, conforme devidamente demonstrado, a despesa analisada compôs o resultado fiscal de 2011, e, mesmo que fosse comprovada, não poderia ser lançada em dois exercícios distintos. Finalmente, o possível erro no registro das contas patrimoniais, que teria ocorrido em 30/06/2011, não guarda relação com a conta de resultado.

iii. Registros efetuados contra a conta 1241010001 - CIAS ASSOCIADAS

23. A conta do ativo realizável a longo prazo destacada recebe lançamentos de empréstimos a partes coligadas.

24. Os seguintes registros de despesas foram efetuados no dia 31/12/2014 e estão destacados na cor azul na planilha mencionada anteriormente que contém os lançamentos contábeis efetuados na conta de resultado:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
31/12/2014	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	6.410.780,25		LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em débito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	C		6.410.780,25	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em crédito
31/12/2014	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	2.750.000,00		LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em débito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	C		2.750.000,00	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em crédito
31/12/2014	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	3.950.000,00		LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em débito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	C		3.950.000,00	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em crédito

25. O registro de despesa em conta de empréstimo do ativo foge à normalidade e os históricos dos lançamentos não evidenciam, como deveriam segundo as normas contábeis, os fatos ocorridos. A fiscalização, através do TIF de 12/05/2020 (Item 9) solicitou, então, a justificativa para os registros contábeis efetuados, com a apresentação dos documentos basilares.

26. O lançamento de R\$3.950.000,00, por ter sido registrado em conta de resultado diversa, será objeto de análise em item específico a seguir.

27. A companhia, através do termo de esclarecimentos datado de 24/06/2020, afirmou que:

Em 31.12.2014, a conta contábil 5311100005 (DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR) registrou lançamento múltiplo, em valores de R\$ 6.410.780,25 e R\$ 2.750.000,00, totalizando R\$ 9.160.780,25, conforme destaque abaixo (doc. 9):

Expr	Conta	Tipo	Ano/Mês	Nº doc.	Cliente	Debito	Credito	Mont. em R\$	Cen. Local	Texto
H001	1241010001	SA	2011/03	3690		31.03.2011	3	6.410.780,25	RUBRO100001	ATUALIZACAO CONTAS A PAGAR - MB
H001	1241010001	SA	2012/06	5421		30.06.2011	6	2.750.000,00	RUBRO100001	AJUST C/TAS A PAGAR MB
H001	1241010001	SA	2014/12	17393		31.12.2014	12	6.410.780,25	RUBRO100001	REVERSO ATUALIZACAO AGIO MB
H001	1241010001	SA	2014/12	17393		31.12.2014	12	2.750.000,00	RUBRO100001	REVERSO ATUALIZACAO AGIO MB
*								9,68		

Adicionalmente, a conta 5311100005 (VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR) recebeu lançamento de R\$ 3.950.000,00. Todos estes são reversões de lançamentos.

28. A empresa não apresentou nenhum elemento que sustentasse o lançamento. A fiscalização, através do TIF de 28/07/2020 (Item 3), solicitou a comprovação da ocorrência das despesas, suas dedutibilidades e a demonstração que elas não foram aproveitadas no resultado fiscal do exercício de sua ocorrência. A fiscalizada deveria, ainda, apresentar os documentos que demonstrassem os valores de atualização/juros relacionados a aquisição da controlada MB Engenharia que teve o seu passivo resolvido no primeiro semestre de 2011.

29. A companhia, através do termo de esclarecimento de 28/08/2020, referenciou como comprovante do lançamento a cláusula 2 do contrato de aquisição da MB Engenharia – o mesmo apresentado como documento basilar do registro analisado no item precedente. Ela afirmou que:

Conforme determinado pelo contrato de aquisição da MB Engenharia (Doc. 08), cláusula 2 itens 2.3 e subsequentes destacadas no item anterior foram calculadas as atualizações do contas a pagar, mas por ocasião do registro do fato contábil, em 2011 o lançamento foi contabilizado indevidamente na rubrica 1240101001 – Companhias Associadas, conforme evidência dos lançamentos que seguem:

Lançamentos 2.750.000,00 e 3.950.000,00

Visão de entrada									
Nº documento	5481	Empresa	R001	Exercício	2011				
Data documento	30.04.2011	Data lançamento	30.06.2011	Período	6				
Referência	32 CTA PG MB	Nº geral							
Moeda	BRL	Exercício	☐	Grp. J. e gers	☐				
Lançamento 01									
Doc.	5481	Exercício	2011	Período	6				
									
Atribuição	Emp*	Pl.d.	C	CL	Conta	Denominação	I	Montante em MI	Texto
H001	010001	40			1241010001	CIA ASSOCIADAS		2.750.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB
	000002	50			5311100005	DESP FIN CTAS A PG		2.750.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB
	000003	40			1241010001	CIA ASSOCIADAS		3.950.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB
	000004	50			5310000004	VMP - CONTAS A PAGAR		3.950.000,00	AJUST CTAS A PAGAR MB
								0,00	
Centro de lucro Segmento Elemento									
								RJH001BRP1	RJR0001
								RJH001BRP1	RJR0001
								RJH001BRP1	RJR0001
								RJH001BRP1	RJR0001

Verifica-se que, neste momento os valores R\$2.750.000,00 e R\$3.950.000,00 tiveram impacto credor indevido, o qual seria adequado como devedor no resultado de 2011.

Lançamento 6.640.780,25

Visão de entrada											
Nº documento		3890		Empresa		R001		Exercício		2011	
Data documento		31.03.2011		Data lançamento		31.03.2011		Período		3	
Referência		124		Nº geral							
Moeda		BRL		Exercício atualiz		☐		Grp. J. e gers		☐	

Conforme evidência acima, verifica-se que foi contabilizado indevidamente a atualização do contas a pagar, efetuando um lançamento a débito na conta 2136019999 – Aquisições CP (Passivo) e um a crédito na conta 5311100005 – Desp. Fin. Contas a Pagar (Resultado).

Ademais, no mesmo movimento contábil foi contabilizado o lançamento na conta 2136019999 – Aquisições Cp (Passivo) em contrapartida a conta 1241010001 – Cia Associadas (Ativo), o qual originou o lançamento indevido na referida conta.

Diante do exposto, nota-se que nestes casos, a Cia registrou de modo equivocado, os registros na conta do ativo 1241010001 – Cias Associadas, tendo a necessidade de reclassificá-los no exercício de 2014, conforme demonstrado a seguir:

Visão de entrada

Nº documento: 17353 Empresa: 8001 Exercício: 2014
Data documento: 31.12.2014 Data lançamento: 31.12.2014 Período: 12
Referência: AGIO MB Nº geral:
Moeda: BRL Emitir textos: Grp.Jadgers

Ledger BL

Doc.: 17353 Exercício: 2014 Período: 12

Atribuição	Empr	BLD	C	CL	Conta	Denominação	Montante em Ml. Texto	Centro de lucro	S
	H001	000001	50		1241010001 CIAS ASSOCIADAS		6.410.780,25- REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH0018RP1	R
		000002	40		5311100005 DESP FIN CTAS A PG		6.410.780,25- REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH0018RP1	R
		000003	50		1241010001 CIAS ASSOCIADAS		2.750.000,00- REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH0018RP1	R
		000004	40		5311100005 DESP FIN CTAS A PG		2.750.000,00- REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH0018RP1	R
		000005	50		1241010001 CIAS ASSOCIADAS		3.950.000,00- REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH0018RP1	R
		000006	40		5330000004 VMP - CONTAS A PAGAR		3.950.000,00- REVERSÃO ATUALIZAÇÃO AGIO MB	RJH0018RP1	R
							6,00		

Importante ressaltar que a reclassificação do lançamento devedor no resultado de 2014 objetiva anular o impacto fiscal ocorrido em 2011. Assim, com o aumento de base cálculo tributável em período anterior, não há prejuízo ao fisco quanto à dedutibilidade da referida despesa.

30. A análise dos registros efetuados nesse item tem os mesmos fundamentos utilizados no exame do item precedente. Assim, a possibilidade de aproveitamento no resultado fiscal de possíveis despesas que deixaram de compor o lucro real de exercícios anteriores deveria ser realizada mediante exclusão no Lalur/Lacs, conforme regramento do Art. 250 do RIR/99 e não compor o resultado líquido com o registro do possível erro na conta de despesa.

31. Prosseguindo, a companhia fiscalizada também não comprovou a ocorrência da despesa. A fiscalização transcreve, nesse sentido, o trecho no qual esse elemento foi requisitado – que consta do item 2 do TIF de 28/07/2020, que vale também para o item 3 do mesmo TIF: “A empresa deve, ainda, demonstrar que a despesa não foi aproveitada no resultado fiscal do ano de sua ocorrência, com a apresentação de documentos que demonstrem os valores de atualização/juros relacionados a aquisição de controlada que teve o seu passivo resolvido no primeiro semestre de 2011.” O pagamento ocorreu, efetivamente nos dias 02 e 03 de maio de 2011, conforme explanado no exame do item anterior. Confirmando, a fiscalização solicitou, expressamente, o documento demonstrativo do passivo relacionado à aquisição da controlada MB Engenharia e a companhia não apresentou, fato que, isoladamente, acarreta a glosa da despesa lançada.

32. Apesar dos lançamentos realizados no ano de 2014 não estarem sustentados em nenhum elemento que demonstre, minimamente, a incorreção no resultado fiscal da companhia no ano de 2011, a fiscalização analisou os registros efetuados.

33. Relembra-se que os lançamentos sob exame, realizados em 31/12/2014, foram efetuados contra a conta 1241010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
31/12/2014	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	6.410.780,25		LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em debito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	C		6.410.780,25	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancament em credito
31/12/2014	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	2.750.000,00		LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancamento em debito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	C		2.750.000,00	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO MANUAL Lancament em credito

34. A fiscalização transcreve abaixo os lançamentos efetuados na conta 5311100005, no ano de 2011, relacionados à aquisição do controle acionário da MB Engenharia. A segregação desses lançamentos foi efetuada pelos valores envolvidos e pelo histórico, pois, reafirma-se, a companhia não disponibilizou nenhum elemento comprobatório dos lançamentos:

Razão							
Nome:		BROOKFIELD INCORPORACOES. SA					
CNPJ:		07.700.557/0001-84					
Conta:		5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR					
Saldo inicial:		0,00					
Data	Cod.Conta	Conta	DIC	Débitos	Créditos	Saldo	D / C Histórico
31/01/2011	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	987.327,65		925.635,19	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/01/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	924.244,10		925.635,19	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/01/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP- TRANSITORIA KOV	C		1.911.571,75	925.635,19	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
28/02/2011	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	1.147.467,97		1.864.307,14	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
28/02/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	937.573,56		1.864.307,14	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
28/02/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP- TRANSITORIA KOV	C		2.085.041,53	1.864.307,14	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	1.461.159,89		2.817.704,27	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	953.007,08		2.817.704,27	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP- TRANSITORIA KOV	C		2.414.166,97	2.817.704,27	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP- TRANSITORIA KOV	D	6.410.780,25		3.593.075,98	D DEBITO LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO
31/03/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	C		6.410.780,25	3.593.075,98	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO
31/03/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	10.461.387,51		6.868.311,53	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO
31/03/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP- TRANSITORIA KOV	C		10.461.387,51	6.868.311,53	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO
30/04/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	965.106,21		7.833.720,22	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	927.483,18		7.833.720,22	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP- TRANSITORIA KOV	C		1.892.589,38	7.833.720,22	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/06/2011	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	2.858.103,52		6.176.121,15	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO ATUALIZACAO CTA A PAGAR MB
30/06/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	C		1.662.283,98	6.176.121,15	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO ATUALIZACAO CTA A PAGAR MB
30/06/2011	1312010002	INVESTIMENTOS - DESAIO	C		1.195.819,54	6.176.121,15	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO ATUALIZACAO CTA A PAGAR MB
30/06/2011	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	D	2.750.000,00		3.423.371,15	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM DEBITO (AJ CTAS PAG MB
30/06/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	C		2.750.000,00	3.423.371,15	D LANÇAMENTO MANUAL /LANÇAMENTO EM CREDITO (AJ CTAS PAG MB
31/12/2011	2412010002	LUROS ACUMULADOS - PERIODO CORRENTE	D	3.426.473,94		0,00	D ENCERRAM EXERCICIO /LANÇAMENTO EM DEBITO (ENCERRAMENTO EXERCICIO
31/12/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	C		3.426.473,94	0,00	D ENCERRAM EXERCICIO /LANÇAMENTO EM CREDITO (ENCERRAMENTO EXERCICIO

35. Ocorreram outros registros na conta 5311100005 que foram objeto de estorno; eles podem ser verificados na planilha anexada ao Processo do Auto (Doc DESP. FINANC 2011).

36. Verifica-se na conta sob exame a ocorrência de um lançamento, a débito, ao final de cada mês contra a conta 2136019999 - AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV. Esses registros acontecem nos meses de janeiro a abril, e estão destacados na cor azul na tabela (montantes próximos a R\$940 mil) e representariam a atualização ou juros da dívida previstos no contrato de aquisição da controlada. Ratifica-se que a quitação da dívida ocorreu em 03/05/2011.

37. No mês de março, além do lançamento “ordinário” mencionado no parágrafo precedente, constam outros dois lançamentos na conta: um a débito, no montante de R\$10.461.387,51 (em azul) e outro a crédito no valor de R\$6.410.780,25 (em verde); os dois registros tem a mesma conta como contrapartida: 2136019999. O registro de R\$6.410.780,25 foi o primeiro lançamento que teria ocorrido indevidamente no ano de 2011 e “corrigido” em 2014. Considerando apenas a contabilidade da companhia, o que se observa é que no mês de março de 2011 aconteceu um lançamento adicional de despesa no montante de R\$4.050.607,26 (montante referente a diferença dos dois lançamentos referidos) e um acréscimo do valor devido, registrado na conta do passivo mencionada.

38. Prosseguindo, a companhia, em 30/06/2011, realiza dois lançamentos a crédito na conta sob análise, nos montantes de R\$1.662.283,98 e R\$2.750.000,00 (em verde), o primeiro tendo como contrapartida 5330000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR e a última 1241010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS.

39. O primeiro lançamento do parágrafo precedente representa uma transferência entre contas de despesas; ou seja, o montante manteve-se na composição do resultado. O segundo representa uma diminuição do valor que compõe o resultado do exercício de

2011. O histórico do lançamento contábil indica que houve um ajuste de lançamento anteriormente lançados da dívida que foi quitada em 03/05/2011: “LANCAMENTO MANUAL /LANCAMENTO EM DEBITO /AJ CTAS PAG MB”. Esse último lançamento, R\$2.750.000,00, foi o outro registro “retificado” pela companhia em 31/12/2014.

40. O fato da contrapartida do lançamento ter sido a conta do ativo 1241010001 e não a conta do passivo 2136019999 - AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP é irrelevante na análise da possibilidade da dedutibilidade do montante relacionado e a sua exclusão do lucro líquido, permitida pelo Art. 250 do RIR.

41. A análise de todos os lançamentos efetuados na conta de despesa sob análise não permite concluir sobre o direito da companhia em realizar a exclusão prevista no Regulamento do Imposto de Renda; não há, nem mesmo, a mínima evidência desse direito, pois a empresa quitou, repita-se, a sua dívida em 03/05/2011 e ao final dos quatro meses antecedentes lançou e levou ao resultado as despesas vinculadas ao passivo.

42. Posto isto, os montantes de R\$6.410.780,25 e R\$2.750.000,00 foram glosados devido à falta de comprovação das despesas relacionadas, pois não foram apresentados os elementos probantes dos lançamentos, e pela falta de comprovação de que esses valores deixaram de compor o resultado do exercício de 2011, por um hipotético erro da companhia.

43. Segue resumo sobre as glosas/adição que foram realizadas pela fiscalização em decorrências do exame da forma indevida de apuração do resultado envolvendo a conta

5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR:

Código Conta	Descrição	Valor Registro	Ação Fiscal
2141010003	EMPRESTIMOS PARTE RELACIONADAS CP	5.252.552,24	ADIÇÃO
1141010001	CIAS ASSOCIADAS RECONCILIACAO	1.892.589,39	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	6.410.780,25	GLOSA
1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	2.750.000,00	GLOSA
TOTAL GLOSA		11.053.369,64	

II. CONTA 5330000004 - VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR

44. A verificação da irregularidade quanto ao aproveitamento no resultado de lançamento efetuado nessa conta de resultado restringe-se ao exercício de 2014.

45. A análise dessa conta de resultado está relacionada ao exame efetuado no item anterior quanto aos registros contra a conta 1141010001 e 1241010001. Trata-se um único lançamento, em 31/12/2014, contra a conta 1241010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Histórico
31/12/2014	5330000004	VARIACAO MONETARIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	3.950.000,00		LANCAMENTO MANUAL LANCAMENTO MANUAL Lancamento em débito
31/12/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	C		3.950.000,00	LANCAMENTO MANUAL LANCAMENTO MANUAL Lancament em credito

46. O exame sobre o lançamento efetuado e o irregular aproveitamento no resultado fiscal é idêntica a realizada no item precedente. A companhia, como mencionado também na análise precedente, deixou de apresentar os elementos que comprovariam o erro no lançamento em exercício precedente e o direito ao aproveitamento no resultado do ano de 2014.

47. A fiscalização transcreve abaixo os lançamentos efetuados na conta 533110004, no ano de 2011, relacionados à aquisição do controle acionário da MB Engenharia:

Razão							
Nome:		BROOKFIELD INCORPORACOES. SA					
CNPJ:		07.700.557/0001-84					
Conta:		5330000004 - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR					
Saldo inicial:		0,00					
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	Histórico
31/01/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	987.327,65		987.327,65	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/01/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	924.244,10		987.327,65	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/01/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	C		1.911.571,75	987.327,65	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
28/02/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	1.147.467,97		2.134.795,62	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
28/02/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	937.573,56		2.134.795,62	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
28/02/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	C		2.085.041,53	2.134.795,62	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	1.461.159,59		3.595.955,51	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	953.007,08		3.595.955,51	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
31/03/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	C		2.414.166,97	3.595.955,51	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	965.105,21		4.523.438,69	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	927.483,18		4.523.438,69	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/04/2011	2136019999	AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV	C		1.892.589,39	4.523.438,69	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO JUROS/VAR MONET. CTS. PG
30/05/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	D	2.858.103,52		7.381.542,21	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO ATUALIZAÇÃO CTA A PAGAR MB
30/05/2011	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	C		1.662.283,98	7.381.542,21	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO ATUALIZAÇÃO CTA A PAGAR MB
30/06/2011	1312010002	INVESTIMENTOS - DESAGIO	C		1.195.819,54	7.381.542,21	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO ATUALIZAÇÃO CTA A PAGAR MB
30/06/2011	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	D	3.950.000,00		3.427.592,21	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM DÉBITO AJ CTAS PAG MB
30/06/2011	5330000004	VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR	C		3.950.000,00	3.427.592,21	LANÇAMENTO MANUAL LANÇAMENTO EM CRÉDITO AJ CTAS PAG MB

48. Ocorreram outros registros na conta 5330000005 que foram estornados; eles podem ser verificados na planilha anexada ao Processo do Auto (Doc. VARIAÇ MONET PASS 2011).

49. Verifica-se, também nessa conta, a ocorrência de um lançamento, a débito, ao final de cada mês contra a conta 2136019999 - AQUISICAO DE INVESTIMENTOS CP - TRANSITORIA KOV. Esses registros acontecem nos meses de janeiro a abril, estão destacados na cor azul na tabela (montantes próximos a R\$1,1 mi) e representariam a atualização ou juros da dívida previstos no contrato de aquisição da controlada. Ratifica-se que a quitação da dívida ocorreu em 03/05/2011.

50. Em 30/06/2011, são realizados dois lançamentos na conta de despesa sob análise: um a débito (R\$2.858.103,52) e outra a débito (R\$3.950.000,00); o primeiro tem como contrapartidas as contas 5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR e 1312010002 - INVESTIMENTOS - DESAGIO e o segundo a conta 1241010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS. Esse último registro é que teria sido “corrigido” através do lançamento em 31/12/2014.

51. A análise dos lançamentos efetuados na conta de despesa sob análise não permite concluir sobre o direito da companhia em realizar a exclusão prevista no Regulamento do Imposto de Renda (Art. 250 do RIR/99); não há, nem mesmo, a mínima evidência desse direito, pois a empresa quitou, repita-se, a sua dívida em 03/05/2011 e ao final dos quatro meses antecedentes lançou e levou ao resultado as despesas vinculadas ao passivo.

52. Posto isto, o montante de R\$3.950.000,00 foi glosado devido à falta de comprovação da despesa relacionada e lançada em 31/12/2014, pois não foi apresentado o elemento probante do lançamento, e pela falta de comprovação de que esse valor deixou de compor o resultado do exercício de 2011, por um hipotético erro da companhia.

Tanto em sua impugnação quanto em seu recurso voluntário, a Recorrente insiste em trazer os mesmos argumentos apresentados no curso do processo de fiscalização sem apresentar quaisquer provas de que os valores em questão deixaram de compor o resultado do exercício de 2011.

Nesse ponto, inclusive, tendo em vista que o recurso voluntário não inova nas razões já apresentadas em sede de impugnação e, considerando que concordo com as razões de decidir adotadas pela turma *a quo*, nos termos da faculdade prevista no art. 114, § 12, do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, declaro a minha concordância com a decisão recorrida, que adoto como razões de decidir:

PASSO A ME PRONUNCIAR

Não merecem acolhida as alegações do Impugnante, pois conforme demonstrado pela Autoridade Fiscal, a dívida na aquisição de 100% do capital da MB Engenharia S.A. – conforme o contrato firmado em 17/04/2008 – foi quitada em 03/05/2011 e o Interessado em epígrafe ao final dos quatro meses antecedentes lançou e levou ao resultado as despesas vinculadas ao passivo. Além do mais, não houve a apresentação de documentação que amparasse os lançamentos retificadores, no ano de 2014, do suposto equívoco ocorrido no ano de 2011 que permitissem o aproveitamento das despesas apontadas nos itens 2 e 3 da Tabela I.

Voto, então, por manter a glosa dos itens 2) DESPESAS NÃO COMPROVADAS (VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - CONTAS A PAGAR e 3) DESPESAS NÃO COMPROVADAS (DESPESAS FINANCEIRAS – CONTAS A PAGAR, respectivamente nos valores de R\$ 3.950.000,00 e de R\$ 11.053.369,64.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário com a manutenção das glosas objeto dos itens 2 e 3.

Quanto à glosa do item 4) Despesas não comprovadas – perda de créditos tributários, refere-se a baixa de valores de IRRF que não teriam sido aproveitados em razão da ausência de documentação que comprovasse a retenção do imposto.

Conforme ao que se depreende do TVF, a Autoridade Fiscal entendeu que a dedutibilidade desses valores dependeria da prova do efetivo pagamento, o que não foi apresentado pela Recorrente. Veja-se

341. Com base no histórico dos lançamentos, nos esclarecimentos e documentos apresentados, a empresa não tinha comprovação para parte do IRRF lançado na conta 1133010007 - IRRF S/ APLICACAO FINANCEIRA e resolveu baixá-los do seu ativo. Essa baixa, no entanto, considerando a falta de comprovação da ocorrência do pagamento, não pode ser considerada como despesa dedutível, pela falta de previsão legal tributária (Art. 299 do RIR). Se a companhia concluiu que o crédito constante em seu ativo circulante não existia ou que não havia comprovação da sua existência, a baixa não devia ocorrer com o lançamento contra a conta de despesa e levada ao resultado fiscal.

Por sua vez, a Recorrente em sede de impugnação e recurso voluntário, mais uma vez repete os esclarecimentos já apresentado no curso do processo de fiscalização, defendendo que diante da impossibilidade do levantamento dos valores de IRRF junto às instituições financeiras, caberia à Autoridade Fiscal a realização de diligências para identificar a exatidão da matéria tributável.

Veja-se o que diz a Recorrente:

A glosa realizada nesse ponto, contudo, é ilegítima.

Isso porque, como explicado ao longo do processo fiscalizatório, a Recorrente seguia fazendo os lançamentos contábeis com base nos valores de IRRF indicados nos extratos

bancários. Contudo, embora tenha diligenciado junto às instituições financeiras para levantar tais valores, não foi possível a sua obtenção.

Caberia à D. Autoridade Fiscal, então, diligenciar junto a essas instituições, a fim de identificar com exatidão a materialidade tributável. Ao não proceder dessa forma, promoveu cobrança de tributo com base em mera presunção contra a Recorrente, o que é manifestamente ilegal.

Assim, é flagrante o vício de fundamentação das cobranças, impondo-se, nesse sentido, seu imediato cancelamento, por vício formal.

Quanto ao IRRF, este Conselho tem consolidado o entendimento de que o Comprovante Anual de Imposto de Renda na Fonte não é o único elemento de prova da retenção, é o que se verifica do enunciado da Súmula CARF nº 143, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 143

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Significa dizer que na falta do comprovante de retenção, a Recorrente deveria supri-la mediante apresentação de outras provas admitidas em Direito, para comprovação da retenção na fonte e recolhimento do tributo.

Entretanto nenhuma prova foi apresentada pela Recorrente, seja em sede de impugnação ou na ocasião da interposição do recurso voluntário. Ao contrário disso, diante da alegada impossibilidade de comprovação da retenção, a Recorrente suscita uma nulidade por vício formal diante da falta de realização de diligências junto às instituições financeiras, no curso do procedimento de fiscalização, com o propósito de confirmar as retenções.

Entendo que no caso em tela não há que se falar de nulidade por vício formal. Isso porque o ônus da prova recai sobre o contribuinte, que deve reunir e guardar elementos de prova hábeis e idôneos para comprovar, de maneira inequívoca, a despesa que pretende deduzir.

No caso em questão, por absoluta ausência de provas, entendo que merece ser rejeitada a preliminar de nulidade suscitada, razão pela qual deve ser mantida a glosa objeto do item 4.

Despesas indedutíveis

Além das despesas objeto das glosas 2, 3 e 4 examinadas linhas acima, a autuação recai sobre glosas de despesas consideradas indedutíveis.

O fundamento comum entre as glosas é o de que as despesas, apesar de efetivamente incorridas e comprovadas, não poderiam ser deduzidas por não serem necessárias à atividade da Recorrente, nos termos do art. 299, do RIR/99.

A Recorrente é uma *holding* que detém participações societárias de sociedades empresárias do segmento de construção civil, incorporação imobiliária, produção e comercialização de unidades habitacionais, vendas ao cliente, intermediação na compra e venda de bens imóveis e locação de bens imóveis próprios (fls. 1.164) – capitalizou-se mediante a emissão de debêntures, transferiu os recursos obtidos para suas controladas a título de Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital (AFAC) e assumiu o pagamento das despesas

vinculadas à realização de investimentos nessas empresas controladas. Na sequência, entendendo que tais despesas seriam compatíveis com o objeto de suas atividades, não as adicionou na apuração do Lucro Real dos anos-calendários de 2014 a 2018.

Contrariamente, a Autoridade Fiscal entende que as despesas vinculadas à realização de investimentos nas controladas, ainda que comprovadas, não seriam necessárias à atividade do Interessado em epígrafe, pois seriam meros empréstimos para o custeio das atividades de suas controladas, as quais não poderiam – **para fins tributários** – ser suportadas pelo Interessado em epígrafe.

A discussão gira, então, sobre a necessidade dessas despesas nos moldes previstos pelo art. 299 do RIR/99 e pelo art. 311 do RIR/18.

Neste ponto, o voto da DRJ delimita bem o litígio:

Aproveitamos, a seguir, o exemplo utilizado pela própria Autoridade Fiscal para corroborar suas conclusões: o envio de recursos em favor da controlada TG Centro-Oeste Incorporações Imobiliárias S.A. – TG CENTRO-OESTE “*que se beneficiou diretamente dos montantes transferidos ou remeteu os recursos às suas controladas que são, efetivamente, geridas integralmente pela TEGRA SA*” (vide itens 176 e seguintes do TVF, destaques meus):

180. A TG CENTRO-OESTE, em 31/12/2010, não apresentava passivo em relação a sua controladora quanto a AFAC. Por outro lado, ela tinha uma dívida superior a R\$500 milhões relativa a empréstimos que eram, conforme consta da nota, “decorrentes da necessidade do financiamento operacional das *subsidiárias*”; a controladora realizava os mútuos e repassava os montantes envolvidos à controlada, incluindo as obrigações dos juros.

181. Os valores relacionados aos empréstimos contraídos pela TG CENTRO-OESTE constam da tabela do DOC EMPRÉST TG CENTRO, anexado ao Processo do Auto de Infração. A tabela foi disponibilizada à fiscalização em 26/06/2020 e nela é possível verificar que o último valor transferido à controlada a título de empréstimo ocorreu em maio de 2011.

182. A fiscalização relembra que referenciou os registros de lançamentos e estornos das transações registradas na conta AFAC no ano de 2011 que demonstram como eles ocorrem e a facilidade de serem alterados. A referência aconteceu quando do exame das 3ª e 4ª emissões de debêntures.

183. Nos anos de 2014 e 2015, a TEGRA SA considerou como receita, vinculada aos empréstimos efetuados em favor da controlada TG CENTRO-OESTE, os montantes de R\$43.875.949,49 e R\$43.035.627,23 – montantes lançados nas contas de resultado CIAS ASSOCIADAS – RECEITA JUROS e CIAS ASSOCIADAS VMA. O saldo da conta de empréstimo no final de novembro de 2015 era R\$302.520.931,76 que se mostrou resolvido com a transferência da quantia à conta de AFAC, fato que será analisado adiante.

184. Regressando a análise da conta AFAC vinculada à TG CENTRO-OESTE; o saldo inicial, no início do exercício de 2014, era R\$3.500.000,00.

185. A empresa disponibilizou, em 26/06/2020, os seguintes instrumentos de AFAC de 2014 (DOC CONTR AFAC_TG CENTRO):

DATA	VALOR
16/04/2014	11.350.000,00
10/06/2014	587.569.496,37
22/09/2014	149.230.000,00
17/11/2014	4.200.000,00
22/12/2014	7.100.000,00

186. A controladora TEGRA SA realizou as seguintes transferências à TG CENTROOESTE:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos
16/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	2.650.000,00
22/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	4.700.000,00
25/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	500.000,00
29/04/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	3.500.000,00
10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	449.561.957,03
10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	138.007.539,34
22/09/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	16.730.000,00
25/09/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	82.500.000,00
25/09/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	50.000.000,00
17/11/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	4.080.000,00
17/11/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	120.000,00
22/12/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	4.000.000,00
22/12/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZACAO	D	3.100.000,00

187. Os contratos de AFAC foram efetuados de forma a darem cobertura às transferências mensais efetuadas pela controladora; a data que consta em todos os instrumentos é a da primeira transferência *ocorrida no mês*. *Os contratos são assinados pelas mesmas pessoas representando as duas partes e, considerando, que não houve registro dos instrumentos não é possível precisar a data em que eles foram assinados. Nem mesmo quanto ao contrato que superou a quantia de meio bilhão de reais, que teria sido assinado em 10/06/2014, houve a formalização do registro do instrumento.*

188. Os recursos transferidos à controlada no ano de 2014 não tiveram como origem a emissão de debêntures, estando relacionados, principalmente, a montantes transferidos a título de AFAC pela controladora da companhia fiscalizada. Os contratos que formalizaram a transferência constam do Doc. AFAC CONTROLADORA.

189. Todos os instrumentos apresentados preveem que, utiliza-se como exemplo o instrumento de 10/06/2014:

A 2ª Contratante necessita de recursos financeiros para fazer frente a suas obrigações atuais e futuras, não possuindo, atualmente, disponibilidades de caixa suficientes; Cláusula 1ª: A 1ª Contratante neste ato se obriga a entregar à 2ª Contratante, a título de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital ("AFAC"), a quantia de R\$ 587.569.496,37 (quinhentos e oitenta e sete milhões, quinhentos e sessenta e nove mil, quatrocentos e noventa e seis reais, trinta e sete centavos). Parágrafo único. A entrega dos recursos ocorrerá de forma escalonada, de acordo com as necessidades futuras de caixa da 2ª Contratante. Cláusula 2ª: Os AFAC's deverão ser utilizados para aumento de capital da 2ª Contratante, a ser formalizado na primeira Assembleia Geral de Acionistas posterior à entrega dos recursos, a qual, em todo caso, deverá se realizar até 30 de abril do exercício seguinte ao da respectiva entrega dos recursos. Cláusula 3ª: As Partes reconhecem, para todos os efeitos legais, e em caráter irrevogável e irretratável, que os recursos entregues pela 1ª Contratante à 2ª Contratante ao abrigo do presente contrato têm natureza de AFAC, não assistindo à 1ª Contratante direito à restituição dessas quantias, a não ser pelos meios próprios que lhe assistirem na qualidade de acionista da 2ª Contratante, após conversão das mesmas em capital social da 2ª Contratante.

190. Os valores transferidos à TG CENTRO-OESTE no ano de 2014 registrados na escrituração contábil na conta AFAC, foram integralizados ao seu capital social em 31/03/2016, juntamente aqueles enviados à controlada no ano de 2015, até o mês de maio.

191. Os montantes transferidos no ano de 2014, considerando que são recursos aportados pela controladora da TEGRA SA sem a obrigação de remuneração, não tem

efeitos tributários. A fiscalização, porém, transcreverá a diferença de entendimento entre os contratos de mútuo e AFAC que terá repercussão nos exercícios posteriores.

192. Transcreve-se os entendimentos da Secretaria da Receita Federal:

Ato Declaratório Normativo CST nº 9/76

“DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados, que são considerados empréstimos ativos, inclusive no que diz respeito a seus reajustamentos, os adiantamentos de recursos feitos por uma pessoa jurídica para futuro aumento de capital de outra, mesmo que entre a prestadora e a beneficiária haja o comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos sejam transformados em participação de capital. ”

Parecer Normativo CST nº 23/81

“4. Ocorrendo a eventualidade de adiantamentos para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelas quais os ingressos tenham sido recebidos - mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital -, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, de conformidade com a legislação que rege a matéria e interpretação que decorre do subitem 4.6 do Parecer Normativo CST nº 133/75 (DOU de 24.11.1975) e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (DOU de 11.06.1976), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.

193. Os pronunciamentos normativos vieram estabelecer o alcance e efeitos dos conceitos de mútuo e AFAC a partir de dúvidas e questionamentos de contribuintes relacionadas a transferências efetuadas a título de adiantamento para futuro aumento de capital. Esses entendimentos se mantiveram e se mantêm vigentes, pois quando a Secretaria da Receita Federal do Brasil julgou necessário revogar pareceres editados pela Coordenação do Sistema de Tributação fez isso de forma expressa, editando, por exemplo, o Ato Declaratório Executivo RFB nº 04, de 05 de agosto de 2014, através do qual 152 (cento e cinquenta e dois) pareceres perderam o efeito.

194. Além dos dois pareceres mencionados, destaca-se ainda o seguinte trecho do PN CST Nº 17/84:

“7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem. 7.1- Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades. 7.1.1 - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7.1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros. 7.2 - Na hipótese em que se verifiquem adiantamentos no curso de um período-base e, após o seu encerramento, outros adiantamentos no período-base seguinte, antes da ocorrência de um dos eventos previstos em 7.1 ou de excedido o prazo fixado em 7.1.1, a capitalização deverá abranger, também, esses últimos valores transferidos pela investidora.”

195. O parecer normativo 17/84, conforme pode ser observado mediante o cotejamento com os dois mencionados anteriormente, diferencia tributariamente o entendimento do AFAC. Anteriormente essa transação era, independente de quaisquer circunstâncias, caracterizada como mútuo; esse último parecer estabelece requisitos para que o AFAC não seja equiparado ao mútuo: a realização do aumento do capital no primeiro ato formal da sociedade que ocorra mediante a reunião dos acionistas/sócios (item 7.1) e, na inocorrência desse, o prazo de 120 dias, contado do final do período-base no qual a sociedade recebeu os recursos (item 7.1.1).

Especificamente em relação as contingências trabalhistas, item 6 da Tabela I, aponta a Autoridade Fiscal que:

323. Os esclarecimentos prestados pela companhia nos dias 12/02/2020 e 28/08/2020 demonstram um fato presumível: a TEGRA SA é uma holding pura e não poderia ter dispêndios de indenização relacionados à construção e incorporação vinculados à sua atividade, assim como encargos trabalhistas. As contingências, aproveitando os nomes das contas, estão vinculadas às atividades desenvolvidas por suas controladas diretas e indiretas. Os posicionamentos da empresa são claros nesse sentido.

324. Também é claro que a companhia, caso haja decisão judicial, como ela afirma, indenize terceiros, independente dela não concordar com a sua posição no polo passivo da ação.

325. Tão cristalina quanto as proposições dos dois parágrafos precedentes, porém, é que as referidas despesas não são operacionais, ao menos à controladora. O Art. 299 do RIR/99 (Art. 311 RIR/318) não deixa dúvida que operacionais são as despesas “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº4.506, de 1964 art. 47).” As despesas contingências, trabalhistas, fiscais e civis, sob análise não tem a mínima relação com a atividade da companhia fiscalizada: participação societária em outras pessoas jurídicas.

Por sua vez, o Impugnante argumenta que “as alegações da Fiscalização nesse ponto não se sustentam e não são capazes de fundamentar as autuações ou de afastar os argumentos exposto anteriormente, pelas seguintes razões” (fl. 2.527 e seguintes, destaques meus):

- a) Os supostos vícios alegados não são capazes verdadeiramente, desqualificar os AFAC realizados;
- b) A despeito de alegar haver supostas “fragilidades”, que destaca exemplificativamente, a Fiscalização não descaracterizou, de fato, os AFAC’s realizados, não outorgando-lhes efeitos jurídicos distintos; e
- c) Ainda que pretendesse descaracterizar algumas das remessas, não poderia pretender invalidar todos os AFAC’s em razão de supostos vícios exemplificativamente enumerados em uma ou outra operação.

De início, pois, não há que se falar, sob qualquer perspectiva, em desrespeito às normas que regem os AFAC em razão de qualquer dos pontos alegados pela Fiscalização. Isso porque: (a) os AFAC, como se sabe, são operações que prescindem de forma específica, sequer precisando ser documentados em contratos; (b) não há ilegalidade em uma mesma pessoa física representar diferentes pessoas jurídicas, em especial no contexto de um mesmo grupo econômico; (c) não há qualquer previsão legal acerca do prazo em que um AFAC deva ser convertido, sua forma ou momento de realização, de modo que eventual demora para a conversão em capital não se presta, por si só, a invalidar um AFAC; e (d) os recursos recebidos como AFAC podem ser usados pela empresa investida para as mesmas finalidades do capital integralizado, não cabendo à Fiscalização dizer como os recursos deveriam ou não ser empregados.

(...)

Com efeito, nenhum dos elementos destacados se presta a desconfigurar os AFAC realizados, todos devidamente contabilizados pela Impugnante e por suas subsidiárias (conforme fls. 2.429/2.457).

Não fosse isso suficiente, outro ponto merece ser destacado: especificamente para o caso concreto, em que se analisa se os repasses de valores eram, ou não, feitos a título de investimento nas empresas controladas, a conversão em capital do AFAC ter sido realizada após os prazos estabelecidos para tanto pela RFB se torna ainda mais

irrelevante. Afinal, como constatado pela própria Fiscalização, **os montantes foram sim convertidos em capital**, ainda que após período de tempo maior do que aquele desejado pela Secretaria de Receita Federal.

É dizer: ainda que houvesse irregularidade relacionada ao prazo – o que, reafirme-se, não há –, a própria conversão dos AFAC em capital, confirmada pela Fiscalização, reforça as alegações da Impugnante no sentido de que as transferências eram feitas às suas subsidiárias a título de investimento. Afinal, conforme constatado pela própria Fiscalização (itens 199 e 214 do Relatório Fiscal, por exemplo), os valores remetidos às controladas eram, de fato, convertidos em capital, evidenciando que eram usados para realizar o objeto social da Impugnante.

Em segundo lugar, caso entendesse a Fiscalização que as remessas feitas a título de AFAC fossem, de fato, irregulares por força de tais “demoras” na conversão em capital, a única consequência possível seria sua descaracterização para fim tributário, com eventual configuração de, por exemplo um mútuo. Isso não foi feito pela Fiscalização, que se limitou a apontar supostos vícios nos adiantamentos, sem, contudo, imputar qualquer consequência jurídica a eles

(...)

Por fim, ainda que pretendesse descaracterizar, para fim tributário, os AFAC realizados, é certo que a Fiscalização não poderia fazer isso por meio de exemplos, como aqueles que citou em seu *Relatório Fiscal*. *Afinal, cada operação teria que se tratada individualmente, com a demonstração específica de que conteria vício capaz de invalidá-la*

Isso não se faz, como parece claro, de forma conjunta, com simples “exemplos” pontuais do que seriam supostos vícios ou “fragilidades”. Menos ainda pretendendo estender os efeitos desses mesmos exemplos a todo um conjunto de operações que, por sua própria natureza, não guardam perfeita uniformidade.

Assim, se pretendia descaracterizar juridicamente algum ou alguns dos AFAC realizados, deveria ter feito de forma objetiva e individual, lavrando as autuações de forma proporcional a cada eventual desqualificação.

(...)

PASSO A ME PRONUNCIAR

De plano, rejeito a alegação que a autuação foi efetuada “**por meio de exemplo**”.

Com efeito, analisou-se detalhadamente todas as emissões de debêntures e o reflexo que o aproveitamento indevido das despesas incorridas com a realização de investimentos nas controladas ocasionou na apuração do Lucro Real nos anos-calendários de 2014 a 2018.

O exemplo utilizado no Relatório Fiscal (acima reproduzido) do envio de recursos em favor da controlada TG CENTRO-OESTE esclareceu o “*modus operandi*” no envio de recurso para as demais controladas.

Mas, a análise do envio de recursos para todas as demais controladas foi devidamente realizada e individualizada as consequências tributárias das despesas vinculadas que foram indevidamente aproveitadas pelo Interessado em epígrafe.

Nesse contexto, deve-se reconhecer que os adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC) apontados pela Impugnante correspondem a atos de pura liberalidade e são ônus desnecessários os encargos suportados por ele quando os disponibilizou para suas controladas, tal como o disposto no Parecer Normativo CST nº 23/81:

Parecer Normativo CST nº 23/81

“4. Ocorrendo a eventualidade de adiantamentos para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pelas quais os ingressos tenham sido recebidos - mesmo que

sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital -, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, de conformidade com a legislação que rege a matéria e interpretação que decorre do subitem 4.6 do Parecer Normativo CST nº 133/75 (DOU de 24.11.1975) e Ato Declaratório (Normativo) CST nº 09/76 (DOU de 11.06.1976), por serem esses adiantamentos considerados obrigações para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.

Ainda que houvesse necessidade de transferência desses recursos às construtoras controladas, essa necessidade seria delas, e não do Impugnante, que os repassou àquelas, graciosamente, com emissões de debêntures gravosas para si mesmo, o que desenquadra as despesas apontadas nos itens 5 a 10 da Tabela I acima do previsto no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) e pelo art. 311 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 (RIR/18).

Mutatis mutandis, o mesmo raciocínio se aplica às contingências trabalhistas, pois essas despesas não são operacionais, ao menos para a controladora, ainda que haja decisão judicial que a inclua no polo passivo de eventual ação trabalhista contra suas controladas.

De novo, as despesas com contingências, trabalhistas, fiscais e civis, sob análise não tem a mínima relação com a atividade da companhia fiscalizada: participação societária em outras pessoas jurídicas

Voto, então, por manter a glosa das despesas apontadas nos itens 5 a 10 da Tabela I : Valores Tributados nos Auto de Infração de IRPJ e CSLL.

Conforme ao que se verifica do excerto transcrito acima, a turma julgadora *a quo* entendeu que para o deslinde do feito era suficiente o reconhecimento de que a emissão de debêntures para repasse de recursos às controladas na forma de adiantamentos para futuro aumento de capital representa uma prática marcada pela liberalidade da Recorrente, razão pela qual carece a dedução das despesas deve ser glosada por ausência do requisito da necessidade e, no que diz respeito à glosa do item 6. Custo/Despesa indedutível – contingências trabalhistas, considerou que as despesas não seriam operacionais para a controladora, ainda que tenha sido incluída no polo passivo por decisão judicial.

Esses foram os motivos que levaram a DRJ a manter as glosas dos itens 5 a 10.

5) CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – JUROS DE DEBÊNTURES: referentes aos exercícios de 2014 a 2018 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte IV, itens 81 a 273);	57.759.893,88	64.500.909,36	13.095.300,12	7.721.264,69	36.768.026,04
6) CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – CONTINGÊNCIAS: referentes aos exercícios de 2014 a 2018 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte VII, itens 318 a 335);	2.274.265,22	187.325,60	7.032.157,57	4.515.276,93	253.117,09
7) CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – DESPESAS FINANCEIRAS – CONTAS A PAGAR: referente apenas ao exercício de 2014 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte I, itens 3 a 9);	5.252.552,24				
8) CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – CIAS ASSOCIADAS VMP e DESPESAS DE JUROS: referentes aos exercícios de 2014 a 2018 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte III, itens 53 a 80);	2.597.028,25	6.432.357,94	4.855.128,34	79.585,27	73.735,59
9) CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – DESPESAS DE JUROS – "EMPRÉSTIMO DE GIRO: referentes aos exercícios de 2015 a 2016 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte V, itens 274 a 289);		12.406.010,09	6.443.732,75		
10) CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL – TAXAS FINANCEIRAS: referentes aos exercícios de 2014 a 2018 (RELATÓRIO FISCAL, Item IV, Parte VII, itens 299 a 316).		15.315.054,61	1.275.307,96	463.859,93	2.364.893,54

Análise das glosas 5, 9, 10 e 1

Sobre as despesas relacionadas à emissão de debêntures, é importante observar que a Recorrente um fato incontroverso. A Recorrente emitiu debêntures para levantar recursos que foram repassados a suas controladas.

De início, com relação à emissão das debêntures não há apontamentos de que essas foram utilizadas como meio de distribuição disfarçada de lucros, foram vinculadas ao lucro da companhia com percentual elevado, ou qualquer outra irregularidade na emissão.

Assiste razão à Recorrente neste ponto. Nenhum elemento descaracterizador da debênture está presente nas operações analisadas no TVF.

No entanto, a Autoridade Fiscal aponta que as despesas financeiras vinculadas às debêntures seriam indedutíveis, tendo em vista que os recursos captados a partir dessas operações foram repassados às empresas controladas pela Recorrente, sem que os encargos relacionados fossem suportados por elas. Dessa forma, não estaria presente o requisito da necessidade previsto no art. 299, do RIR/99. veja-se:

98. Não existe óbice para que a controladora realize um empréstimo através de debêntures e repasse a empresas subsidiárias, desde que os encargos relacionados sejam pagos por elas. O reconhecimento e o pagamento de despesas vinculadas a empréstimos repassados a outras entidades não são necessários a atividade da controladora e, assim, não são dedutíveis como despesas financeiras, em consonância com a legislação tributária, principalmente o Art. 299 do RIR/99. Esse entendimento, inclui, os encargos vinculados as debentures emitidas.

Aqui reside outro ponto incontroverso. Os recursos captados foram, de fato, repassados para empresas controladas como adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC).

A Recorrente, de fato não repassou os encargos relacionados às operações de debêntures, tanto é assim que a Recorrente pretende deduzir as despesas financeiras relacionadas à emissão das debêntures.

No entanto, a Recorrente destaca que, a transferência de recursos para empresas investidas, seja por meio de aumentos imediatos de capital, por mútuos ou por AFAC corresponde, justamente, à realização da atividade principal da companhia autuada. Ou seja: os recursos captados com as debêntures foram diretamente direcionados – como constatado pela própria Fiscalização – à realização do objeto social da Recorrente, na medida em que foram usados para realizar investimentos em outras sociedades empresárias.

Conforme ao que se depreende de seu Estatuto Social juntado às fls. 2545, a Recorrente tem por objeto social a participação no capital social de outras sociedades.

Artigo 2 - A Companhia tem por objeto a participação no capital social de outras sociedades, podendo, para tanto, realizar todos e quaisquer atos necessários para o cumprimento de seu objeto social.

Certo é que a atividade de participação no capital social de outras sociedades exige que sejam realizados investimentos, quando necessários, nas sociedades controladas.

Dessa forma, não vejo como reconhecer a afirmação segundo a qual o investimento em sociedades controladas não se faz necessário, uma vez que – aqui está outro

fato reconhecido pela Fiscalização e pela Recorrente, os investimentos se deram por meio de adiantamentos para futuro aumento de capital.

Nesse ponto a Fiscalização, utilizando-se, como exemplo, o envio de recursos em favor da controlada TG Centro-Oeste Incorporações Imobiliárias S.A. descreve algumas das operações de AFAC desenvolvidas entre a Recorrente (investidora) e TG Centro-Oeste Incorporações Imobiliárias S.A. (INVESTIDA), nos itens 176 a 264.

176. Ainda assim os elementos apresentados pela fiscalizada serão analisados e relatar-se-á uma série de outros fatos que corroboram a conclusão fiscal. Nesse sentido, a fiscalização utilizará, **como exemplo**, o envio de recursos em favor da controlada TG Centro-Oeste Incorporações Imobiliárias S.A. – TG CENTRO-OESTE que se beneficiou diretamente dos montantes transferidos ou remeteu os recursos às suas controladas que são, efetivamente, geridas integralmente pela TEGRA SA.

A partir do exame dessa amostra de operações, conclui que os AFAC estavam maculados por “fragilidades” que reduziriam a sua força probatória:

- a) os contratos seriam assinados pelas mesmas pessoas, representando as duas partes;
- b) haveria, supostamente, sistemática violação do “prazo” de 120 (cento e vinte) dias, contados do encerramento do período-base em que a sociedade tenha recebido os recursos financeiros, para efetivo aumento do capital;
- c) os valores transferidos à TG-Centro-Oeste em 2014 teriam sido integralizados somente em 31/03/2016. A ata que formalizou a operação e foi arquivada na Junta é de 15/03/2016;
- d) as destinações dos AFAC seriam “alteradas com facilidade”, havendo, inclusive, hipótese de devolução dos valores.

Irresignada, a Recorrente apresentou, além de razões de direito que, no seu entender, afastariam as conclusões obtidas pela Autoridade Fiscal, também uma preliminar de nulidade, alegando que a Fiscalização não poderia descaracterizar todos os AFAC com base em supostos vícios exemplificativamente enumerados em uma ou outra operação.

Conforme descrito acima, a DRJ afastou a preliminar de nulidade, nos seguintes termos.

De plano, rejeito a alegação que a autuação foi efetuada “**por meio de exemplo**”.

Com efeito, analisou-se detalhadamente todas as emissões de debêntures e o reflexo que o aproveitamento indevido das despesas incorridas com a realização de investimentos nas controladas ocasionou na apuração do Lucro Real nos anos-calendários de 2014 a 2018.

O exemplo utilizado no Relatório Fiscal (acima reproduzido) do envio de recursos em favor da controlada TG CENTRO-OESTE esclareceu o “*modus operandi*” no envio de recurso para as demais controladas.

Mas, a análise do envio de recursos para todas as demais controladas foi devidamente realizada e individualizada as consequências tributárias das despesas vinculadas que foram indevidamente aproveitadas pelo Interessado em epígrafe.

A Recorrente, em seu recurso voluntário defende, novamente, que a Fiscalização não poderia ter descaracterizado os efeitos dos AFAC com base em exemplos, veja-se:

Por fim, ainda que pretendesse descaracterizar, para fim tributário, os AFAC realizados, é certo que a Fiscalização não poderia fazer isso por meio de exemplos, como aqueles que citou em seu Relatório Fiscal. Afinal, cada operação teria que ser tratada individualmente, com a demonstração específica de que conteria vício capaz de invalidá-la.

Isso não se faz, como parece claro, de forma conjunta, com simples “exemplos” pontuais do que seriam supostos vícios ou “fragilidades”. Menos ainda pretendendo estender os efeitos desses mesmos exemplos a todo um conjunto de operações que, por sua própria natureza, não guardam perfeita uniformidade.

Assim, se pretendia descaracterizar juridicamente algum ou alguns dos AFAC realizados, deveria ter feito de forma objetiva e individual, lavrando as autuações de forma proporcional a cada eventual desqualificação.

Entendo que assiste razão à recorrente. A autuação se baseia em fatos que não necessariamente estão presentes em todas as operações de AFAC e as “fragilidades” citadas acima não estão, necessariamente, presentes em todas as operações realizadas pela Recorrente.

Entendo que para descaracterização dos efeitos dos AFAC se fazia necessária uma análise individualizada e objetiva demonstrando os valores decorrentes de cada operação, que resultariam – se fosse o caso – em autuações de forma proporcional a cada desqualificação.

Note-se, portanto, que o vício aqui examinado não se refere à incorreta aplicação de norma jurídica tributária, da ausência de subsunção do fato à norma ou da incorreta aplicação de normas de direito material. O equívoco aqui reconhecido é de natureza formal, com a falha na descrição dos fatos que deram origem à obrigação tributária, aspecto formal do lançamento previsto no art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972.

Dessa forma, entendo que o lançamento das glosas dos itens 5, 1, e 10 deve ser anulado por vício formal, com a reabertura do prazo decadencial para nova autuação, nos termos do art. 173, II, do CTN.

Vencido na proposta de anulação do lançamento por vício formal, passo a analisar o mérito das razões recursais que tratam das glosas dos itens 5, 1 e 10.

A Fiscalização argumenta que o total controle dos procedimentos operacionais no Grupo Tegra permite que os contratos sejam assinados pelas mesmas pessoas físicas representando as “partes contratantes” e que os lançamentos contábeis sejam realizados em discordância com a operação efetivamente realizada. Essa situação, conforme relatado, fragiliza a utilização seja dos instrumentos apresentados à fiscalização, seja da escrituração contábil como elementos probatórios.

Em sede de recurso voluntário a Recorrente alega que as operações de AFAC prescindem de forma específica, sequer precisando ser documentados em contratos e que não há ilegalidade em uma mesma pessoa física representar diferentes pessoas jurídicas, em especial no contexto de um mesmo grupo econômico.

Entendo que essa constatação isolada é incapaz de afastar os efeitos jurídicos do AFAC, principalmente se restar comprovado que os investimentos foram, de fato, integralizados na sociedade investida, com o efetivo aumento do capital social.

Neste ponto, deve-se destacar que a Fiscalização não aponta a ausência de integralização do capital social. Ao contrário disso, a Fiscalização reconhece a integralização do capital social e assim demonstra nos exemplos descritos no TVF, limitando-se a questionar a inobservância do prazo previsto no Parecer Normativo CST nº 17/84, que assim dispõe:

“7. Contudo, não se pode admitir que tais recursos fiquem indeterminadamente aguardando a capitalização pretendida, fazendo-se necessário definir um prazo máximo para o cumprimento das finalidades a que se destinem.

7.1- Entendemos como razoável que o aumento de capital seja realizado por ocasião do primeiro ato formal da sociedade coligada, interligada ou controlada, que ocorra imediatamente após o recebimento dos recursos financeiros, seja Assembleia Geral Extraordinária (AGE), para as sociedades por ações, ou alteração contratual, para as demais sociedades.

7.1.1 - Não ocorrendo um daqueles eventos previstos em 7.1, o prazo máximo de tolerância será de até 120 (cento e vinte) dias contados a partir do encerramento do período-base em que a sociedade coligada, interligada ou controlada tenha recebido os recursos financeiros.

7.2 - Na hipótese em que se verifiquem adiantamentos no curso de um período-base e, após o seu encerramento, outros adiantamentos no período-base seguinte, antes da ocorrência de um dos eventos previstos em 7.1 ou de excedido o prazo fixado em 7.1.1, a capitalização deverá abranger, também, esses últimos valores transferidos pela investidora.”

Ocorre que o prazo previsto no Parecer Normativo CST nº 17/84 carece de previsão legal, de modo que tendo sido reconhecido pela Fiscalização o efetivo aumento do capital social, a glosa não pode subsistir sob o fundamento de que o aumento se deu extemporaneamente.

Esse entendimento foi veiculado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao proferir o acórdão nº 9101-004.402, da lavra da Conselheira Cristiane Silva Costa. Veja-se:

Numero do processo:13805.000676/93-34

Turma:1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:1ª SEÇÃO

Seção:Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão:Wed Sep 11 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação:Tue Oct 01 00:00:00 UTC 2019

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 1987 IRPJ. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. DESCARACTERIZAÇÃO. PRAZO DE 120 DIAS PARA CAPITALIZAÇÃO. PN CST 17/84. O prazo de 120, previsto no subitem 7.1.1 do Parecer Normativo CST 17/1984 não tem amparo legal. Assim, o mero descumprimento deste prazo não é causa suficiente para descaracterizar a efetiva capitalização do adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC).

Numero da decisão:9101-004.402

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. (documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rêgo- Presidente (documento assinado digitalmente) Cristiane Silva Costa - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Nome do relator:CRISTIANE SILVA COSTA

Por fim, eventuais reduções do capital social ou pagamento de lucros e dividendos não se prestam a descaracterizar o AFAC realizado e, ainda que assim não fosse, a Fiscalização deveria ter segregado os valores a serem glosados com base nessa constatação, não sendo razoável a descaracterização de todas as operações por conta do entendimento de que as destinações dos AFAC seriam “alteradas com facilidade”, havendo, inclusive, hipótese de devolução dos valores.

O que se verifica, de fato, é que a Recorrente, ao investir em sociedades controladas, manteve-se nos limites do exercício de seu objeto social, qual seja, a participação no capital social de outras sociedades. Dessa forma, entendo que as despesas de juros de debêntures e taxas financeiras são necessárias para a manutenção de sua fonte produtora, razão pela qual voto por afastar as glosas objeto dos itens 5, 10 e 1.

O mesmo entendimento deve ser aplicado à glosa descrita no item 9. A diferença aqui está na forma de captação dos recursos pela Recorrente. Ao invés de emitir debêntures, a Recorrente recorreu a um empréstimo junto ao Banco do Brasil, a partir do qual recebeu R\$ 90.000.000,00 para a sua controlada Brookfield Rio de Janeiro Empreendimentos Imobiliários S.A.

Consta do TVF que a referida empresa controlada recebeu mais de 100 (cem) transferências no ano de 2015 que totalizaram um montante superior a R\$620 milhões – todos os recursos transferidos a essa controlada foram contabilizados na conta AFAC.

A Fiscalização não apresentou outros esclarecimentos para descaracterizar os AFAC no item em que trata da glosa em questão.

Dessa forma, não havendo demonstração da irregularidade dos AFAC, a glosa do item 9 também merece ser afastada.

Análise da glosa do item 6

Dedutibilidade das contingências cíveis, trabalhistas e fiscais

A Fiscalização também glosou as despesas lançadas nas contas **5420000016 - CONTINGENCIAS TRABALHISTAS – INCORPORACAO**, **5420000017 - CONTINGENCIAS CIVEIS – INCORPORACAO** e **5420000018 - CONTINGENCIAS FISCAIS – INCORPORACAO**.

A referida glosa foi motivada pelo fato de se tratarem de contingências vinculadas às atividades desenvolvidas por suas controladas diretas ou indiretas, não sendo possível admitir a sua dedutibilidade por não serem necessárias à atividade da empresa e a manutenção de sua fonte produtora.

A Recorrente alega que é incluída no polo passivo de reclamações trabalhistas e ações cíveis que envolvem projetos e obras de suas controladas. São os casos de responsabilização solidária ou subsidiária.

Argumenta, ainda, que necessidade decorre da absoluta ausência de liberalidade relativamente a tais dispêndios, que decorrem de decisão judicial. Vale ressaltar, nesse ponto, que a Recorrente demonstrou, ao longo do processo fiscalizatório, que era incluída no polo passivo de diversas ações, conforme exemplo de fl. 126.

O documento citado pela Recorrente, contudo, refere-se a captura da tela obtida no sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, e mostra a consulta do processo sob nº 0005293-63.2016.8.19.0202.

Embora seja presumível que a Recorrente seja incluída no polo passivo de ações judiciais propostas contra suas controladas, fato é que o documento mencionado pela Recorrente não comprova a alegada situação.

Ademais disso, ainda que a Recorrente tenha o dever de pagar a dívida de sua controlado, por força de decisão judicial que reconheceu a sua responsabilidade subsidiária, não se pode perder de vista o surgimento do seu direito de regresso em favor da Recorrente por ter cumprido com a reparação de danos causados por suas controladas.

Dessa forma, entendo que o requisito da necessidade não está presente no caso em questão, devendo ser mantida a glosa objeto do item 6.

Análise da glosa do item 7

Despesas Financeiras – contas a pagar

Quanto a essa glosa, diz a autoridade fiscal que:

I. CONTA 5311100005 - DESPESAS FINANCEIRAS – CONTAS A PAGAR

3. A análise dos valores lançados nessa conta de resultado restringe-se ao ano de 2014.

O montante total registrado nela e levado ao resultado do exercício foi R\$16.305.921,88 – a planilha com os registros dos lançamentos está anexada ao Processo do Auto de Infração (Doc. DESPESAS FINANCEIRAS-CONTAS A PAGAR). A fiscalização segregou o exame tomando por base as três contas utilizadas como contrapartidas nos lançamentos.

i. Registro efetuado contra a conta 2141010003 - EMPRESTIMOS PARTE RELACIONADAS CP

4. Verificou-se que a empresa registrou nessa conta o montante de R\$5.252.552,54 que está vinculado a um empréstimo contraído junto à sua controladora, a BRKM RE Opp Fund LLC, registrado na conta contábil **2141010003 - EMPRESTIMOS PARTE RELACIONADAS CP**. Não haveria previsão de remuneração do principal, conforme Nota Explicativa - NE nº 15 das Demonstrações Financeira – as demonstrações financeiras da empresa estão anexadas ao processo do Auto. A companhia, no entanto, reconheceu e levou ao resultado fiscal o valor destacado.

5. Transcreve-se o lançamento que foi destacado na cor amarela na planilha com o registro contábil:

31/12/2014	5311100005	DESPESAS FINANCEIRAS - CONTAS A PAGAR	D	5.252.552,24	LANCAMENTO MANUAL LANCAMENTO MANUAL Lancamento em debito
31/12/2014	2141010003	EMPRESTIMOS PARTE RELACIONADAS CP	C	5.252.552,24	LANCAMENTO MANUAL LANCAMENTO MANUAL Lancament em credito

6. A empresa, instada a se pronunciar sobre o aproveitamento da referida despesa, em 25/06/2020, apresentou os contratos de empréstimo, que confirmaram a informação da NE, e afirmou que:

O valor de R\$5.252.552,24, lançado a débito na conta 5311100005, é referente à atualização de mútuo entre a Brookfield Incorporações S.A. e a BRKB RE OPP FUND LLC, conforme instrumento anexo (doc. 22 - “Mútuo_Bisa & BRKB_2º aditamento”).

Em que pese não haja previsão de pagamento de juros no contrato, contabilmente é feita a contabilização de passivo contra o grupo de patrimônio líquido e, posteriormente, a apropriação de juros “embutidos” contra resultado. Trata-se de aplicação da regra do CPC 38, que determina que os empréstimos devem ser mensurados pelo seu valor justo, acrescidos dos custos de transação diretamente atribuíveis.

Por fim, importa esclarecer que as despesas de atualização contabilizadas no resultado se referem à competência de 2014.

7. Se o lançamento, em respeito à norma contábil, está societariamente correto, por outro lado a empresa desrespeitou a legislação tributária ao deixar de adicionar no Lalur o montante referente à despesa que, efetivamente, não ocorreu. A irregularidade aconteceu apenas no ano de 2014, pois a empresa efetuou a adição nos demais exercícios.

8. A necessidade da adição do valor mencionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL está prevista no Art. 8º do Decreto-Lei 1.598/77 e Art. 57 da Lei 8.981 c/c Art. 247, 249, 262 e 299 do RIR99 (Art. 47 da Lei 4.506/64) c/c Art. 180 a 182 da IN RFB 1515/2014 (Art. 61, 62 e 310 da IN RFB nº 1700/2017).

9. Os contratos de empréstimos celebrados com a controladora confirmam no item “PAGAMENTO” a falta de incidência de juros sobre o valor principal emprestados (DOC EMPRÉSTIMO CONTROLADORA).

Por sua vez, a Recorrente afirma que os juros estavam previstos em contrato e foram corretamente contabilizados. Neste ponto, a Recorrente contradiz a informação apresentada em sede de fiscalização, segundo a qual não haveria previsão de pagamento de juros no contrato (fls. 104).

X. Item 22: Lançamento a débito na conta 2141010003 (EMPRÉSTIMOS PARTES RELACIONADAS)

O valor de R\$5.252.552,24, lançado a débito na conta 5311100005, é referente à atualização de mútuo entre a Brookfield Incorporações S.A. e a BRKB RE OPP FUND LLC, conforme instrumento anexo (doc. 22 - “Mútuo_Bisa & BRKB_2º aditamento”).

Em que pese não haja previsão de pagamento de juros no contrato, contabilmente é feita a contabilização de passivo contra o grupo de patrimônio líquido e, posteriormente, a apropriação de juros “embutidos” contra resultado. Trata-se de aplicação da regra do CPC 38, que determina que os empréstimos devem ser mensurados pelo seu valor justo, acrescidos dos custos de transação diretamente atribuíveis.

Por fim, importa esclarecer que as despesas de atualização contabilizadas no resultado se referem à competência de 2014.

Da mesma forma, ao se examinar os contratos juntados às fls. 1167 a 1192, verifica-se que todos apresentam a mesma cláusula sobre a não incidência de juros.

2. PAGAMENTO

2.1 A Mutuária deverá pagar o Valor Principal na íntegra em uma única parcela, a qual será devida em até 7 (sete) anos, a contar da primeira data de desembolso, sendo permitida a prorrogação, mediante o envio de notificação por escrito a ser enviada pela Mutuária à Mutuante requerendo tal prorrogação, com no mínimo 3 (três) meses de antecedência (a “Data de Pagamento”).

2.2 Não incidirão quaisquer juros sobre o Valor Principal.

Dessa forma, a alegação da Recorrente não pode prevalecer por ausência de comprovação, razão pela qual entendo que a glosa do item 7 deve ser mantida.

*Análise da glosa do item 8**Despesas Financeiras – contas a pagar*

Sobre a glosa objeto do item 8, afirma a Autoridade Fiscal que:

III. 5312010001 - DESPESAS DE JUROS - COMPANHIAS ASSOCIADAS e 5330000001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS – VMP

53. Os valores registrados nas duas contas serão analisados conjuntamente, pois estão relacionados a uma mesma transferência de valor realizada pela controlada BRSCAN FARIA LIMA SPE S.A. - BRSCAN, CNPJ 09.329.090/0001-33. O exame alcança os exercícios de 2014 a 2018.

54. No dia 09/06/2014 é lançado o envio de R\$37,5 milhões da BRSCAN à controladora (fiscalizada). Esse valor é registrado no passivo exigível a longo prazo da TEGRA S.A., na conta 2241010001 - CIAS ASSOCIADAS - CONTAS CORRENTES.

55. A partir do dia 30/06/2014, a fiscalizada passa a registrar no último dia de cada mês um montante de juros e variação monetária que estão lançados nas duas contas de resultado sob análise. O passivo é quase que totalmente resolvido ao final de 2016.

56. A empresa afirmou, no Termo de esclarecimentos de 24/06/2020 (Item 23), que o aproveitamento dos montantes no resultado fiscal foi realizado com base no Art. 299 do RIR/99 (Art. 374 RIR/18) c/c Art. 17 do DL 1598/77.

57. Junto ao Termo mencionado no parágrafo precedente, foi apresentado um contrato de mútuo no qual as duas partes são representadas pelas mesmas pessoas físicas (DOC EMPRÉSTIMO BRSCAN). O contrato, embora seja intitulado de mútuo, não estabelece a forma como ele será quitado – se parceladamente ou numa data única – e, consequentemente, sem as datas estabelecidas à quitação da dívida formalizada no instrumento.

58. Antes da análise das despesas levadas aos resultados, a fiscalização ratifica que a TEGRA S.A. detinha em 06/2014 e continua a deter 100% do capital social da BRSCAN.

59. A fiscalização relaciona os lançamentos efetuados na escrituração **da controlada** quanto aos valores transferidos à controladora no ano de 2014:

Conta:		2135010018 - FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO						
Saldo Inicial:		0,00						
#	Data	Cod. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	D / C	Histórico
1	10/06/2014	1141010007	DIVIDENDOS A RECEBER - RECONCILIACAO	D	154.492.937,67		C	DIVIDENDOS A PAGAR DIVIDENDOS A PAGAR Razao Bsp Client Deb
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D		154.492.937,67	C	DIVIDENDOS A PAGAR DIVIDENDOS A PAGAR Razao Bsp Fornec Ore
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D	154.492.937,67		C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Razao Bsp Fornec Deb
	10/06/2014	1141010007	DIVIDENDOS A RECEBER - RECONCILIACAO	C		154.492.937,67	C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Razao Bsp Client Ore
2	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D	154.492.937,67		C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Razao Bsp Fornec Deb
	10/06/2014	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	C		154.492.937,67	C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Lancament em credito
	10/06/2014	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	D	154.492.937,67		C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Lancament em debito
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D		154.492.937,67	C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Razao Bsp Fornec Ore
3	10/06/2014	1141010007	DIVIDENDOS A RECEBER - RECONCILIACAO	D	115.566.762,38		C	DIVIDENDOS A PAGAR DIVIDENDOS A PAGAR Razao Bsp Client Deb
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D		115.566.762,38	C	DIVIDENDOS A PAGAR DIVIDENDOS A PAGAR Razao Bsp Fornec Ore
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D	115.566.762,38		C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Razao Bsp Fornec Deb
	10/06/2014	1141010007	DIVIDENDOS A RECEBER - RECONCILIACAO	C		115.566.762,38	C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Razao Bsp Client Ore
4	10/06/2014	1141010007	DIVIDENDOS A RECEBER - RECONCILIACAO	D	115.566.762,38		C	DIVIDENDOS A PAGAR DIVIDENDOS A PAGAR Razao Bsp Client Deb
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D		115.566.762,38	C	DIVIDENDOS A PAGAR DIVIDENDOS A PAGAR Razao Bsp Fornec Ore
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D	115.566.762,38		C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Razao Bsp Fornec Deb
	10/06/2014	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	C		115.566.762,38	C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Lancament em credito
5	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	D	115.566.762,38		C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Razao Bsp Fornec Deb
	10/06/2014	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	C		115.566.762,38	C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Lancament em credito
	10/06/2014	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	D	115.566.762,38		D	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Lancament em debito
	10/06/2014	2135010018	FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	C		115.566.762,38	C	ESTORNO DOCUMENTO ESTORNO DOCUMENTO Razao Bsp Fornec Ore

60. A BRASCAN, conforme se verifica nos lançamentos contábeis, remeteu a quantia de R\$154.492.937,67 à sua controladora e registrou em sua escrituração contra a conta do ativo 1141010007 - DIVIDENDOS A RECEBER – RECONCILIACAO – conta sintética 1141 – EMPRESTIMOS A PARTE RELACIONADAS (circulante). Posteriormente, a empresa faz o estorno dos registros. Esses fatos estão registrados nos lançamentos de números 1 e 2. A conta 2135010018 - FORNECEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO é utilizada como transitória.

61. No lançamento 4 aparece registrada a mesma operação de transferência ocorrendo, no entanto, a redução da quantia em R\$37.492.937,67.

62. Os lançamentos 3 e 5 se anulam, considerando os estornos efetuados.

63. O montante reduzido no lançamento 4 foi registrado na escrituração da empresa **controlada** na forma que segue:

Conta:		1113300121 - BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA						
Saldo Inicial:		0,00						
#	Data	Cod. Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	D / C	Histórico
10/06/2014	2141010001	DIAS ASSOCIADAS - RECONCILIACAO	D	37.492.937,67			C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Razao Bsp Fornec Deb
	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	C			37.492.937,67	C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Lancament em credito
Conta:		2141010001 - DIAS ASSOCIADAS - RECONCILIACAO						
Saldo Inicial:		0,00						
10/06/2014	3000000009	TRANSITORIA DE TRM	D	37.492.937,67			C	MUTUO SAIDA PTES REL MUTUO SAIDA PTES REL Lancament em debito
	2141010001	DIAS ASSOCIADAS - RECONCILIACAO	C		37.492.937,67		C	MUTUO SAIDA PTES REL MUTUO SAIDA PTES REL Razao Bsp Fornec Ore
10/06/2014	2141010001	DIAS ASSOCIADAS - RECONCILIACAO	D	37.492.937,67			C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Razao Bsp Fornec Deb
	1113300121	BRASESCO AG. 2373-6 - 1791-4 SAIDA	C			37.492.937,67	C	PAGTO AUTOMATICO PAGTO AUTOMATICO Lancament em credito
Conta:		3000000009 - TRANSITORIA DE TRM						
Saldo Inicial:		0,00						
10/06/2014	1241010001	COMPANHIAS ASSOCIADAS	D	37.492.937,67			C	APLICACAO FINANCEIRA APLICACAO FINANCEIRA Lancament em debito
	3000000009	TRANSITORIA DE TRM	C			37.492.937,67	C	APLICACAO FINANCEIRA APLICACAO FINANCEIRA Lancament em credito

64. Embora a saída do dinheiro da BRASCAN tenha sido registrada contra a conta do passivo, a sucessão de registros efetuados se resume, efetivamente, a:

D COMPANHIAS ASSOCIADAS

C BRASESCO AG 2373-6 37.492.937,67

65. Considerando os fatos retratados na escrituração contábil da controlada, uma parte do valor transferido à controladora foi registrado na conta de DIVIDENDOS A RECEBER – RECONCILIACAO e, posteriormente, foi transferido à conta 1241010001 - COMPANHIAS ASSOCIADAS; sobre esse valor a controladora – TEGRA SA – passou a registrar, em sua contabilidade, despesas financeiras que compuseram o resultado da companhia.

66. Continuando a análise: a TEGRA, no mesmo dia 10/06/2014, recebeu recursos de R\$500 milhões de sua controladora que foram contabilizados na conta do passivo AFAC. Na mesma data, a companhia transferiu esses recursos e os enviados pela BRASCAN a duas outras de suas controladas – controle total com participação de 100%, conforme lançamentos:

10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZAÇÃO	D	449.561.957,03		631.212.957,03	D	AFAC SAIDA PARTE REL AFAC SAIDA PAR
10/06/2014	2135010018	FORNEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	C		449.561.957,03	631.212.957,03	D	AFAC SAIDA PARTE REL AFAC SAIDA PAR
10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZAÇÃO	D	138.007.539,34		769.220.496,37	D	AFAC SAIDA PARTE REL AFAC SAIDA PAR
10/06/2014	2135010018	FORNEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	C		138.007.539,34	769.220.496,37	D	AFAC SAIDA PARTE REL AFAC SAIDA PAR
10/06/2014	1171000001	ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZAÇÃO	D	76.000.000,00		845.220.496,37	D	AFAC SAIDA PARTE REL AFAC SAIDA PAR
10/06/2014	2135010018	FORNEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	C		76.000.000,00	845.220.496,37	D	AFAC SAIDA PARTE REL AFAC SAIDA PAR

67. Os históricos dos registros contábeis não demonstram o destino das operações realizadas, mas considerando os elementos coletados pela fiscalização se concluiu que as duas primeiras transferências ocorreram em favor da TG CENTRO-OESTE (Brookfield Centro-Oeste) e a última beneficiou a TG SÃO PAULO (Brookfield São Paulo).

68. Retornado a contabilidade da BRASCAN, ela apresenta no exercício de 2014 um passivo registrado na conta 2135010029 - CAPITALIZACAO JUROS SUBSIDIARIAS no montante de R\$35.442.451,52, vinculado a uma dívida em face da sua controladora TEGRA S.A, conforme trecho do balancete da controlada:

2	PASSIVO + PL	S	233.684.925,34	C	1.335.398.233,12	1.252.920.344,29	151.209.038,51	C
21	CIRCULANTE	S	49.650.759,49	C	1.166.560.867,06	1.163.075.052,67	46.164.945,06	C
214	OUTROS	S	42.854.021,55	C	823.893.650,96	826.832.128,02	45.792.498,58	C
2135	OUTROS	S	35.481.056,76	C	746.328.262,36	749.830.617,02	38.983.381,39	C
2135010018	FORNEDOR MATERIAIS E SERVICOS-CORPORATIVO	A	0,00		729.930.949,97	729.945.675,58	14.825,61	C
2135010029	CAPITALIZACAO JUROS SUBSIDIARIAS	A	35.442.451,52	C	0,00	0,00	35.442.451,52	C

69. O valor destacado, que compunha o balanço da BRASCAN ao final do ano anterior (2013), será utilizado para quitar parcialmente o “empréstimo” realizado entre as duas empresas em julho de 2016, conforme lançamento contábil da controladora destacado a seguir:

06/07/2016	2241010001	TRANSF. PARA ASSOCIACAO - CONTRA CORRENTE	D	37.949.451,52		8.677.367,21	C	2241010001 - AMORTIZACAO DE EMPRESTIMO 220000000000
06/07/2016	2241010001	TRANSF. PARA ASSOCIACAO - CONTRA CORRENTE	D	37.949.451,52		8.677.367,21	C	2241010001 - AMORTIZACAO DE EMPRESTIMO 220000000000
06/07/2016	2241010001	TRANSF. PARA ASSOCIACAO - CONTRA CORRENTE	D	37.949.451,52		8.677.367,21	C	2241010001 - AMORTIZACAO DE EMPRESTIMO 220000000000

70. Conforme menção da observação que consta abaixo do registro efetuado na contabilidade da controladora, o empréstimo foi amortizado com um encontro de contas:

debitou-se a conta do 2241010001 e creditou-se as contas 1132020010 – CAPITALIZACAO DE JUROS SUBSIDIARIAS (R\$35.442.451,52) e 1171000001 - ADIANTAMENTO PARA FUTURA CAPITALIZAÇÃO (R\$2.207.000,00).

71. São necessárias duas observações quanto aos registros contábeis da TEGRA SA: a empresa, como é a regra da sua escrituração, utiliza-se de uma conta transitória como credora; posteriormente são creditadas as duas contas mencionadas que efetivamente registram a operação. A conta 1171000001 é utilizada para registrar várias transferências efetuadas pela controladora, formalizadas a título de adiantamento para futuro aumento de capital - AFAC, que representam, portanto, um direito dela contra as controladas. Essa conta de AFAC será objeto de análise específica neste Relatório.

72. Instada a manifestar-se sobre o lançamento contábil destacado, a companhia TEGRA afirmou no Termo de Esclarecimentos de 24/06/2020 – item XII, em resposta ao item 24 do TIF de 12/05/2020:

Em julho de 2016, a empresa possuía saldo de mútuo a pagar na conta 2241010001, com a Brascan Faria Lima S.A.” (controlada), no valor de R\$ 48.126.808,77. Esta dívida foi parcialmente amortizada, conforme termo de quitação anexo (doc. 24 - “Termo de Quitação_B118 x H001), por meio dos seguintes créditos em face da B118: i) Capitalização de juros R\$ 35.442.451,52 e ii) Saldo de AFAC R\$ 2.207.000,00.
--

73. O documento referido acima está anexado ao Processo do Auto de Infração como TERMO QUITAÇÃO. Considerando que o crédito da TEGRA, de R\$35,44 milhões, existia desde a data do registro do pretensão empréstimo remunerado, essa quitação

poderia ter ocorrido na sua formalização e as despesas a ele vinculadas não são necessárias, sendo os registros de elevação da dívida mera liberalidade da companhia fiscalizada com uma outra empresa totalmente controlada por ela, a BRASCAN.

74. A fiscalização, por fim, destaca que não houve nenhum pagamento do hipotético empréstimo remunerado até a data da amortização demonstrada no lançamento contábil de 28/07/2016. A quitação do passivo da controladora efetivou-se por um outro “encontro de contas” em 17/11/2016:

(...)

75. A forma de quitação descrita pela fiscalização é confirmada no posicionamento externado pela companhia no termo de esclarecimentos de 28/08/2020 (Item V,e):

Conforme p. 01 do Termo de Quitação (**Doc. 05**), de 29 de julho de 2016, havia um crédito de R\$ 48 milhões da Brascan Faria Lima SPE S.A. em face da Brookfield Incorporações S.A. (“BISA”), referente a mútuo celebrado. Da mesma forma, a Brookfield Incorporações S.A. (“BISA”) possuía um crédito em face da Brascan Faria Lima SPE S.A., no montante de R\$ 37 milhões. Este crédito era composto por (i) R\$ 35 milhões relativos à capitalização de juros, oriundos dos recursos destinados a subsidiar os custos dos empreendimentos e (ii) R\$ 2.207 milhões referentes a liberação e a AFAC, nos termos do próprio instrumento de quitação.

Observação: Brookfield Incorporações S.A. é a antiga denominação da companhia fiscalizada.

76. Conforme aconteceu no registro anterior, a empresa utilizou-se de uma conta transitória para o registro da “amortização do empréstimo”. A conta efetivamente creditada foi a conta do ativo INVESTIMENTOS, na qual registra-se a participação da controladora nas controladas, incluindo a BRASCAN.

77. Considerando os fatos expostos, as despesas lançadas nas contas 5312010001 - DESPESAS DE JUROS e 5312010001 - DESPESAS DE JUROS foram indevidamente consideradas no resultado fiscal por três motivos, todos eles relacionados a falta de necessidade das despesas:

a) A TEGRA S.A. como detentora de 100% do capital social da BRASCAN tinha o direito de receber a quantia como originalmente foi registrada na escrituração contábil da controlada, a título de adiantamento de dividendos. A fiscalização relembra que o instrumento apresentado que formalizaria o empréstimo não previa nem mesmo a data de vencimento do pretenso empréstimo remuneratório, não podendo, assim, ser considerado como elemento de prova da transação de mútuo registrada na escrituração. Ratifica-se que a transferência bancária efetuada foi única e, considerando os registros mencionados, a mudança da natureza de parte do valor recebido pela controladora ocorreu após a transferência;

b) A fiscalizada transferiu na mesma data à quantia para uma outra controlada; ou seja, o montante recebido como adiantamento de dividendos, que posteriormente se transformou em empréstimo remunerado e, ato contínuo, foi enviado a uma outra empresa do grupo. Caso fosse cabível e necessária a despesa, seria, portanto, da empresa beneficiária dos recursos e não da companhia fiscalizada;

c) Mesmo desconsiderando as duas assertivas precedentes, a despesa lançada pela empresa nos anos de 2014 a 2018 seria desnecessária, pois o encontro de contas ocorrido em julho e novembro de 2016 era cabível desde o momento em que o pretenso empréstimo remunerado ocorreu. Os montantes registrados nas contas sob análise não podem ser considerados despesas necessárias, pois a TEGRA tinha créditos superiores ao débito sob o qual foram reconhecidas, contabilmente, as remunerações. Como mencionado anteriormente, as remunerações lançadas em favor da controlada caracterizam mera liberalidade da controladora em relação à controlada.

78. Considerando que as despesas registradas nas contas 5312010001 e 5330000001, no período fiscalizado, foram reconhecidas no resultado societária da companhia e considerando a sua indedutibilidade, elas deveriam, obrigatoriamente, ser adicionadas na apuração do lucro real (Lalur) e da base de cálculo da CSLL (Lacs).

79. Os registros contábeis efetuados nas contas analisadas constam dos documentos COMPANHIAS ASSOCIADAS – VMP e DESPESAS DE JUROS – COMPANHIAS ASSOCIADAS e foram adicionados ao lucro real apurado pela fiscalizada, conforme tabela abaixo:

Em seu recurso, assim como na impugnação, a Recorrente defende que a Fiscalização não pode estabelecer em qual momento as companhias (Recorrente e Brascan) deveriam utilizar a faculdade de compensar os débitos e créditos recíprocos.

Entendo que os argumentos da Recorrente não merecem prevalecer. A despesa em tela, de fato, se revela desnecessária pelo contexto no qual a obrigação foi assumida. Como bem destacado no Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente era credora da Brescan, no valor de R\$35,44 milhões, crédito que existia desde a data do registro do pretense empréstimo remunerado.

Dessa forma, estando ausente o requisito da necessidade da despesa, a glosa deve ser mantida.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e:

- (i) acolher a preliminar de decadência relativa ao ano-calendário de 2014;
- (ii) acolher a preliminar de nulidade do autos de infração por vício formal relativamente às glosas dos itens 5, 1 e 10;
- (iii) rejeitar a preliminar de nulidade por vício formal em razão da ausência de diligência junto às Instituições Financeiras para comprovação do IRRF no curso do procedimento de fiscalização; e no mérito
- (iv) dar parcial provimento ao recurso para afastar as glosas dos itens 1 (INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS - TAXAS FINANCEIRAS), 5 (INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL - JUROS DE DEBÊNTURES), 9 (INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL - DESPESAS DE JUROS - EMPRÉSTIMOS DE GIRO) e 10 (INFRAÇÃO: CUSTO/DESPESA INDEDUTÍVEL - TAXAS FINANCEIRA).

(documento assinado digitalmente)

André Luis Ulrich Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, Redator designado.

Inobstante o robusto e muito bem fundamentado voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, durante os debates, houve por bem divergir em relação à decadência, matéria decidida pelo voto de qualidade, e à preliminar de nulidade da autuação fiscal por vício formal, decidida por maioria, cabendo-me a redação do voto vencedor nestas duas matérias.

Princípio pela decadência, matéria objeto de pronunciamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) em decisão que assim foi ementada no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Acrescente-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça também aprovou a Súmula 555, vazada nos seguintes termos:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

No caso dos autos, não houve declaração do débito, tampouco pagamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, as duas hipóteses que autorizam, nos termos dos pronunciamentos vinculantes do STJ, a atração do disposto no art. 150, § 4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Note-se que o fato da Contribuinte, no ano sob procedimento fiscal, ter apresentado DIPJ ostentando prejuízo, não desqualifica o fato da mesma não ter efetuado recolhimentos ou declarado débitos, posto que prejuízo não corresponde a débito da pessoa jurídica para com a Fazenda Pública.

Ressalto, com a devida vênia, que o acórdão da CSRF cuja ementa foi transcrita no voto vencido deste julgado negou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Relembre-se o texto da ementa, com o dispositivo, de lavra do Ilustre Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1999, 2000

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150 DO CTN. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

O fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial.

CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

Na ausência de dolo, fraude ou simulação, além do pagamento antecipado do tributo, a declaração prévia do débito atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do

CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, ou seja, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

O voto condutor do julgado, entretanto, deixou estampada a condição de que os débitos mais antigos apreciados naqueles autos (ano-calendário 1999) estavam fulminados pela decadência aferida com base na previsão do art. 173, I do CTN. Os débitos relativos ao ano-calendário 2000 haviam sido previamente declarados em DCTF. Veja-se os termos do voto condutor daquele julgado, com destaques ora acrescidos:

Estas circunstâncias foram relevantes para definição do prazo decadencial pelo Colegiado a quo – que em razão de os tributos se sujeitarem a lançamento por homologação, **afirmou a aplicação da regra prevista no art. 173, I, do CTN, para todos os trimestres do ano-calendário 1999 – ausência de pagamento e de declaração prévia dos débitos em DCTF - e da regra de contagem do art. 150, §4º do CTN, para todos os trimestres de 2000 – existência de declaração prévia dos débitos em DCTF. Com efeito, não há nada o que contestar quanto a esta conclusão.** A DCTF, neste caso, para o colegiado a quo, acertadamente equivaleu à declaração prévia dos débitos de IRPJ e de CSLL para todos os trimestres do ano-calendário 2000.

Diante desse cenário, **em relação aos três primeiros trimestres de 1999, ainda que ausente recolhimento antecipado e/ou declaração de débito em DCTF, incidindo a regra de contagem prevista no art. 173, I, do CTN - tem-se que tais períodos foram colhidos pela decadência,** já que o dies a quo da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se deu em 01/01/2000, tendo como o prazo fatal para lançamento o dia 31/12/2004. Assim sendo, e considerando que o lançamento foi cientificado ao contribuinte em 12/12/2005, há de confirmar a decadência e a consequente extinção do crédito tributário relativo aos três primeiros trimestres de 1999.

Destaco ainda que o Ilustre Conselheiro Fernando Brasil mencionou no referido voto vencido do acórdão de nº 9101-005.367 de lavra da não menos Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa.

De se registrar, neste julgado, que a Conselheira firmou seu entendimento considerando que a autoridade fiscal no caso sob julgamento havia formalizado apenas exigência suplementar em relação ao que havia sido declarado em DIPJ pela Contribuinte, de modo que presumiu a autoridade julgadora que os recolhimentos haviam sido realizados ou os débitos declarados em DCTF, dispensando-se a sua constituição de ofício. Veja-se os termos do voto vencido (com destaques acrescidos):

Ocorre que a autoridade fiscal nada questionou acerca dos recolhimentos dos tributos originalmente apurados e informados em DIPJ, promovendo apenas a exigência suplementar em relação às receitas presumidamente omitidas, **o que autoriza inferir que esses recolhimentos foram realizados ou, minimamente, que os débitos correspondentes foram constituídos em DCTF,** dispensando o lançamento de ofício.

Diante deste cenário, votou por negar provimento ao apelo Fazendário, restando vencida em decisão que foi ementada nos seguintes termos (no que respeita à matéria em análise):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

[...]

DECADÊNCIA. CONTAGEM. MARCO INICIAL. NECESSIDADE DE CONDUTA A SER HOMOLOGADA.

Inexistindo pagamento antecipado, o prazo quinquenal para o lançamento de contribuições deve ser contado com base no artigo 173, I, do CTN, e não pelo artigo 150, §4º, conforme precedente vinculante do STJ.

Por todo o exposto, alinho-me ao entendimento segundo o qual a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação exige ao menos uma de duas condutas por parte do sujeito passivo: o recolhimento antecipado da exação ou a declaração do débito por ele apurado.

No caso dos autos, nenhuma das duas condutas restou demonstrada pela Recorrente, razão pela qual não é de se acolher a preliminar de decadência em relação aos lançamentos fiscais cujos fatos geradores ocorreram em 2014.

A outra matéria em que restou vencido o Ilustre Relator diz respeito à alegada nulidade da autuação fiscal por vício formal.

Segundo a Recorrente a Fiscalização não poderia descaracterizar todos os AFAC com base em supostos vícios exemplificativamente enumerados em uma ou outra operação.

Não assiste razão à Recorrente nesta matéria.

Considerando-se que os fundamentos e argumentos de defesa são os mesmos da impugnação, adoto, com base no previsto no art. 114, § 12 do Ricarf, o teor da decisão recorrida sobre a matéria, por com ela concordar:

De plano, rejeito a alegação que a autuação foi efetuada **“por meio de exemplo”**.

Com efeito, analisou-se detalhadamente todas as emissões de debêntures e o reflexo que o aproveitamento indevido das despesas incorridas com a realização de investimentos nas controladas ocasionou na apuração do Lucro Real nos anos-calendários de 2014 a 2018.

O exemplo utilizado no Relatório Fiscal (acima reproduzido) do envio de recursos em favor da controlada TG CENTRO-OESTE esclareceu o *“modus operandi”* no envio de recurso para as demais controladas.

Mas, a análise do envio de recursos para todas as demais controladas foi devidamente realizada e individualizada as consequências tributárias das despesas vinculadas que foram indevidamente aproveitadas pelo Interessado em epígrafe.

No caso dos autos, a autoridade fiscal ilustrou o procedimento adotado pela Contribuinte valendo-se de um exemplo, ainda que tenha analisado, como ressaltado na decisão

recorrida, todas as emissões de debêntures e o correspondente aproveitamento indevido de despesas dos investimentos em controladas.

Ademais, o TVF deixou demonstrado o modo como apurou os valores, tendo se baseado em planilhas inicialmente apresentadas pela fiscalizada:

273. Os valores foram apurados a partir das planilhas apresentadas à fiscalização em 26/06/2020 que constam do documento DOC 2_C_Fluxo Debentures. A fiscalização, a partir desse documento, efetivou alguns ajustes e elaborou as planilhas que constam dos documentos DEPESAS DEBENT (3ª, 4ª, 5ª, 6ª e 7ª EMISSÃO), cabendo sobre elas as seguintes observações:

a) as planilhas estão segregadas e nominadas em conformidade com a ordem de emissão e a série, caso existente;

b) nas planilhas da 3ª emissão o valor das despesas aproveitadas indevidamente no resultado fiscal consta de coluna específica intitulada “CONTROLADAS 47,44%”; esse percentual corresponde ao montante de recursos captados e transferidos às controladas, conforme relatado;

c) nas planilhas da 3ª e 4ª emissões, foi adicionada também a coluna Observação Fiscal com informações relevantes nos meses de 03/2014, 09/2014, 03/2015, 08/2015, 09/2015, 02/2016, 03/2016 e 08/2016.

Pelas razões expostas, não há como acolher o pedido de nulidade do procedimento fiscal por vício formal.

assinado eletronicamente

Maurício Novaes Ferreira