



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19515.004733/2003-01  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.807 – 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de maio de 2017  
**Matéria** IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS  
**Recorrente** CABODINÂMICA TV CABO SÃO PAULO S.A. (SUCEDIDA PELA NET SÃO PAULO LTDA.)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1998

DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS ONEROSOS CONTRAÍDOS REPASSADOS A TERCEIROS A TÍTULO GRATUITO. INDEDUTIBILIDADE.

Para que sejam dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas devem se caracterizar como necessárias às atividades da empresa ou à manutenção da respectiva fonte produtora. Se não comprovada a necessidade do pagamento dos juros, devem ser glosados os valores correspondentes na apuração do lucro real.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1998

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de dedução do IR-Fonte, suscitada pelo patrono em sustentação oral. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Julgamento iniciado na reunião de 04/2017 e concluído em 10/05/2017.

(assinado digitalmente)  
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, José Eduardo Dornelas Souza, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

## Relatório

CABODINÂMICA TV CABO SÃO PAULO S.A. (sucédida por NET SÃO PAULO LTDA.) recorre a este colegiado por meio do Recurso Especial de fls. 1.120 e ss do volume 5 digitalizado, contra o Acórdão nº 1101-00.261 (fls. 1.107 e ss do volume 5 digitalizado), proferido em 9/3/2010, pela 1ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

*DESPESAS FINANCEIRAS COM JUROS - DEDUÇÃO DO LUCRO REAL - Para que uma despesa seja dedutível na apuração do lucro real, deve satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como haver a comprovação do efetivo pagamento. Se não comprovadas a efetividade e a necessidade do pagamento de juros, devem ser glosados os valores correspondentes na apuração do lucro real. JUROS - SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente, justificadamente, o conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.*

O presente processo trata acerca de autos de infração que exigem IRPJ e CSLL, pela glosa de despesas financeiras atinentes ao ano-calendário 1998.

De acordo com o relato da auditoria fiscal, fls. 387 e seguintes, a contribuinte efetuou pagamentos de juros a empresas sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas, sem ter comprovado a operação que lhe deu causa. Constatou-se que a pessoa jurídica obteve

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

A fiscalização entendeu que o contribuinte não comprovou a origem dos recursos na operação de empréstimo, em 1997, e, por conseguinte, a causa das transferência dos recursos ao exterior porque, em que pese os contratos apresentados comprovarem a efetividade da entrega dos recursos, a ausência de registro no BACEN, a falta de contabilização, a ausência de registro público e o pagamento de juros, por um lado, e a falta de estipulação de juros, nos outros contratos, tornaram a comprovação da despesa insubsistente.

Impugnado o lançamento a DRJ em São Paulo julgou-o procedente, por meio do acórdão de fls. 1006 e seguintes.

O colegiado *a quo*, ao julgar o Recurso Voluntário, manteve o entendimento de que a contribuinte não comprovou a necessidade da contratação de empréstimo no exterior porque, na vigência de contrato de mútuo realizado com a Preferential, com a incidência mensal de juros sobre o montante mutuado, concedeu empréstimo, não oneroso, às empresas Jonquil Ventures Ltd. e Inversora Lonisur Sociedad, denotando a desnecessidade do empréstimo contraído com a Preferential.

Em seu apelo especial, a contribuinte suscita divergência jurisprudencial em relação ao fato de, em não tendo sido desqualificada a operação de mútuo e havendo prova do ingresso dos recursos, há que ser considerada a necessidade das despesas com juros. Indicou como paradigmas o Acórdão nº 105-12.690 e o Acórdão nº 101-94.004, que têm as seguintes ementas:

Acórdão nº 105-12.690

*RECURSO DE OFICIO - IRPJ, IRF e CS: Improcede a glosa das despesas financeiras e variações monetárias passivas, pagas ou incorridas em razão de empréstimo contratado, sob a acusação de que as mesmas não eram necessárias à atividade da empresa, quando a fiscalização não descaracterizar o contrato de empréstimo e uma vez que os juros e a correção monetária são meramente acessórios do contrato, que permaneceu indene, pelas próprias provas coligidas ao procedimento.*

Acórdão nº 101-94.004

*IRPJ. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. MÚTUOS CONTRATADOS. Quando comprovada a existência do empréstimo, mediante depósito do valor mutuado em conta-corrente bancária da autuada, não subsiste a glosa de despesa de variação ou correção monetária, por falta de comprovação do efetivo ingresso de numerário, em mútuo contratado*

Em sucinto arrazoado, aduz a recorrente que uma vez que houve a efetiva comprovação do empréstimo, não subsiste a glosa das despesas financeiras pois, aplicando-se o entendimento do acórdão recorrido ao seu caso, seria notória a presença dos requisitos da necessidade e efetividade da despesa, a que se refere o artigo 299, do Decreto nº 3000/99, para fins de sua dedução da apuração do lucro real.

Pede, ao final, pela reforma do acórdão recorrido, declarando-se a improcedência do lançamento e a conseqüente extinção do crédito tributário.

Pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1.359/1.365, foi dado seguimento ao recurso especial pela caracterização da divergência unicamente em relação ao segundo paradigma indicado (acórdão nº 101-94.004).

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 1.367/1.370). Aponta a correção do acórdão recorrido por entender que, no caso, restaram não comprovadas a efetividade e a necessidade do pagamento de juros à Preferential, sendo correta a glosa dos valores correspondentes na apuração do lucro real, pleiteando, ao final, pelo não provimento do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O Recurso Especial é tempestivo, já que a recorrente foi cientificada do Acórdão nº 1101-00.261, em 16/02/2011, como demonstra a cópia do AR à fl. 1.119 do volume 5 digitalizado e apresentou o Recurso Especial em 02/03/2011, conforme protocolo na peça de defesa.

Não há reparos a fazer ao despacho de admissibilidade.

Em assim sendo, conheço do Recurso Especial.

### **1 Mérito.**

No mérito, o cerne do litígio circunscreve-se à glosa de despesas financeiras - variações cambiais e juros pagos e/ou incidentes sobre empréstimos contraídos com pessoa jurídica domiciliada no exterior e consideradas desnecessárias pela auditoria fiscal, sem comprovação da origem/causa e parte delas não escrituradas.

Ao seu turno, a recorrente defende a dedutibilidade das despesas financeiras, na apuração do lucro real, com base na comprovada efetividade das operações de mútuo, que lhe teriam dado causa.

Para melhor contextualizar, reproduzo, abaixo, os fatos apurados pela auditoria fiscal e descritos no relatório do acórdão da DRJ em São Paulo/SPI - fls. 1.006 e ss do

volume 5 digitalizado, e que foram extraídos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 387 e ss do volume 2 digitalizado):

*2.1 que a contribuinte, no ano-calendário de 1998, efetuou remessas de recursos financeiros a beneficiários no exterior a título de pagamentos por empréstimo, contudo, sem comprovação inequívoca da operação ou sua causa;*

*2.2 que a documentação apresentada em resposta às intimações, como, entre outros, cópias simples de contratos de empréstimo, cópias de cheques e seus registros nos livros comerciais, de extratos bancários e planilhas de cálculos, comprovaria apenas a efetivação das remessas e não a origem dos recursos, em face de vícios formais dos contratos e ausência de registro dos valores junto ao Bacen e respectivos contratos de câmbios.*

*2.3 que, ainda, a suposta operação de mútuo, contraída com a empresa Preferential, entre 11/3 e 07/11/97, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, foi objeto de triangulação, através de operações de mútuos, com outras duas empresas, a Lonisur, sediada no Uruguai, e Jonquil, sediada também nas Ilhas Britânicas, figurando a contribuinte como mutuante na relação com estas últimas empresas;*

*2.4 que nessas últimas operações de mútuo, não havia cláusula relativa a juros;*

*2.5 que houve cessão dos créditos da contribuinte junto às empresas Lonisur e Jonquil, para a Preferential, mutuante na operação original, de forma que nenhum mútuo foi saldado diretamente a esta última;*

*2.6 que não há registros contábeis no Livro Diário das operações de mútuo com as empresas Loninsur e Jonquil, bem como documentos relativos ao registro dos empréstimos no Bacen e contratos de câmbio;*

*2.7 que, com base nos fatos constatados, efetuou glosa de despesas financeiras, de janeiro a setembro de 1998, associadas a operação de empréstimos com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, no total de R\$ 8.794.934,85, por não comprovada a operação ou sua causa.*

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

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

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

*§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).*

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

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

*Art. 243. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506/64, art. 45, 2º).*

*Art. 247. Não são dedutíveis as importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento (Lei nº 3.470/58, art. 2º).*

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

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

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

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

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

Além disso, operações de montantes vultosos não foram contabilizadas pela recorrente. Chama atenção o fato, ainda mais levando-se em conta os valores envolvidos nas operações, de US\$ 62.302.340,29 com a Lonisur, sediada no Uruguai, e de US\$ 11.944.863,11

com a Jonquil, sediada nas Ilhas Virgens Britânicas. A juntar-se a isso, a não observância de formalidades fiscais/contábeis de intrínseca relevância, tem-se ainda o fato de não constar registro público dos contratos.

Tais irregularidades são tratadas pela recorrente de modo displicente. A justificativa apresentada para a falta de registro contábil das operações de mútuo com a Lonisur e a Jonquil foi a "imediata cessão dos créditos" à Preferential Holdings Ltd. Como se fosse dado ao contribuinte escolher quais operações "valem a pena" escriturar, ou não, dependendo da importância que o próprio contribuinte lhes credite.

Nesse contexto vale lembrar o seguinte mandamento legal, sintetizado no art. 251 do RIR/99 (equivalente ao art. 197 do RIR/94, citado pela Fiscalização):

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).*

(\*) destaques acrescidos

A ausência de registro público dos contratos de mútuo foi justificada pela falta de interesse, já que referido registro somente serve para dar conhecimento a terceiros. Ora, mas e o que dizer do interesse das próprias partes envolvidas? A presente situação envolve pelo menos 4 empresas: a contribuinte, sua mutuante e as outras empresas intermediárias, mutuárias da contribuinte e atuantes como repassadoras dos pagamentos à mutuante, os quais foram aproveitados pela impugnante como despesas financeiras redutoras da base de cálculo do imposto de renda.

O que importa, em essência, é que esse endividamento suportado pela recorrente perante a Preferential Holdings Ltd., não teria ocorrido, ou ocorreria apenas em parte, se não tivessem sido feitas as transferências desses recursos obtidos para outras duas empresas. Ou seja, o custo da captação externa de recursos junto à Preferential Holdings Ltd., está diretamente relacionado ao fato da disponibilidade financeira da autuada ter sido entregue, sem incidência de qualquer encargo, à Lonisur e à Jonquil. Ou, visto por outro ângulo, se havia recursos disponíveis para disponibilização à Lonisur e à Jonquil, então não havia necessidade de obtenção junto à Preferential Holdings Ltd.

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

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

Não sendo a recorrente instituição financeira, deveria trazer aos autos razões que justificassem a concessão de mútuos gratuitos, em face daquele assumido no empréstimo que simultaneamente obteve, mas centrou sua defesa em alegar que, diante da efetividade dos empréstimos, então, efetivas seriam as despesas com juros. Porém, pelos motivos já alinhavados se verifica que, na verdade, o real negócio jurídico perpetrado pela Recorrente não passou mesmo de empréstimos gratuitos visando unicamente economizar tributos.

Na verdade, os empréstimos concedidos a título gratuito, à Lonisur e à Jonquil, foram atos de mera liberalidade e somente foram possibilitados pela a assunção de empréstimo oneroso, junto à Preferential Holdings Ltd. E como meras liberalidades, são ônus desnecessários os encargos suportados por quem os disponibilizou.

Do voto do ex-Conselheiro Alexandre da Fonte Filho, relator do acórdão recorrido, ainda destaco:

*Nenhum pagamento foi realizado diretamente pela contribuinte à Preferential. Os juros glosados referem-se a pagamentos realizados diretamente pelas empresas Jonquil Ventures Ltd. E Inversora Lonisur Sociedad Anônima à Preferential, embora os contratos de mútuo pactuados entre a contribuinte e aquelas empresas não tenham sido contabilizados.*

*A existência de contrato particular entre as partes, por si só, não comprova a efetividade da concessão de mútuo às empresas Jonquil Ventures Ltd. e Inversora Lonisur Sociedad Anonima e, por conseguinte, de que houve o repasse de valores por essas à Preferential, em decorrência da cessão de crédito realizada entre as partes (reduzindo-se o montante dos encargos decorrentes ao mútuo realizado entre a contribuinte e a Preferential).*

O relator acrescenta, em razão da exigência da CSLL, que sequer a efetividade da operação de pagamento dos juros restou comprovada:

*Isto porque os juros não foram pagos diretamente pela contribuinte à Preferential, mas por pagamentos realizados pelas empresas Jonquil Ventures Ltd. e Inversora Lonisur Sociedad Anonima à Preferential, em face da cessão de crédito que a contribuinte detinha perante aquelas empresas. Como dito, a concessão de empréstimos à Jonquil Ventures Ltd. e Inversora Lonisur Sociedad Anônima sequer foi registrada em sua escrituração contábil e fiscal.*

Por conseguinte, ao contrário do que aduz a recorrente em seu recurso especial, a decisão recorrida entendeu, não só pela não necessidade, como também pela não efetividade da operação.

E aqui é importante esclarecer o que disse a Fiscalização a respeito da efetividade da operação:

*Examinados os documentos apresentados, especialmente aqueles relativos ao envio/remessa de valores monetários, à pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e, a correspondente contabilização dos mesmos, constatamos não restar dívidas*

*quanto a sua efetivação. Contudo, a comprovação da operação que, alega o contribuinte (pagamento por empréstimo obtido anteriormente, junto a empresas domiciliadas no exterior), não mereceu prosperar, diante da falta de documentação fiscal hábil e idônea que comprove, inequivocamente, que os recursos financeiros, entregues ao contribuinte, tenham sua origem do exterior.*

Ou seja, a Fiscalização admitiu que houve remessa, mas que o contribuinte não trouxe documentação hábil e idônea que comprovasse que os recursos relativos aos empréstimos tinham origem no exterior.

Portanto, não se trata de mera glosa de despesas que não tenha questionado os empréstimos.

Diante disso, evidencia-se a uma despesa, como bem disse a Fiscalização, associada a operações de empréstimos com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, mas que não foram comprovadas com documentação hábil e idônea. E, quando não comprovada sua vinculação com a realização dos objetivos sociais da recorrente, evidencia-se também a desnecessidade do pagamento dessas despesas.

Por fim, no que diz respeito ao pleito da contribuinte, trazido em sede de sustentação oral, no sentido de se deduzir do IRPJ ora analisado, o IRF pago sobre as remessas, cumpre esclarecer que tal matéria não foi suscitada na impugnação, como também não foi suscitada no recurso voluntário, e sequer no seu recurso especial. Em face disso, rejeito tal pedido.

Em face do exposto, manifesto-me por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)  
Adriana Gomes Rêgo