



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720085/2011-91
ACÓRDÃO	1102-001.672 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SALTRIVER EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009

CONTRATO DE MÚTUO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM PAGAMENTOS DE IOF RESULTANTES DOS EMPRÉSTIMOS INTRAGRUPUO.

Na determinação do lucro real, são dedutíveis os pagamentos de tributos que resultem de operações com mútuos de quaisquer espécies, independentemente da natureza jurídica da despesa financeira e de sua necessidade ou operacionalidade, mercê da aplicação do art. 41 da Lei nº 8.981/95.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fernando Beltcher da Silva, que negavam provimento. Manifestou intenção de declarar voto o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. A Conselheira Andrea Viana Arrais Egypto (substituta) não participou do julgamento, haja vista o voto já proferido pelo Relator original, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Designado como Redator Ad Hoc o Conselheiro Gustavo Schneider Fossati.

Assinado Digitalmente

Gustavo Schneider Fossati – Redator *ad hoc*

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

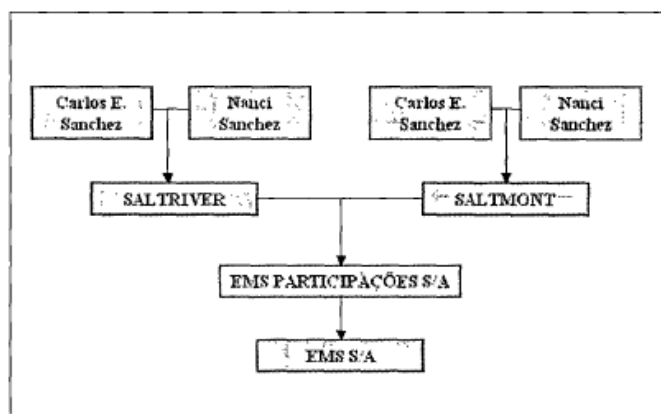
Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati, Lizandro Rodrigues de Sousa, Roney Sandro Freire Correa e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

¹Trata-se de lançamento de IRPJ decorrente da glosa da despesa com IOF deduzido do Lucro Real nos anos de 2007, 2008 e 2009, decorrente de contrato de mútuo firmado pela contribuinte com empresa de seu grupo econômico, a qual foi considerada não necessária para fins tributários.

Não houve qualificação da multa de ofício e o litígio gira em torno, exclusivamente, na necessidade da despesa com o pagamento do IOF no período.

A administração tributária apresenta o seguinte desenho societário do grupo econômico em questão:



O TVF aponta que a contribuinte firmou contrato de mútuo no período em análise com a EMS S/A, sua controlada indireta. Em decorrência desse contrato, informa que “os recolhimentos de IOF totalizaram R\$ 3.007.048,63 para a empresa ora fiscalizada, no período de junho de 2007 a dezembro de 2009, de acordo com o recebimento de recursos pelo contrato de mútuo”.

O relatório indica, ainda, que o valor de IOF pago em cada ano-calendário é lançado como despesa operacional (ficha 05A) na DIPJ correspondente e este lançamento resulta na

¹ Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, reproduzo, na íntegra, o relatório inserido pelo Relator original, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, no diretório corporativo do CARF.

geração de crédito tributário como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, como se pode observar nas DIPJs (doc. 053 a 055):

- Em 2007, pagou de IOF o valor de R\$ 355.571,46, e aproveitou como despesa operacional o valor de R\$ 407.558,10, a título de Demais Impostos, Taxas e Contrib., exceto IR e CSLL na linha 14 da ficha 05A. Gerou R\$ 468.588,13 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.
- Em 2008, IOF de R\$ 1.330.271,25 e despesa de R\$1.366.852,91. Gerou R\$ 1.285.645,61 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.
- Em 2009, IOF o valor de R\$1.321.205,92 e despesa de R\$1.360.873,32. Gerou R\$ 1.295.118,71 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

O Fisco entende que as despesas com IOF seriam não necessárias, por não serem operacionais, sob o color de que *“as despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas operacionais admitidas como dedutíveis na apuração do IR são as usuais ou normais conforme o ramo de atividade, ou seja, uma despesa operacional não está condicionada apenas a ter sido assumida ou paga, é imprescindível que reste comprovado que ela se refere à contraprestação de algo recebido em favor das atividades normais da empresa. No presente caso, a empresa EMS S/A apurou lucros e os distribuiu à suas controladoras indiretas e aos sócios pessoas físicas das controladoras indiretas se valendo de um contrato de mútuo firmado entre empresas do Grupo EMS, a partir de maio de 2007”*.

Assim, as despesas com IOF foram glosadas, de forma que os montantes de IOF deduzidos na ficha 05A das DIPJ 2008 a 2010, anos-calendário 2007 a 2009, foram adicionados na apuração do IRPJ, reduzindo em consequência, os saldos declarados pelo sujeito passivo de prejuízo fiscal e apurando IRPJ a pagar nos anos-calendário de 2008 e 2009.

Colho do acórdão da DRJ os pontos adicionais a serem relatados no presente feito, ao final complementado por esta relatoria:

Trata-se de Auto de Infração - AI relativo aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 por meio do qual se exige Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Termo de Verificação Fiscal

Por meio do Termo de Verificação Fiscal de fls. 1142/1157 a Autoridade lançadora esclarece que:

Fatos

- A Fiscalizada é uma empresa de participações sem atividade operacional que possibilite a geração de receita. O seu resultado é composto basicamente de resultado de equivalência patrimonial. Este é um resultado contábil, não havendo fluxo financeiro. O fluxo financeiro da fiscalizada é composto apenas pelo recebimento de dividendos de sua controlada direta.

- Foi solicitado à Fiscalizada que apresentasse eventuais contratos de mútuos que permitiriam o pagamento de dividendos aos sócios nos montantes efetuados nos anos de 2005 a 2009. Em resposta, apresentou o Instrumento Particular de Contrato de Mútuo firmado em 02 de maio de 2007 (doc. 014).
- O contrato de mútuo foi celebrado entre a controlada EMS S/A, como mutuante, e as empresas controladoras indiretas Saltmont Empreendimentos e Participações Ltda e Saltriver Empreendimentos e Participações Ltda, como mutuárias, tendo como devedora (avalista) a empresa EMS Sigma Pharma Participações S/A, atual EMS Participações S/A (controladora direta).
- Foi acordado entre as partes que seria um mútuo sem limite de valores, que o prazo para as mutuárias restituírem o valor mutuado seria indeterminado e que as restituições previstas seriam efetuadas sem acréscimos de juros e de atualizações monetárias. Em caso de inadimplemento da obrigação, a empresa EMS Sigma Pharma Participações S/A assumiria integralmente o pagamento do mútuo.
- Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 2 (doc. 018) a Fiscalizada informou que em todas as transferências de recursos objeto do contrato de mútuo foram acompanhadas de recolhimento de Imposto sobre Operações de Crédito - IOF/Crédito. (doc. 019).
- Os recolhimentos de IOF totalizaram R\$ 3.007.048,63 para a empresa Fiscalizada no período de junho de 2007 a dezembro de 2009, de acordo com o recebimento de recursos pelo contrato de mútuo, sendo R\$ 355.571,46 em 2007, R\$ 1.330.271,25 em 2008 e R\$ 1.321.205,92 em 2009.
- O valor de IOF pago em cada ano-calendário foi lançado como despesa operacional (ficha 05A) na DIPJ correspondente e este lançamento resultou na geração de crédito tributário como prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, como se pode observar nas DIPJs (doc. 053 a 055).
- Em 2007 pagou de IOF o valor de R\$ 355.571,46 e aproveitou como despesa operacional o valor de R\$ 390.641,56, a título de Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL, na linha 14 da ficha 05A. Gerou R\$ 468.588,13 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.
- Em 2008, IOF de R\$ 1.330.271,25 e despesa de R\$ 1.366.852,91. Gerou R\$ 1.285.645,61 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Em 2009, IOF de R\$ 1.321.205,92 e despesa de R\$ 1.360.873,32. Gerou R\$ 1.295.118,71 de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.
- Intimada a discriminar o valor declarado como despesa operacional na linha 14 da ficha 05A das DIPJ, a Fiscalizada apresentou os extratos do Razão das contas que compuseram a linha 14, a título de Demais Impostos, Taxas e Contribuições, sendo:

- 2007 - R\$ 390.641,56, composto por IOF no valor de R\$ 355.571,46, Taxas e Contribuição Confederativa no valor de R\$ 35.012,43 e Impostos, Taxas e Parcelamento Lei nº 11.941 no valor de R\$ 57,67.
- 2008 - R\$ 1.366.852,91, composto por IOF no valor de R\$ 1.330.271,25, Taxas e Contribuição Confederativa no valor de R\$ 36.080,98 e Impostos, Taxas e Parcelamento Lei nº 11.941 no valor de R\$ 500,68.
- 2009 - R\$ 1.360.873,32, composto por IOF no valor de R\$ 1.321.205,92, Taxas e Contribuição Confederativa no valor de R\$ 39.052,85, Impostos, Taxas e Parcelamento Lei nº 11.941 no valor de R\$ 155,55 e Impostos/Taxas/Contribuição no valor de R\$ 459,00.

Registro das despesas com IOF

- A Fiscalizada registrou e deduziu a despesa com pagamento de IOF no período em que recebeu dividendos através do contrato de mútuo celebrado entre as empresas do Grupo EMS.

- Nos valores declarados a título de despesas operacionais nas DIPJ dos anos de 2007 a 2009 estão inclusos os valores de IOF recolhidos em decorrência do mútuo utilizado para quitação de dividendos distribuídos pela Fiscalizada aos sócios pessoas físicas da Saltriver.

- As despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas operacionais admitidas como dedutíveis na apuração do IRPJ são as usuais ou normais conforme o ramo de atividade, ou seja, uma despesa operacional não está condicionada apenas a ter sido assumida ou paga, é imprescindível que reste comprovado que ela se refere à contraprestação de algo recebido em favor das atividades normais da empresa.

- No presente caso, a empresa EMS S/A apurou lucros e os distribuiu à suas controladoras indiretas e a seus sócios pessoas físicas se valendo de um contrato de mútuo firmado entre empresas do Grupo EMS a partir de maio de 2007, gerando, desta forma, despesas com os recolhimentos de IOF que figuraram na linha 14, Ficha 5A, das DIPJ de 2007, 2008 e 2009, como se fossem dedutíveis, burlando a usualidade e a normalidade de que gozam as despesas operacionais necessárias as atividades da empresa.

- Houve, nesta operação, a geração de uma despesa financeira desnecessária assumida pelo sócio controlador quando do recebimento do que lhe é de direito e disponível na controlada (lucros).

- Fazendo parte do lucro que uma empresa distribui aos sócios, os dividendos objetivam a divisão de uma riqueza gerada e apurada por uma unidade produtora de bens e/ou serviços, de acordo com os atos legais pertinentes. E nos termos do art. 201 da Lei nº 6.404, de 1976, a companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados, de reserva de lucros e à

conta de reserva de capital no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

- Houve distribuição de parte dos lucros a controladores, mas ao utilizar o instrumento de mútuo para quitação de dividendos o Grupo gerou uma despesa que usualmente não seria necessária ao pagamento de dividendos, visto que estes são parte do lucro a que os sócios têm direito e que deveria estar disponível, conforme previsto na Lei das S/A.

- Com uma simples operação de mútuo entre empresas de um mesmo grupo econômico, possuindo os mesmos sócios pessoas físicas controladores e que detinham a totalidade do capital social (direta ou indiretamente), portanto capazes de deliberarem de maneira independente as operações e as políticas das empresas controladas, buscou-se a geração de despesas redutoras do lucro da controladora.

- Em decorrência do exposto o valor das despesas com IOF deduzidos na ficha 05A das DIPJ 2008 a 2010, anos-calendário 2007 a 2009, serão adicionados na apuração do IRPJ, reduzindo, em consequência, os saldos declarados pelo sujeito passivo de prejuízo fiscal e apurando IRPJ a pagar nos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme os demonstrativos à fl. 990.

Impugnação

Cientificada do lançamento em 14 de dezembro de 2011 a Autuada apresentou a impugnação de fls. 1011/1024 em 10 de janeiro de 2012 aduzindo, em síntese, que:

Hipótese de incidência do IOF e conceito de obrigação legal - Dedutibilidade

- Encontrava-se legalmente obrigada ao pagamento de IOF, do que decorria, por si só, a sua dedutibilidade do lucro líquido do período. Nesse sentido, a regra-matriz de incidência tributária do IOF em sua modalidade Crédito (IOF/Crédito), prevista nos artigos 2º, 3º e 4º dos Decretos nºs 4.494, de 3 de dezembro de 2002 e 6.306, de 14 de dezembro de 2007.

- O fato gerador do IOF/Crédito é “a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado”, conforme dispõem os respectivos decretos regulamentadores. E a Instrução Normativa RFB nº 907, de 9 de janeiro de 2009, por seu art. 7º, veio explicitar qual a melhor interpretação para a referida disposição, nos seguintes termos:

Art. 7º. O IOF incidente sobre operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras, de que trata o art. 13 da Lei nº 9.779, de 19 de Janeiro de 1999, incide somente sobre operações de mútuo que tenham por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma.

§ 1º O imposto de que trata o caput tem como:

I - contribuinte, o mutuário, pessoa física ou jurídica;

II - fato gerador, a entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do mutuário; e III - base de cálculo, o valor entregue ou colocado à disposição do mutuário - Da análise do art. 7º é possível compor a regra-matriz de incidência tributária do IOF/Crédito sobre operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas não financeiras:

ANTECEDENTE: 1) critério material: realizar operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e físicas; 2) critério espacial: território nacional; 3) critério temporal: data da concessão do crédito, ou seja, data da entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado.

CONSEQÜENTE: 4) sujeito ativo: União; 5) sujeito passivo: tomador do crédito; 6) base de cálculo: 6.1 - quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês; 6.2 - quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, o principal entregue ou colocado à sua disposição; 7) alíquota: 0,0041% no caso de mutuário pessoa jurídica.

- Resta claro, portanto, que tendo sido firmado o contrato de mútuo entre a Impugnante - mutuária - e outra empresa do seu grupo econômico - mutuante -, a cada disponibilização de recursos financeiros se configurava o fato gerador do IOF/Crédito, fazendo nascer uma obrigação tributária relativa ao seu recolhimento.

- Assim, independentemente da natureza das relações que levaram à contratação do mútuo, fato é que a disponibilização dos respectivos valores fazia nascer a obrigação legal de recolher o tributo. E, tratando-se de obrigação legal e, em especial, de despesa efetivamente incorrida com o pagamento da obrigação tributária, não há como negar sua dedutibilidade quando da apuração do lucro líquido do período.

O art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 é expresso em dispor nesse exato sentido. Referida disposição legal tem sua razão de ser, tendo em vista a classificação das obrigações tributárias como obrigações legais por excelência.

- O Direito Tributário é um Direito de Sobreposição, ou seja, as normas tributárias incidem sobre fatos definidos em outros ramos do Direito. Dessa forma, quando uma norma tributária determina a incidência de um imposto sobre a propriedade territorial urbana, cabe ao direito privado definir os conceitos necessários para sua incidência.

- A competência para definir a natureza contábil de uma obrigação legal também é do direito privado, não do legislador tributário. E, de fato, coube à CVM, no exercício de sua competência para disciplinar e fiscalizar demonstrações contábeis das companhias abertas, definir o conceito de obrigação legal.

- Nesse sentido foi editada a Deliberação CVM nº 489, de 2005, que aprovou o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. A mencionada deliberação tornou obrigatória a observância, pelas companhias abertas, dos conceitos de provisões, passivos, contingências passivas e ativas, dentre outros definidos em seu item 6.

- Tendo em vista os conceitos aprovados pela Deliberação CVM nº 489, de 2005, deve-se entender por obrigação legal “aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei”.

- A obrigação tributária (CTN, art. 113, § 1º) é necessariamente uma obrigação legal por força do princípio da estrita legalidade tributária esculpido no art. 150, I, da Constituição Federal. Essa obrigação somente existirá se na lei que instituiu o tributo estiver descrita toda sua regra-matriz de incidência, inclusive os critérios temporal (tempo determinado) e quantitativo (valor determinado) - justamente o que ocorre com o IOF/Crédito.

- Portanto, trata-se a obrigação tributária surgida com a ocorrência do fato gerador do IOF/Crédito de verdadeira obrigação legal, de direito público, decorrente de lei em pleno vigor, que caracteriza um passivo efetivo, dedutível da base de cálculo do IRPJ.

Cita doutrina, jurisprudência e solução de consulta que veiculam o entendimento de que as despesas relativas a tributos e contribuições são consideradas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Illegalidade da cobrança de juros sobre a multa

- Os juros calculados com base na taxa Selic não podem ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. O artigo 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981, de 1995, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

- Não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de “tributo” contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional - CTN.

- A instituição de uma multa tem como objetivo sancionar um comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico. Os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos: auferir renda, prestar serviços, ser proprietário de veículos automotores, dentre outros.

Pedido

- Ao final, requer o recebimento da presente impugnação para que seja julgada integralmente procedente, de modo a cancelar o auto de infração e, em decorrência, recompor o saldo de prejuízo fiscal utilizado.

A DRJ manteve os lançamentos, em decisão de fls. 1044 e seguintes, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009

DESPESAS OPERACIONAIS. NECESSIDADE. NORMALIDADE. USUALIDADE. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade objeto da empresa e à manutenção da sua fonte produtora. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais nos tipos de operações ou atividades inerentes da empresa. Por conseguinte, nem todas as despesas incorridas são dedutíveis para efeito de determinação do lucro real, pois, ainda que a dedutibilidade de determinada despesa esteja autorizada por lei, é preciso que o gasto seja tido como necessário para a consecução do objeto social da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 31/12/2007, 31/12/2008, 31/12/2009

JUROS. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O crédito tributário é o vínculo jurídico por meio do qual o Estado pode exigir do sujeito passivo o objeto da obrigação principal, vale dizer, o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF, reiterando as razões de sua impugnação, que serão analisadas no voto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Gustavo Schneider Fossati**, Redator *ad hoc*².

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade para ser conhecido.

A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 19/10/2018 (certidão de fls. 1058), tendo apresentado recurso em 14/11/2018 (certidão de fls. 1061), portanto, dentro do prazo legal.

Não há preliminares suscitadas, devendo-se passar a análise de mérito.

² Na condição de Redator *ad hoc*, designado na forma do art. 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634, de 2023, reproduzo, na íntegra, o voto inserido pelo Relator original, Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, no diretório corporativo do CARF.

MÉRITO

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM IOF

A administração tributária desconsiderou a necessidade do pagamento do IOF que resultou dos contratos de mútuo firmados entre a contribuinte e empresa que controlava indiretamente, mas **não apresentou nenhuma pecha de ilicitude no negócio firmado, tanto que não houve qualificação da multa de ofício.**

O Fisco entendeu que a despesa com o IOF pago em decorrência do contrato de mútuo não seria usual, sob a alegação de que *“a despesa é normal quanto mantém íntima e inseparável relação com as atividades rotineiras da empresa e uma despesa é considerada normal se o valor pago (ou incorrido) corresponde a justa retribuição pelos bens/serviços obtidos considerando as regras de mercado vigentes em determinado momento e local. Portanto, para se calcular corretamente o IRPJ, há que se considerar todas as despesas necessárias à atividade empresarial e para a obtenção do lucro (que no caso, é objetivo principal da fiscalizada), sendo as despesas analisadas objetivamente e jamais por critérios de julgamento pessoal ou por conveniência”*.

Note-se que **não foram glosadas as despesas financeiras decorrentes dos contratos,** que não foram desconsiderados, apenas as despesas com o IOF efetivamente pago no período.

A contribuinte defende a regularidade das contratações, destacando que o pagamento do tributo (IOF) era mandatário, por isso mesmo, não era possível deixar de custear a despesa com o imposto, destacando que *“inexiste qualquer elemento de prova que descaracterize a normalidade e usualidade da contratação do mútuo, e, nesse cenário, a respectiva despesa, não apenas com o pagamento de tributos, mas também com juros, por exemplo, são dedutíveis na apuração do lucro real”*.

Evidencio que o contrato foi regularmente firmado e consta dos autos às fls. 86/98. Também foram apresentados à fiscalização todos os documentos solicitados, dentre eles, os registros contábeis dos aportes realizados, planilhas com recolhimento de IOF, balanços das controladoras e controladas, Livros Razão, Livro Diário Geral, dentro inúmeros outros documentos que revelam a regularidade das operações (fls. 8/974).

Em nenhum momento, a administração tributária indica a existência de dolo na contratação do mútuo. Não há indicação de simulação, fraude ou conluio no negócio jurídico firmado, o qual detém todos os elementos de validade para ser considerado.

Aliás, trata-se de contrato muito comum entre empresas, também denominado de “contrato de conta corrente”, em que companhias disponibilizam numerário de capital de giro a empresas parceiras ou do mesmo grupo econômico, inexistindo razões para afastar os efeitos tributários das despesas geradas em contratos por ela firmados.

Chama a atenção o fato de que a glosa diz respeito ao IOF pago! Significa dizer que as operações foram lícitas, efetivamente ocorreram, a ponto de gerar o pagamento do IOF no montantes de R\$ 355.571,46 (2007), R\$ 1.330.271,25 (2008) e R\$ 1.321.205,92 (2009). Pela tese fazendária, o pagamento do imposto é uma despesa desnecessária e anormal, hipótese que não parece fazer sentido algum.

Para chegar a essa conclusão, seria necessário afirmar que a empresa estaria gerando despesa artificial – hipótese não ventilada no TVF – ou que a companhia estaria pagando imposto (IOF) sem que isso represente uma despesa dedutível.

A dedutibilidade de tributos é plenamente assegurada pelo art. 344 do RIR/99, que espelha os termos da Lei 8.981), a saber:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966, haja ou não depósito judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 1º).

§ 2º Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não poderá deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 2º).

§ 3º A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 3º).

§ 4º Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 4º).

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, § 5º).

§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

Note-se que não há qualquer impedimento à dedução do IOF no caso concreto. A meu juízo, há um equívoco interpretativo ao vincular o tema como “despesa não operacional”, por supostamente não atender os requisitos de necessidade à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora, conforme previsão do art. 299 do RIR/99, também citado no TVF:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Não é disso que se trata! A presente análise avalia a DEDUTIBILIDADE DO TRIBUTO (IOF) PAGO REGULAMENTE PELA EMPRESA, inexistindo qualquer vinculação com o tema afeto ao art. 299 acima mencionado. Diz respeito, isso sim, à aplicação do 344 do RIR/99.

Assim, basta responder a uma simples questão: **os tributos são dedutíveis na apuração de Lucro Real?** Parece-me que a resposta é evidente, por expressa determinação legal (art. 344).

Não bastasse tudo isso, não há qualquer evidência de ilicitude na contratação do mútuo em questão, razão pela qual não há como afastar os efeitos próprios do recolhimento do IOF quando da apuração do Lucro Real.

Destaco que o CARF tem posicionamento firmado sobre a exigência do IOF em operações de crédito com contratos de mútuo com natureza de conta corrente, a saber:

OPERAÇÕES DE CRÉDITO. MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS POR MEIO DE CONTA CORRENTE. INCIDÊNCIA. O IOF incide sobre as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, independentemente da forma pela qual os recursos sejam entregues ou disponibilizados ao mutuário. Assim, ocorre o fato gerador do imposto nas operações de crédito dessa natureza também quando realizadas por meio de conta corrente, sendo irrelevante ainda a relação de controle ou coligação entre as pessoas jurídicas envolvidas. (ACÓRDÃO 3301-014.266 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA SESSÃO DE 16 de outubro de 2024)

Assim, entendo que a glosa do tributo pago como despesa dedutível é inadequada, devendo-se dar provimento ao recurso.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao recurso voluntário³.

Assinado Digitalmente⁴

Gustavo Schneider Fossati

³ Encerrada a reprodução do voto do Relator original, o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

⁴ A assinatura digital imputada ao Redator ad hoc decorre de mera formalidade processual, não refletindo, necessariamente, na adesão deste à compreensão do Relator.

DECLARAÇÃO DE VOTO**Lizandro Rodrigues de Sousa**

Trata-se de lançamento de IRPJ decorrente da glosa da despesa com IOF deduzido do Lucro Real nos anos de 2007, 2008 e 2009, decorrente de contrato de mútuo firmado pela contribuinte com empresa de seu grupo econômico, a qual foi considerada não necessária para fins tributários.

Entendo acertada a glosa efetuadas pela administração tributária, que considerou, com base no art. 299 do RIR/99, desnecessários os custos dos contratos de mútuo firmados entre a contribuinte e as empresas que controlava indiretamente para pagamento de dividendos, e o consequente pagamento do IOF consequente.

A conceituação do que sejam despesas operacionais para fins de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas encontra-se no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, que assim dispõe:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Não há a previsão legal de que a motivação da glosa seja acompanhada pela apresentação de uma prova de “ilicitude no negócio firmado”, como requer o relator. O fluxo financeiro dos dividendos poder-se-ia ter dado da empresa operacional até os sócios, via controladas, sem a oneração da Recorrente com empréstimos intra grupo.

De certo que os contratos de mútuos e os pagamentos de IOF deram-se em consequência de uma operação evitável e não usual para mutuário (Recorrente) e mutuante/controlada, razão que plenamente justificável a glosa. Nos termos da DRJ:

A Autoridade lançadora, no entanto, deixou claro no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1147/1148) que o saldo das contas “Lucros Acumulados” e “Reserva de Lucros” da mutuante (EMS S/A) era suficiente em termos de disponibilidade contábil para satisfazer a necessidade de distribuição de dividendos e que a disponibilidade econômica da EMS para distribuir dividendos era a mesma que possibilitou a transferência de recursos por meio do mútuo, o que evidencia ainda mais a desnecessidade da operação de mútuo realizada entre as empresas do mesmo grupo econômico.

Não restam dúvidas, portanto, de que houve, na operação de mútuo realizada, a geração de uma despesa que normal e usualmente não seria necessária ao pagamento de dividendos, haja vista que quando do recebimento pelo controlador do que lhe é de direito os recursos já estavam disponíveis na controlada (lucros).

Em outras palavras: A opção pelo mútuo entre empresas do mesmo grupo, a despeito da existência de lucros acumulados junto à mutuante, carrega para a mutuária despesas não necessárias, reduzindo o lucro tributável desta e malferindo, com tal prática, o critério geral definidor de despesas operacionais veiculado no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.

Também não tem razão o relator que afirma que “*não foram glosadas as despesas financeiras decorrentes dos contratos, que não foram desconsiderados, apenas as despesas com o IOF efetivamente pago no período.*”. Isto porque, conforme reporta o TVF, item 18, o contrato não previa juros, prazos, limites de crédito. Mas, mesmo que devidos encargos financeiros, sua eventual glosa prescindiria da discussão sobre sua obrigatoriedade. Poderiam até ser devidos aos mutuários juros, assim como é devido o IOF sobre a operação financeira, na forma do art. 344 do RIR/99. Mas, considerando a desnecessidade da despesa operacional criada e evitável, procedente a glosa (art. 299 do RIR/99).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa