



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13161.720468/2016-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.083 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2019
Recorrente MONTEVERDE AGRO-ENERGETICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições dos artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

JUROS INCIDENTES SOBRE MÚTUO. DESPESA OPERACIONAL. DEDUTIBILIDADE.

Uma vez comprovado que a empresa utilizou os recursos provenientes de mútuo firmado com empresa do mesmo grupo para desenvolvimento de suas atividades, as despesas com os juros incidentes, que são compatíveis aos valores de mercado, podem ser enquadradas como necessárias, sendo, portanto, dedutíveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

REGRAS DE DEDUÇÃO DE JUROS INCIDENTES SOBRE MÚTUO. APURAÇÃO DA CSLL.

Os requisitos gerais de dedutibilidade de despesas operacionais previstos no art. 299 do RIR/99, assim como as regras próprias de dedução de juros previstas nos arts. 374 e 375 do RIR/99, são aplicáveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento aos recursos voluntários. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração que exigem IRPJ e CSLL (fls. 4/23), referentes ao ano-calendário de 2011, acrescidos de multa qualificada de 150% e multa isolada sobre as estimativas apuradas, em razão da glosa de dispêndios, no montante total de R\$ 39.940.096,95, pelo fato da utilização “*de planejamento tributário abusivo para deduzir como despesas financeiras juros referentes a contrato de mútuo celebrado com empresa ligada, conforme descrito no relatório fiscal em anexo*”.

Da motivação da infração

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 924/963:

2 – DA ANÁLISE DOS FATOS

Inicialmente vale ressaltar que houve o encerramento parcial desta fiscalização em relação ao ano-calendário de 2010. Com isso, este relatório fiscal, bem como o Auto de Infração, refere-se somente ao ano-calendário seguinte.

2.1 - DO CONTRATO DE MÚTUO COM A BUNGE ALIMENTOS S. A.

A empresa fiscalizada é uma sociedade anônima de capital fechado, tendo como controladora a empresa Bunge Açúcar e Bioenergia LTDA, CNPJ: 08.948.365/0001-54. Esta empresa tem como sócias as empresas Bunge Brasil Holdings BV, CNPJ: 06.051.618/0001-67, e Bunge Cooperative UA, CNPJ: 06.051.621/0001-80, ambas com sede na Holanda. A primeira detém 99,99% do capital social dela e a segunda o restante.

Ela celebrou um mútuo com a Bunge Alimentos S.A., CNPJ: 84.046.101/0001-93, na data de 31 de março de 2009, conforme instrumento particular de contrato de mútuo apresentado a esta fiscalização. Cumpre ressaltar que a Bunge Alimentos tem os mesmos acionistas da Bunge Bioenergia, sendo que a Bunge Brasil Holdings BV detém 99,97% das ações e a outra sócia o restante.

[...]

No contrato original foi pactuado que o valor máximo a ser concedido seria de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais), sendo que os encargos financeiros seriam baseados em uma fórmula que levava em conta percentual do Certificado de

Depósito Interfinanceiro (CDI) e taxa Libor mais 3,20% ao ano linear. Também se pactuou que os aportes seriam restituídos acrescido de juros e demais encargos pactuados.

Em 1 de julho de 2009, ou seja, aproximadamente noventa dias após a celebração do contrato, houve a primeira alteração na fórmula aplicada para o cálculo da taxa de juros.

Posteriormente, em 1 de agosto do mesmo ano, foi realizado novo aditivo ao contrato de mútuo mencionado, alterando novamente a taxa de juros pactuada.

Sequencialmente, em 1 de setembro de 2009, foi celebrado o terceiro aditivo ao contrato de mútuo, alterando novamente a taxa de juros, sendo que dessa vez ela ficou fixada em 145,8% do CDI.

Ainda em 2009, em 10 de agosto (data anterior a 1 de setembro), foi celebrado o quarto aditivo que alterou o montante a ser concedido da mutuante para a mutuária para o valor de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais).

Por fim, o quinto e último aditivo, datado de 01 de fevereiro de 2011, reduziu a taxa de juros para 120% do CDI.

Verifica-se que em um período aproximado de cinco meses houve quatro maneiras diferentes de calcular os juros pactuados, sendo que a quarta é a vigente em parte do período fiscalizado (janeiro de 2011) e a constante do último aditivo é a que está vigente no restante do ano-calendário de 2011.

Ademais, segundo a contabilidade da Bunge Alimentos (conta 1.1.03.090.083 - Monte Verde Agro Energetica pertencente ao Ativo Circulante), apresentada através da Escrituração Contábil Digital, na data do início do empréstimo já havia uma conta de valores a receber da fiscalizada no total de R\$ 120.071.674,86 (cento e vinte milhões e setenta e um mil e seiscentos e setenta e quatro reais e oitenta e seis centavos). Ou seja, antes da formalização desse mútuo já havia tido aportes financeiros na fiscalizada (documento de fls. 646 do processo). Esse fato também pode ser obtido consultando o livro razão da fiscalizada.

Os valores constantes nessa conta contábil foram transferidos para Ativo Realizável a Longo Prazo (conta 1.3.07.010.011 - Monte Verde Agroen) em 7 de maio de 2009. Essa última conta é a que passou a receber os lançamentos do mútuo a partir de então (documento de fls. 647 do processo).

Segundo as Atas das reuniões do Conselho de Administração realizadas em 12 de março e 28 de setembro de 2010, os conselheiros que representavam os acionistas minoritários (que existiam naquela época) questionaram o financiamento obtido junto à acionista majoritária, alegando que os juros cobrados eram superiores aos praticados no mercado. Também alegaram que boa parte das despesas da empresa nos anos de 2009 e 2010 ocorreram devido ao pagamento desses juros (fls. 90 a 95).

Ademais, os acionistas minoritários não aprovaram as demonstrações financeiras do ano de 2009, conforme Ata da Assembleia Geral Ordinária realizada em 30 de abril de 2010.

Também vale ressaltar que a empresa contabilizava os valores desse mútuo, inicialmente, na conta 1.3.01.010.0001 (Bunge Alimentos S/A-Mútuo), e, posteriormente, na conta 1.3.07.010.017 (Bunge Alimentos-Mútuo-GB-LP) pertencentes ao Ativo Realizado a Longo Prazo. Entretanto, analisando as operações contábeis dela, verifica-se que os valores eram contabilizados apresentando saldos invertidos, ou seja, saldo credor em conta ativa, o que resultou em um Ativo Total credor e, portando, um Passivo Total devedor. Foi anexado extrato dos Livros Razões de 2009 a 2011 dessa conta, o que comprova tal fato (fls. 648 a 760).

Nos esclarecimentos prestados pela interessada dos motivos pelos quais ocorre esse equívoco contábil, ela justificou que a conta recebe lançamentos de mútuos ativos e passivos, os quais podem gerar saldos devedores ou credores. Informou ainda que, no momento da consolidação, o efeito era eliminado e que a visão oficial do Balanço Patrimonial está descrita nas demonstrações financeiras publicadas no Diário Oficial do Estado do Mato Grosso do Sul, encaminhando em anexo cópia dessas demonstrações.

Nessas demonstrações há uma conta no Passivo Não Circulante com o saldo final idêntico ao da conta do Ativo Realizado no Longo Prazo mencionada anteriormente (fls. 844 a 846).

Ainda em relação da conta mencionada, bem como das planilhas de cálculos apresentadas, verificou-se que houve novos aportes financeiros por parte Bunge Alimentos, aumentando o saldo credor da conta em questão de R\$ 238.154.077,53 (duzentos e trinta e oito milhões e cento e cinquenta e quatro mil e setenta e sete reais e cinquenta e três centavos) no início do ano de 2010 para R\$ 355.949.222,17 (trezentos e cinquenta e cinco reais e novecentos e quarenta e nove mil e duzentos e vinte dois reais e dezessete centavos) no final do ano. No auge da dívida, em 30 de junho de 2011, o débito da fiscalizada com a Bunge Alimentos S. A. atingiu o valor de R\$ 380.661.614,55 (trezentos e oitenta milhões e seiscentos e sessenta e um mil e seiscentos e quatorze reais e cinquenta e cinco centavos).

Essas contas apresentavam lançamentos de transferências entre diversas subcontas "bancos" tanto na entrada quanto na saída, sendo que os fatos contábeis eram realizados no mesmo dia. Em esclarecimentos a interessada justificou que a contabilização é realizada de acordo com a entrada no extrato do sistema, encaminhando um exemplo em anexo.

Os fatos descritos, além de mostrar uma falta de padrão contábil, dificultam a análise da entrada e saída de recursos, gerando a impressão de que são realizados com o intuito de dificultar a análise deles pelos órgãos responsáveis.

Além do já exposto, esta fiscalização verificou através das planilhas apresentadas e da análise na contabilidade que os juros sobre o contrato de mútuo não estavam sendo pagos. Intimada a esclarecer se havia um prazo para que esses pagamentos ocorressem a fiscalizada informou que devido sua situação patrimonial não seria possível a estipulação de um prazo para que fossem quitados.

Em paralelo, havia nas contas mencionadas (1.3.01.010.0001 - Bunge Alimento S/A-Mutuo - e 1.3.07.010.017 - Bunge Alimentos-Mutuo-GB-LP) o lançamento dos juros do mútuo com saldo credor tendo contrapartida a conta 3.5.01.030.109 (Juros s/empr. Colig/) que tem seus valores lançados diretamente no resultado como despesa (documentos de fls. 761 a 769). Percebe-se nessas páginas extraídas do Livros Razão, especificamente no de 2009, que também havia lançamento de juros sobre o empréstimo em questão no resultado antes mesmo do contrato ser firmado.

Essa conta de empréstimo foi extinta em 26 de setembro de 2011, com a quitação desse mútuo, porém não há no Balanço Patrimonial da empresa (fls. 770 a 777) uma conta com o saldo de juros a pagar, apesar de haver um saldo de R\$ 88.836.391,13 (oitenta e oito milhões de reais e oitocentos e trinta e seis mil e trezentos e noventa e um reais e treze centavos) desses juros, conforme planilha de cálculo apresentada a esta fiscalização pela própria fiscalizada. Esse fato também ocorre no balanço da mutuaría, no qual inexistia uma conta de juros a receber em seu Ativo.

Em análise ao contrato de mútuo celebrado entre a empresa fiscalizada e a Bunge Alimentos S. A., houve a constatação de que nele havia a previsão de penalidades no caso de inadimplemento. Devido a isso, a empresa foi intimada a esclarecer tal fato, o que não ocorreu, mesmo após a concessão de dilação de prazo solicitada por ela.

Como já mencionado, na liquidação do mútuo em setembro de 2011 havia um saldo de juros a pagar de mais de oitenta e oito milhões de reais. Como esclarecido pela interessada não há prazo para que esse valor seja pago e nem sequer houve a aplicação das penalidades previstas em contrato.

Ou seja, a empresa fiscalizada obtém um empréstimo com uma empresa que pertence ao mesmo grupo econômico, conforme já descrito, lança como despesas financeiras os valores dos juros pactuados, porém não tem uma data ou um prazo para pagá-los. Ainda, nem sequer há o lançamento contábil desses juros a pagar no ano de quitação do mútuo e, obviamente, nos posteriores. Ademais, não há a execução de nenhum tipo de penalidade devido a esse inadimplemento e nem qualquer ação de cobrança judicial ou

amigável. Inclusive, a própria credora não lança em seu balanço contábil o valor desses juros que ela teria direito.

Cumpra ainda salientar que os juros contratados com uma empresa do mesmo grupo econômico estavam bem acima dos valores que poderiam ser obtidos no mercado, fato inclusive explanado pelos sócios minoritários nas reuniões do Conselho Administrativo.

Ainda, cabe destacar, que o total de juros sobre o mútuo em questão no ano-calendário de 2009 (ano de concessão do empréstimo) foi de R\$ 18.290.295,84 (dezoito milhões e duzentos e noventa mil e duzentos e noventa e cinco reais e oitenta e quatro centavos) e a Receita Bruta Total foi de R\$ 14.450.509,24 (quatorze milhões e quatrocentos e cinquenta mil e quinhentos e nove reais e vinte e quatro centavos). Ou seja, no ano-calendário da concessão do empréstimo o lançamento contábil dos juros devidos foi superior ao faturamento bruto da empresa fiscalizada.

No ano-calendário de 2010 foram efetuados lançamentos de juros sobre esse empréstimo no valor de R\$ 42.483.555,45 (quarenta e dois milhões e quatrocentos e oitenta e três mil e quinhentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos) enquanto a Receita Bruta Total foi de R\$ 58.478.534,24 (cinquenta e oito milhões e quatrocentos e setenta e oito mil e quinhentos e trinta e quatro reais e vinte e quatro centavos), ou seja, as despesas contabilizadas como juros devidos à empresa coligada (Bunge Alimentos S.A.) equivale a 72,65 % do faturamento total da empresa nesse ano-calendário.

Finalmente, no ano-calendário de 2011, para uma receita bruta anual de R\$ 140.093.903,94 (cento e quarenta milhões e noventa e três mil e novecentos e três reais e noventa e quatro centavos) houve lançamentos contábeis dos juros sobre esse empréstimo no valor de R\$ 26.519.534,19 (vinte e seis milhões e quinhentos e dezenove mil e quinhentos e trinta e quatro reais e dezenove centavos) até julho desse ano, período em que se iniciou a quitação dessa dívida.

Segundo informações extraídas do Livro de Saídas da fiscalizada, obtido através do SPED-Fiscal, no período de janeiro a julho do ano fiscalizado houve o faturamento de R\$ 85.863.378,95 (oitenta e cinco milhões e oitocentos e sessenta e três mil e trezentos e setenta e oito reais e noventa e cinco centavos), conforme documento de fls. 778 e 779. Novamente houve o comprometimento de um valor significativo da receita auferida com despesas de juros devidos à empresa de mesmo grupo econômico.

Também pôde se observar que parte desse empréstimo foi pago através de integralização de capital, no valor de R\$ 155.775.794,00 (cento e cinquenta e cinco milhões de reais), o qual foi realizado integralmente pela acionista Bunge Açúcar e Bioenergia LTDA, na data de 20 de julho de 2011.

Em consulta ao sítio na internet da Jucesp (<https://www.jucesponline.sp.gov.br>), pôde obter as alterações do contrato social da controladora da fiscalizada, sendo que na 13ª Alteração do Contrato Social dela, registrado na Jucesp em 19 de agosto de 2011, houve a integralização do Capital Social por parte da Bunge Brasil Holding BV no valor de R\$ 156.370.000,00 (cento e cinquenta e seis milhões e trezentos e setenta mil reais), conforme alteração de contrato social de fls. 780 a 789.

Através de diligência fiscal na controladora da fiscalizada, esta fiscalização obteve cópias das transferências bancárias dos recursos mencionados, bem como cópia do contrato de câmbio para integralização de capital nela (fls. 790 a 802).

Em outras palavras, a empresa holandesa integraliza o Capital Social da controladora da fiscalizada, esta, por sua vez, utiliza esse valor para integralizar o Capital Social da Monteverde Agro-Energia S.A. Esta, utiliza esse valor para quitar parte do empréstimo com a Bunge Alimentos, que também pertence a empresa sediada nos países baixos, sendo que a mutuária não recebeu e nem registrou em sua contabilidade os juros devidos.

Dessa forma, percebe-se que aquilo que ocorreu de fato foi somente transações financeiras que tem como a origem e destino as mesmas pessoas jurídicas, constatando que de fato o que houve foi um aporte de capital, no qual foi feito com a característica

de mútuo, para que houvesse a devida dedução desses valores da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Vindo para o caso concreto, poderia se perguntar qual empresa que, constituída com o fito de gerar lucros aos controladores ou acionistas, escolheria deliberada e desnecessariamente aumentar suas despesas e o grau de endividamento, diminuindo o resultado ao final do exercício e por consequência, os ganhos dos acionistas? Obviamente nenhuma empresa em sã consciência faria isso e considerando que seus dirigentes não estão tentando falir a empresa e nem os controladores dela estão reclamando, levanta-se imediatamente a suspeita que os atos da empresa visam ocultar algum outro motivo que não deve aparecer.

Para se descobrir o real objetivo, basta se perguntar, quem nessa operação sai prejudicado? Como já dito acima, somente o Fisco Nacional, e indiretamente toda população do País, pois o dinheiro arrecadado serve para o governo federal implementar seus serviços sociais e públicos.

Em outras palavras, a fiscalizada gera despesas financeiras em valores que certamente irão comprometer seus lucros no final do ano, realizando um contrato de mútuo com uma empresa totalmente ligada à sua controladora com juros superiores aos praticados no mercado e não tem data para pagar esses juros e nem sobre nenhum tipo de penalidade, mesmo passado mais de cinco anos da contabilização destes. Há de se perguntar, tal fato pode ser considerado usual?

Sem dúvida nenhuma que o intuito desse contrato de empréstimo é gerar despesas financeiras com o objetivo de diminuir o lucro bruto ou aumentar o prejuízo apurado durante os exercícios que elas foram contabilizadas. Além da existência de relação entre as partes, não houve a realização plena do contrato, tendo em vista o não pagamento dos juros e nem a execução de penalidades.

Ademais, apesar da contribuinte ter trazido aos autos cópia do contrato de empréstimo a que fez referência, não há como considerar tais documentos como hábeis a produzir todos os efeitos que se lhes queiram atribuir, pois tão certo quanto é o fato de que um instrumento particular serve aos propósitos de vincular as partes consignatárias aos termos do que expõe, também o é o fato de que tal veículo, destituído de qualquer averbação no registro público, não estende seus limites para além desta órbita. As partes se obrigam pelo conteúdo do que mutuamente contratam, mas os efeitos deste acerto não alcançam tantos quantos, estando à sua margem, são por ele atingidos direta ou indiretamente.

Em outras palavras, para que acordos de vontade sejam oponíveis contra terceiros, necessário faz-se que os instrumentos que os formalizem sejam devidamente averbados no registro público competente. É tal o comando inserto nos artigos 221 e 1.067 do nosso Código Civil:

[...]

Concluindo, no presente caso a empresa obteve empréstimo com empresa ligada que poderia chegar a cifra de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), com taxa de juros acima do que poderia ser obtida através do mercado, reduziu a base de cálculo do período no qual o empréstimo esteve vigente e não pagou e, pelo que tudo indica, nem irá pagar os juros sobre ele, mesmo tendo passado quase cinco anos de sua quitação e sete anos de sua contratação. Pôde se constatar que, no presente caso, foram criadas "situações de direito que não correspondem às situações de fato". Ou seja, a estratégia descrita foi implementada com intuito exclusivo de desonerar a tributação.

2.2 - DO CONTRATO DE PRÉ-PAGAMENTO DE EXPORTAÇÃO COM A BUNGE IBERICA FINANCE SL

O restante da dívida com a Bunge Alimentos foi paga com um contrato de pré-pagamento de exportação celebrado com a empresa Bunge Iberica Finance SL, empresa sediada na Espanha, pertencente ao Grupo Bunge. Sendo que R\$ 156.030.000,00 (cento e cinquenta e seis milhões e trinta mil reais) foram pagos em 07 de julho de 2011, R\$ 62.917.200,00 (sessenta e dois milhões e novecentos e dezessete mil e duzentos

reais) no dia 15 do mesmo mês e, finalmente, R\$ 10.405.780,00 (dez milhões e quatrocentos e cinco mil e setecentos e oitenta reais) no dia 20 de setembro do ano fiscalizado, totalizando R\$ 229.352.980,00 (duzentos e vinte e nove milhões e trezentos e cinquenta e dois mil e novecentos e oitenta reais).

Nesse contrato foi previsto que a mutuária realizaria adiantamentos à fiscalizada com o intuito de que esta cumpra com os contratos de exportação que seriam realizados com a empresa Bunge International Commerce Ltd (BIC), empresa do mesmo grupo sediada nas Ilhas Cayman. Também continha que haveria pedidos de financiamento pela interessada e que esses adiantamentos seriam concedidos conforme fossem realizados esses pedidos.

Apesar de nesse contrato constar que há dois anexos, esses não foram fornecidos a esta fiscalização. Segundo esse contrato, o anexo A que teria os pedidos de financiamento realizados pela interessada.

Ainda havia a previsão de que a fiscalizada deveria manter uma conta em instituição financeira aceita pelo credor e que ambos concordavam, com o reconhecimento da BIC, que a partir da data de cada expedição de bens, todos os direitos e juros que a interessada tinha em relação a empresa compradora deveriam ser considerados, como sendo atribuídos imediatamente a empresa espanhola. Após o recebimento de quaisquer fundos nessa conta, a fiscalizada deveria ser autorizada a utilizar esses fundos aos seus próprios fins.

Houve outros adiantamentos efetuados pela instituição financeira espanhola no ano-calendário posterior ao desta fiscalização, sendo que a variação do saldo inicial e final da dívida no balancete contábil da interessada se encontra na tabela abaixo.

Data	Passivo Circulante (Conta Principal Empréstimo BIF)	Não Circulante -Exigível Longo Prazo (Bunge Ibérica Finance - Pill)¹	Total
31/12/2011	13.505.760,00	229.391.840,00	242.897.600,00
31/12/2012	0,00	255.304.700,00	255.304.700,00
31/12/2013	0,00	255.304.700,00	255.304.700,00
31/12/2014	0,00	255.304.700,00	255.304.700,00
31/12/2015	0,00	255.304.700,00	255.304.700,00

Percebe-se pela tabela anterior, que os valores entre dezembro de 2012 e dezembro de 2015 permaneceram inalterados.

(...)

Prosseguindo, no ano de 2014 houve diversas vendas de exportação para a empresa compradora mencionada (BIC), totalizando o valor de R\$ 152.181.716,22 (cento e cinquenta e dois milhões e cento e oitenta e um mil e setecentos e dezesseis reais e vinte e dois centavos). No ano subsequente houve o total de R\$ 24.161.040,23 (vinte e quatro milhões e cento e sessenta e um mil e quarenta reais e vinte e três centavos) de exportações com destino à empresa caribenha (Extrato do Livro de Saídas de fls. 803).

Todas essas exportações foram de grãos, conforme pode ser observado na descrição das mercadorias do extrato mencionado anteriormente.

Essas mercadorias foram adquiridas da Bunge Alimentos S.A. Em procedimento de diligência fiscal, esta fiscalização solicitou esclarecimentos a essa empresa sobre os motivos que a levaram a vender a mercadoria a Monteverde, ao invés de exportá-las diretamente. Em atendimento ela explicou que vendeu à fiscalizada com fins específicos de exportação e que por ser uma "trading" pode comercializar seus produtos dentro ou fora do território nacional. Essa diligência foi somente sobre a venda realizada no ano-calendário de 2015 (documentos de fls. 804 a 807).

Consultando as vendas efetuadas pela interessada, verifica-se que as únicas exportações efetuadas nos últimos anos foram as referidas (tela do sistema RADAR, fls. 840 a 843).

No ano-calendário de 2011, conforme já descrito, foram contabilizados mais de treze milhões de reais em juros. No seguinte, R\$ 27.253.020,06 (vinte e sete milhões e duzentos e cinquenta e três mil e vinte reais e seis centavos), no de 2013 R\$ 21.080.367,24 (vinte e um milhões e oitenta mil e trezentos e sessenta e sete reais e vinte e quatro centavos) e, finalmente, nos anos de 2014 e 2015 foram contabilizados, em cada um, o valor de R\$ 19.413.794,89 (dezenove milhões quatrocentos e treze mil e setecentos e noventa e quatro reais e oitenta e nove centavos).

Apesar de ter contabilizado um montante de R\$ 100.992.329,23 (cem milhões e novecentos e noventa e dois mil e trezentos e vinte e nove reais e vinte e três centavos), o que dá aproximadamente quarenta por cento do financiamento obtido com o contrato de pré-pagamento de exportação, não houve o pagamento à financiadora (BIF) e nem cobrança por parte daquela, apesar de ter ocorrido algumas exportações para a empresa compradora (BIC).

(...)

Ao que tudo indica, o empréstimo efetuado pela empresa espanhola será "permanente" mesmo, pois passado quase cinco anos da celebração do contrato, não houve a efetiva exportação das mercadorias e, quando houve exportações, foram de mercadorias estranhas ao parque fabril da interessada, uma Usina de cana-de-açúcar. Inclusive, no próprio site do Grupo Bunge consta a interessada como uma Usina (<http://www.bunge.com.br/Bunge/Unidades.aspx>), documento de fls. 839. Além disso, os valores recebidos pelas exportações não foram utilizados para pagar o financiamento, pelo menos até o encerramento do ano-calendário de 2015.

Em outras palavras, a empresa celebra um contrato de financiamento na modalidade de pré-pagamento de exportação com empresa do mesmo grupo empresarial que ela, ao invés de utilizar esses recursos para financiar a produção, o utiliza para "quitar" mútuo que tinha com outra empresa ligada.

Em paralelo, não há exportação do produto que deve ter sido objeto do contrato (açúcar e/ou álcool), tendo em vista que o contrato foi celebrado em 2011, antes da assinatura da ata que alterou as atividades econômicas da fiscalizada.

Quando realiza exportações, recebe os valores diretamente e não os repassa à financiadora.

Apesar das taxas de juros cobradas no ano-calendário de 2015 serem aceitáveis, o que há de se questionar neste caso é novamente a finalidade jurídica dos atos praticados.

Com que motivos a empresa obteria um financiamento tão longo com o intuito de ter recursos para realizar a exportação de seus produtos, que não requerem um prazo longo de produção, como estaleiros e navios, por exemplo? Porque não há o pagamento desse empréstimo mesmo após haver a realização de exportações? Porque há a realização de exportação de soja por uma Usina de Cana-de-açúcar? Porque a empresa entre o período de 2011 e 2015 enviou para a financiadora como juros aproximadamente 40% do que recebeu para financiar a produção a ser exportada e nesse período não exportou ou, se exportou, não abateu os valores do financiamento?

Essa e outras questões levam a concluir que os fatos jurídicos novamente não se condizem com os fatos reais, assim como ocorreu no empréstimo com a Bunge Alimentos.

2.3 - DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

O planejamento tributário levado a efeito mediante simulação compreende a formalização de negócios jurídicos absolutamente lícitos em sua aparência, mas que, em essência, não existem. Com sua realização, o que se pretende é apenas evitar ou reduzir a tributação, de modo artificial.

Por outro lado, o caráter exclusivamente formal e notadamente artificial do arranjo resultante do planejamento tributário é um sinal bastante forte de sua abusividade, indicativo da possibilidade de o arranjo envolver a prática de simulação.

Diferentemente do erro, do dolo e da coação, que constituem vícios que atingem a própria formação da vontade, na simulação as partes consciente e efetivamente desejam o que praticam. E praticam com a finalidade de enganar terceiros.

Desse modo, as indagações acerca da simulação e, conseqüentemente, a comprovação da natureza simulada de um negócio jurídico, devem se concentrar não somente no caráter artificial da declaração exteriorizada, mas também há que se demonstrar a vontade de enganar, o que é perfeitamente possível por meio da revelação da vantagem ou resultado que emerge da realização do negócio da forma como se deu. Em outras palavras, para perquirir a natureza simulada de um negócio jurídico, ao invés de perguntar qual a vontade real e a vontade aparente das partes, mais relevante é indagar sobre a causa do negócio jurídico exteriorizado ou, em outros termos, por que o negócio foi realizado da forma que aparenta.

No caso sob análise, a identificação de propósito negocial no arranjo levado a efeito pela interessada e pela Bunge Alimentos S. A. é tarefa que já se anuncia impossível a partir do momento em que tendo toda a operação sido perpetrada por "encontro de contas contábeis" entre pessoas jurídicas distintas, porém vinculadas em seu âmago, por terem os mesmos sócios.

Em suma, reveste-se do caráter de planejamento tributário abusivo a dedução de juros decorrentes de empréstimos contraídos com a pessoa jurídica pertencente as mesmas sócias (mutuante), contabilizados como despesas e devidos pelo sujeito passivo (mutuário), que não comprova, nos autos, a forma de quitação desses juros e nem se quer há data para realizá-lo.

No mesmo caminho segue o mútuo com a empresa financeira espanhola, que também faz parte do mesmo grupo empresarial e que, apesar deste caso haver pagamentos dos juros contabilizados e a taxa de juros ser menor, não se vê a venda de mercadorias ao exterior e quando ocorrem essas vendas são de produtos estranhos ao parque fabril da interessada. Além disso, os valores recebidos pelas exportações não são utilizados para pagar o financiamento.

A norma do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), autoriza o Fisco a desqualificar atos e negócios praticados pelo contribuinte com o intuito de dissimular seja a ocorrência do fato gerador do tributo, seja a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. ”

Conforme redigido o dispositivo, evidencia-se a intenção de combater atos ou negócios fraudulentos praticados pelo contribuinte com o intuito de dissimular, que significa ocultar, encobrir, fingir ou disfarçar algo.

Desse modo, sobre todos os fatos e documentos reunidos nestes autos, configura-se o fato que, a princípio, as operações em pauta, por se tratarem de elisão fiscal, estariam inquinadas ao instituto do abuso de direito.

O abuso de direito é uma figura construída para inibir práticas que, embora observem legislação específica, implicam, no seu resultado, em distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, seja distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei incidente sobre a hipótese, sem razão suficiente que a justifique. Consiste em o abuso de direito, portanto, um limite funcional do direito.

Esta é a síntese do que se entende por abuso de direito: o direito de auto-organização não é absoluto; o direito de liberdade de escolha e de liberdade de contratar previstos constitucionalmente não é ilimitado. Em outras palavras: no abuso de direito não se nega a existência do direito, mas o seu uso e o modo de seu exercício é que sofrem restrições.

O abuso de direito pode existir independentemente de tipificação legal prévia, por corresponder a distorção instaurada a partir de conduta realizada, cuja verificação se dá em função de realidades concretas, de algo efetivamente ocorrido no plano dos fatos. No caso sob exame, o abuso de direito pode ser identificado a partir de características fáticas dos atos ou negócios praticados pela interessada com empresas pertencentes aos mesmos sócios – empréstimos.

Desta óptica, abuso de direito é uma figura voltada às qualidades que cercam determinados fatos, atos ou condutas realizadas, que lhes dão certa conformação à vista das previsões legais. Afirmar que houve abuso não significa ampliar ou modificar o sentido e o alcance da lei tributária. Significa, apenas, identificar, nos fatos ocorridos, a hipótese legal, neutralizando o “excesso” praticado para atentar escapar da incidência da lei.

Em outras palavras, a aplicação da figura do abuso de direito no ordenamento positivo brasileiro pode ocorrer independente de lei expressa que o autorize, pois é decorrente da legalidade e da imperatividade do ordenamento. Nesta esteira, o abuso de direito é aplicável ao Direito Tributário independentemente de lei expressa que o preveja. Seja porque não interfere com a legalidade e a tipicidade, posto que situado no plano dos fatos, e não da forma, seja porque é uma categoria geral do Direito.

O abuso de direito é, pois, caso de ineficácia parcial de um ato praticado, cuja figura tem como características uma norma, um direito e um excesso cometido no seu exercício. A licitude que contamina a operação está no excesso, não sendo caso de desconsiderá-la e sim de identificar o ilícito cometido, para o fim de negar sua eficácia perante a legislação tributária.

Assim, a interpretação do negócio jurídico deve se iniciar com a análise da declaração de exterior de vontade, de forma a determinar os efeitos que dela possam decorrer, não havendo o que se falar, em princípio, da vontade subjetiva ou da intenção dos agentes para a prática do ato. Para que o negócio jurídico seja considerado válido, deve a vontade manifestada ou declarada corresponder a verdadeira intenção das partes envolvidas, para tanto, as circunstâncias negociais, os elementos econômicos e sociais que ensejaram a prática do ato, a análise da declaração de vontade e dos fatos efetivamente ocorridos devem ser considerados pela Autoridade Fiscal, da forma a permitir determinar a efetividade do negócio jurídico efetivamente praticado, sua concordância com a intenção das partes e, por fim, os verdadeiros efeitos jurídicos aplicáveis aos atos negociais.

Assim, o que determina a abusividade de um planejamento tributário e, portanto, a sua ilicitude, é, sobretudo, a inexistência de motivação “extratributária” ou propósito negocial, quando se evidencia que a economia tributária é a única motivação existente, que foi o que restou demonstrado no presente termo de verificação fiscal.

Pelo exposto neste subitem, fica evidente que a interessada utilizou de planejamento tributário abusivo para glosar indevidamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas financeiras oriundas de contratos de mútuos com empresas de mesmo grupo empresarial.

No caso em tela, a fiscalização não pode se omitir e aceitar tais fatos da forma como foram construídos, posto que eles não representam a realidade. O planejamento tributário foi visivelmente abusivo. Aceitá-lo seria impor a toda a sociedade o ônus de uma renúncia fiscal criada artificialmente pela fiscalizada.

Assim, uma vez evidenciado tratar-se de operações com esta razão principal (não pagar tributos), como se evidencia nestes autos, foram glosados os efeitos fiscais do excesso abusivo, quais sejam os juros passivos contabilizados sobre os empréstimos contraídos junto às empresas sócias.

Da sujeição passiva por solidariedade

Como resultado do trabalho fiscal, foi ainda emitido Termo de Responsabilidade Solidária ao contribuinte Bunge Açúcar e Bionergia Ltda. (fl. 974), fundamentado no artigo 124, I, do CTN.

No presente caso, a controladora da interessada obteve vantagem econômica para o grupo, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Jamais a empresa fiscalizada realizaria esses empréstimos sem o aval de sua controladora e do grupo empresarial a que ela pertence (Bunge).

Pôde se constatar nos autos que as empresas mutuárias e a fiscalizada fazem parte do mesmo grupo empresarial. E no caso do primeiro mútuo, a Bunge Alimentos pertence às mesmas sócias da Bunge Açúcar e Bioenergia.

Como demonstrado nos autos, foi praticado planejamento tributário ilícito por parte do grupo econômico, que, mediante uma engenharia tributária, alcançou o único objetivo das operações, qual seja, a redução da carga fiscal do grupo.

Assim, não tem como não se falar em que a Bunge Açúcar e Bioenergia não tinha conhecimento e não obteve benefícios com a dedução das despesas financeiras obtidas através de um planejamento tributário totalmente abusivo.

Desta forma, é devida a responsabilização solidária da Bunge Açúcar e Bioenergia com base no art. 124, I do CTN.

Das penalidades

Os Autos de Infração exigem, ainda, multa isolada de 50% sobre as estimativas apuradas, com base no artigo 44, II, “b”, da Lei n. 9.430/96, bem como multa de ofício qualificada (de 150%), que foi assim justificada.

Resta evidenciado na conduta da interessada que não declarou e nem recolheu tributos, utilizando como artifício para que isso não ocorresse empréstimos que não ocorreram de fato, conforme já detalhadamente explicado neste relatório fiscal.

A fiscalizada utilizou de planejamento tributário abusivo, criando situações de direito que não constituem situações de fato, com o intuito único de obter vantagem tributária.

No presente caso, conforme detalhado minuciosamente neste relatório fiscal, ficou evidenciada a conduta dolosa da interessada através da dedução dessas despesas financeiras indevidas.

Assim, deve ser aplicada a majoração prevista no parágrafo primeiro do artigo 44 da lei 9.430/96, sendo aplicável a multa de 150% sobre os rendimentos não declarados pelo fiscalizada.

Impugnação da contribuinte principal

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.042/1.085). Alega, em síntese, que:

(i) a acusação de planejamento tributário abusivo elaborada pela fiscalização é surpreendente, tendo em vista que a mesma fiscalização, quando da análise dos mesmos fatos, relativamente ao ano-calendário de 2010 (PAF 13161.721790/2015-54). Percebe-se, assim, notória modificação de critério jurídico do lançamento, em evidente afronta aos preceitos dos artigos 142 e seguintes do CTN.

(ii) a falta de registro público é irrelevante para a validade dos contratos de mútuo, conforme assentado, inclusive, em decisões administrativas do CARF.

(iii) a impugnante utilizou os recursos captados integralmente para financiar suas atividades, aspecto que autoriza a dedutibilidade das despesas financeiras em questão. Mais precisamente, por encontrar-se em fase pré-operacional, notadamente no período de janeiro a setembro de 2009, precisou de recursos para fazer frente aos gastos com fornecedores e salários, dentre outros. É justamente por isso que o mútuo e, consequentemente, as despesas a ele inerentes, são necessárias nos termos do artigo 299 do ROR/99.

(iv) além disso, para contratos de mútuos, prevalece a regra de dedutibilidade prevista nos artigos 374 e 375 do RIR/99, a qual prevê a dedutibilidade de despesas com juros incorridos sem a vedação imposta pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos.

(v) a ilação do trabalho fiscal, no sentido de que as despesas financeiras previstas no contrato com a Bunge Alimentos supostamente seriam superiores àquelas praticadas no mercado, deve ser rechaçada porque foi feita sem nenhuma comprovação ou fundamento. Os juros pactuados, conforme demonstrado na defesa, seguiram sim os parâmetros de mercado, não tendo a impugnante assumido nenhuma espécie de juros abusivos ou exorbitantes, como foi alegado no relatório fiscal.

Não obstante, caso realmente houvesse negócio em condição de favorecimento, caberia tão somente a glosa de despesa na parte excedente aos níveis de mercado, a título de distribuição disfarçada de lucros (cf. art. 464, VI, do RIR/99), hipótese esta que sequer foi invocada.

(vi) as alegações de que não houve aplicação das penalidades contratuais, de que houve “estranha” quitação parcial por meio de recursos obtidos via aumento de capital e da alta proporção das despesas financeiras diante do faturamento denotam uma tentativa descabida da fiscalização de desviar o foco do ponto crucial da situação, qual seja, a efetiva utilização dos recursos captados a título de mútuo remunerado nas atividades da empresa, aspecto este que restou incontroverso.

(vii) não houve simulação, afinal o negócio jurídico de mútuo foi praticado nos termos da lei, tendo em vista que houve entrega de dinheiro pelo credor, teve previsão de incidência de juros a valores que, na verdade, foram inclusive abaixo dos praticados no mercado e houve sim posterior liquidação.

(viii) a mutuante, aliás, reconheceu as respectivas receitas financeiras (cf. Doc. 6 – fls. 1.163/1.170), ao passo que a impugnante operava em prejuízo fiscal e base negativa, o que significa dizer que não houve nenhum planejamento tributário.

(ix) quanto ao contrato de PPE firmado com a BIF, não há dúvidas sobre a efetividade da operação, tendo em vista o registro perante o Banco Central (fls. 338/439 dos autos), bem como das suas renovações perante aquele órgão, que chancelou a regularidade dos contratos de PPE firmados. Não há dúvidas, também, quanto ao ingresso dos recursos no Brasil, fato reconhecido pela fiscalização e constatado pelos Registros de Operações Financeiras (fls. 338/439 dos autos).

Nesse contexto, confirmada a existência do contrato de PPE, bem como o efetivo recebimento de recursos pela impugnante e o pagamento dos juros incorridos, não há qualquer relevância, para fins de dedutibilidade das despesas, eventual ausência de amortização do montante principal do contrato, tampouco a efetiva exportação de mercadorias, conforme destacado pela fiscalização.

Ademais, a efetividade da operação também pode ser vista pelo registro perante o Banco Central (fls. 338/439 dos autos), entrega dos recursos e renovações perante aquele órgão, que sempre chancelou a regularidade das operações.

(x) a norma não prevê, e nem poderia ser diferente, a existência de um prazo máximo para realização da exportação, além de prever expressamente a possibilidade de não ocorrer o embarque das mercadorias relativas ao recebimento antecipado de exportação.

Seja como for, as afirmações suscitadas pela fiscalização não possuem qualquer fundamentação jurídica ou relação com o fato ora analisado. Isto porque, por meio do contrato de PPE a impugnante se comprometeu a realizar exportação de mercadorias e serviços (não necessariamente cana-de-açúcar ou etanol).

De fato, a impugnante reconhece que o intuito da referida contratação era justamente fomentar a sua produção de etanol destinada à exportação. Contudo, por razões estritamente comerciais e de mercado, no período analisado, as condições para venda do etanol no mercado externo não propiciaram um ambiente favorável à exportação dessa mercadoria. Isso se deu pelo fato de vultosos subsídios concedidos pelo governo americano aos produtores de etanol derivado de milho, o que dificultou a competição no mercado externo pelos produtores brasileiros.

Em virtude desse cenário a impugnante realizou exportação de outras mercadorias (no caso, soja, o que inclusive ensejou a alteração de seu objeto social), como forma de cumprimento dos requisitos do contrato de PPE firmado, nos estritos termos permitidos pelo Banco Central e em linha com os acordos firmados.

E conforme expressamente reconhecido pela fiscalização, a impugnante efetuou o pagamento de juros relativos ao contrato em comento, o que contraria a afirmação da fiscalização no sentido de que as operações seriam abusivas.

(xi) quanto à suposta falta de padrão contábil da impugnante, cumpre destacar que a técnica contábil utilizada pelo contribuinte é de sua livre escolha, desde que o critério por ele adotado seja válido e não afete o cálculo do lucro, em prejuízo do Fisco, como foi o caso.

(xii) subsidiariamente, aduz que o artigo 299 não se aplica para a CSLL, que a multa qualificada é descabida, que a multa isolada não poderia ter sido cobrada de forma concomitante com a multa de ofício e que é ilegal a exigências de juros sobre a multa.

Impugnação do solidário

O responsável solidário (Bunge Açúcar e Bionergia Ltda.) também apresentou impugnação (fls. 997/1.015), onde basicamente argumenta que:

(i) o Termo de Sujeição Passiva é nulo em razão da precariedade da motivação, afinal limita-se ao simples fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, sem maiores considerações; e.

(ii) os pressupostos do artigo 124, I, do CTN, não se fizeram presente na situação fática, sendo a mera qualificação de vinculação societária insuficiente para configurar interesse comum.

Decisão de primeira instância

Em Sessão de 10 de janeiro de 2017, a DRJ/POA julgou as impugnações improcedentes por meio de Acórdão de fls. 1.173/1.207, cuja ementa ora transcrevo:

DESPESAS FINANCEIRAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

As despesas financeiras devem apresentar-se como necessárias, normais e usuais para que sejam classificadas como operacionais e, conseqüentemente, sejam dedutíveis para fins de apuração do lucro real.

DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUTIBILIDADE. APURAÇÃO DA CSLL.

As regras atinentes à dedutibilidade de despesas operacionais previstas no art. 299 do RIR/99 são aplicáveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

SIMULAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

A perpetração de atos simulados com o intuito de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal justifica a imposição da multa de ofício duplicada de 150%.

INTERESSE COMUM. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correta a responsabilização levada a efeito pela autoridade fazendária, se a pessoa jurídica classificada como responsável solidária atuou de maneira unitária com a fiscalizada, concorrendo para a prática dos atos simulados que foram objeto da ação fiscal e auferindo proveito econômico com a fraude.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal do imposto, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento do imposto apurado na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante dessas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

JUROS DE MORA.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício é questão alheia ao litígio, que não merece ser conhecida, já que tais acréscimos não foram objeto dos lançamentos.

Recursos Voluntários

Cientificada da decisão de piso em 24/01/2017 (cf. AR de fls. 1.216), a contribuinte principal interpôs recurso voluntário em 22/02/2017 (fls. 1.256/1.310). A responsável solidária também recorreu (fls. 1.221/1.238). Ambas as empresas reiteram as alegações de defesa e rebatem pontos específicos da decisão de primeira instância.

Em seguida a Recorrente (Monteverde) apresentou petições (fls. 1.332/1.334 e fls. 1.362/1.364), requerendo a juntada, respectivamente: **(a)** do comprovante de quitação (fl. 1.336) do “saldo em aberto” referido pela DRJ e referentes aos juros acordados com a Bunge Alimentos, no valor de R\$ 5.841.117,12; e **(b)** documentos supervenientes (fls. 1.368/1.385) que evidenciam a quitação parcial do PPE

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e atendem os pressupostos de admissibilidade. Deles, portanto, conheço e passo a apreciá-los.

Da delimitação da lide

A presente controvérsia, diferentemente do processo conexo (PAF 13161.721790/2015-54), diz respeito à efetiva existência ou não do mútuo, dos contratos de PPE e respectivas despesas incorridas com os juros neles previstos, mas cuja dedução foi glosada pela fiscalização.

A autoridade fiscal autuante, na verdade, construiu uma tese diferente da que adotou no caso anterior (de 2010 – PAF 13161.721790/2015-54), apontando agora três razões de direito para desconsiderar os “financiamentos” e, consequentemente, glosar a dedução dos juros correspondentes, que podem ser assim sintetizadas: **(i)** falta de propósito negocial das operações (mútuo e PPE); **(ii)** adoção de planejamento tributário abusivo, conforme artigo 116, parágrafo único, do CTN; e **(iii)** simulação.

De plano, convém destacar que o presente Julgador entende que o dito *propósito negocial (business purpose)*, assim como o *abuso de direito (substance over form)*, além de serem expressões vagas, ou seja, sem conteúdo semântico preciso, não constituem institutos presentes ou incorporados no Direito Tributário Brasileiro.

Tratam-se, segundo penso, de categorias jurídicas importadas, que ora se confundem com a “simulação”, esta sim tipificada no nosso ordenamento jurídico, e ora são invocadas como subterfúgios usados por aplicadores do Direito para negar efeitos econômicos legítimos, em total arrepio aos limites legais que permitem requalificar atos ou fatos que possuam impacto na apuração de tributos.

Como observou a Conselheira Gisele Bossa, em julgamento do qual participei (Acórdão 1201-002.983):

Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN¹, não é auto-aplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

No ano-calendário de 2002, houve tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio dos artigos 13 e 14, da Medida Provisória nº 66/2002.

A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a desconsideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "falta de propósito negocial ou abuso de forma". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

O objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar o citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

"Desconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa". (Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o

¹ CTN, "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

art. 116 do CTN (que não é auto-aplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) **não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro** e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento.

A licitude ou ilicitude de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de gerar economia fiscal deve ser aferida com base em critérios previstos exclusivamente na lei e não por motivos pessoais, ideologias, crenças ou importação de teorias alienígenas, sob pena de violação à livre iniciativa e estrita legalidade, princípios estes que, além de nortear a tributação, constituem valores que devem ser preservados em um autêntico Estado Democrático de Direito.

A redação atual do referido artigo 116 do CTN, tal como foi positivado após sua alteração pela LC 104/2001, a nosso ver apenas reforça a figura da simulação como meio apropriado a coibir a evasão fiscal.

Segundo o professor Sérgio André Rocha²:

Por mais que desperte paixões esse debate axiológico tem pouca relevância – ou deveria ter pouca relevância – na solução de casos concretos. Com efeito, **o ponto chave neste debate é o conceito de simulação**. No fundo, embora ele seja onipresente em todos esses autores, em termos práticos, cada um tem uma simulação “para chamar de sua”, que só fica clara diante de casos concretos. O que um autor chama de simulação, para outro é abuso de formas jurídicas, ou fraude à lei. Somente a situação concreta é capaz de revelar se os autores concordam ou divergem e em que concordam ou divergem.

Com efeito, os limites daquilo que se denomina de “planejamento tributário”, na verdade, estão restritos, além dos casos que envolvem dolo e fraude, às hipóteses de simulação, como determina o artigo 149, VII, do CTN, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou **simulação**;

Nesse caso concreto, apesar da confusão dos institutos invocados, realmente a fiscalização, após seguir por caminho diferente ao do primeiro lançamento decorrente desta mesma ação fiscal (de 2010), entendeu que os juros contabilizados sobre o mútuo e em relação aos contratos de PPE não são dedutíveis, não exatamente porque não são necessários ou usuais, mas sim porque teriam sido simulados, com o único objetivo de gerar despesas financeiras artificiais que reduziram indevidamente o lucro da Recorrente.

² Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris. 2019. P. 50.

Assim, considerando que realmente a simulação permite ao fisco afastar os efeitos jurídicos dos atos simulados e descortinar aqueles efetivamente praticados (os dissimulados), a presente análise deve recair exclusivamente acerca da ocorrência ou não da simulação dos juros como forma de dissimular despesas financeiras inexistentes. É este agora o objeto que deve ser investigado para o desfecho desta lide.

Da alegação de mudança de critério jurídico

Antes, porém, de enfrentar o mérito da demanda, cumpre analisar o argumento de nulidade arguido pela Recorrente, que invoca a seu favor a vedação legal de o Fisco alterar o lançamento por modificações nos critérios jurídicos anteriormente adotados.

Sustenta, nesse sentido, que a Fiscalização, ao adotar como critério jurídico do lançamento referente ao AC 2010 a falta de necessidade dos juros, não poderia juridicamente agora mudar a motivação em face da tese simulatória, sob pena de violar os artigos 142³ e 146 do CTN.

Consiste a vedação expressa no art. 146, do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Como se sabe, critérios jurídicos se relacionam à interpretação de dispositivos legais adotada pelo Fisco no exercício da atividade de lançamento. Trata-se da valoração jurídica dos fatos para fins de aplicar o Direito, o que deve ser feito sob os ditames do artigo 142 do CTN.

O artigo 146, porém, prescreve que, em relação ao mesmo sujeito passivo, a lei não permite a mudança de critério jurídico do lançamento, introduzida em consequência de decisão administrativa ou judicial, que somente pode ocorrer para fatos geradores posteriores à sua introdução.

Segundo Hugo de Brito Machado⁴:

há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra alternativas admitidas.

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁴ Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 12a edição. 1997. P. 123

Nessa linha, percebe-se que o que a lei tributária não permite é a mudança de critério jurídico de um determinado lançamento, mas não de um outro lançamento relativo a fato gerador posterior.

Embora o presente Julgador entenda que houve dois critérios jurídicos, afinal a fiscalização de fato conferiu duas valorações jurídicas antagônicas (uma para os fatos geradores de 2010 e outra para os de 2011), introduzindo fatos novos ao ano mais recente, não houve alteração de critério em um mesmo lançamento, isto sim impedido pelo comando legal previsto no artigo 146.

Ao contrário do caso anterior (de 2010), onde notoriamente a DRJ buscou alterar o critério jurídico para uniformizar aquele lançamento ao critério ora empregado, neste caso não houve alteração de critério jurídico do presente Auto de Infração, que já nasceu amparado na tese simulatória ou abusiva dos juros.

Afasto, portanto, a nulidade arguida.

Da definição do conceito de simulação

No contexto dos *planejamentos tributários*, a figura da simulação cada vez mais merece destaque, afinal ela está inserida como principal limite do que pode e o que não pode fazer nesta seara.

É a simulação uma espécie de *divisor de águas*. Havendo simulação, estaremos diante de caso de evasão fiscal, ilicitude que deve ser combatida e que permite a requalificação jurídica dos fatos. Afastada a simulação, estaremos diante de elisão fiscal, isto é, planejamento fiscal lícito e assegurado desde que em consonância com os princípios da legalidade e livre iniciativa.

Conforme leciona Paulo Ayres Barreto⁵, provadas a simulação ou a dissimulação, perdem relevo a ausência de propósito negocial e a alegação de abuso. Contudo, se não restarem comprovadas, as ações do contribuinte deverão ser plenamente respaldadas pelo ordenamento jurídico nacional.

A grande dificuldade, porém, é a de livrar-nos do apriorismo conceitual que até recentemente e ainda hoje se faz presente acerca do conceito de “simulação”. Não é à toa que Marco Aurélio Greco⁶ chegou a afirmar “*que hoje, em matéria de planejamento tributário, “simulação” é um conceito à procura de um significado*”.

O tema, portanto, enseja um percurso sobre os contornos normativos e doutrinários da simulação, para em seguida ponderar se estamos ou não diante de uma estrutura simulada que gerou economia ilícita de tributos, como sustenta a peça acusatória.

Pois bem.

No direito positivo, o Código Civil de 1916 disciplinava a simulação como causa de anulabilidade do negócio jurídico (art. 147, II). Com o Código Civil de 2002, contudo, a

⁵ Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. Revista de Direito Tributário n. 105. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 60.

⁶ Planejamento tributário. São Paulo: Dialética. 2011. P. 395.

simulação foi inserida no capítulo “*Da Invalidade do Negócio Jurídico*”, passando a ser causa de nulidade do negócio nos termos do artigo 167, *in verbis*:

“**Artigo 167** - É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

O primeiro inciso, quando se refere aos negócios jurídicos que aparentam conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se transmitem, compreende a simulação subjetiva. Trata-se de hipótese de simulação relativa, afinal haverá dois negócios: o negócio simulado por alguém (*negócio aparente*), nulo, e o dissimulado pela pessoa real (*negócio verdadeiro*).

Nesses casos de interposição de pessoas, cumpre observar que considera-se simulada apenas a interposição fictícia, onde o sujeito não quer aparecer no negócio, razão pela qual interpõe uma pessoa que concorda em substituí-lo para satisfazer a aparência. Não raramente a ação do interposto fictício limita-se a “emprestar” seu nome nos documentos formais do ato ou negócio, sendo comumente chamado de *testa de ferro, laranja, presta-nome*, dentre outros rótulos.

O segundo inciso contempla a simulação objetiva, identificada a partir da existência de declarações falsas, que buscam dolosamente iludir terceiros ou de declarações cuja causa jurídica não se faz presente (*negócio sem causa*) em razão principalmente de erro de interpretação jurídica.

Como destaca Marciano Seabra de Godoi⁷, *para o negócio ser real, verdadeiro, efetivo (e, portanto, não simulado), as circunstâncias e propósitos concretos que cercam cada negócio jurídico devem guardar mínima congruência com a função econômico-social que a ordem jurídica supõe estar subjacente ao próprio negócio*.

E a última hipótese (inciso III) – simulação de data – ocorre diante da presença de uma data *não verdadeira*. O negócio, assim, é simulado porque o aspecto temporal (o momento no qual foi de fato realizado) é aparente, simulando-se para o passado (*antedatado*) ou para o futuro (*pós datado*).

Na doutrina, as teses tradicionais sobre o conceito de simulação desenvolveram seus estudos dentro do âmbito do negócio jurídico, partindo da premissa de que a simulação corresponde a um defeito, um vício do negócio jurídico. Nesses termos, simular é tornar semelhante, dar aparência ao que não é verdadeiro.

A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara. É este o ponto de partida adotado na clássica obra de Francisco Ferrara⁸, civilista italiano que muito influenciou e ainda influencia a doutrina brasileira. Adepto da teoria voluntarista, leciona que o negócio simulado implica a ocorrência de uma aparência diferente da realidade. Assim, a

⁷ Planejamento tributário. In Machado, Hugo de Brito. Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 458.

⁸ A simulação dos negócios jurídicos. Trad. Dr. A. Bossa. São Paulo: Saraiva. 1939. P. 50

característica marcante do negócio simulado seria a divergência intencional entre a vontade e a declaração, visando iludir terceiros.

A crítica que se costuma fazer dessa teoria diz respeito à ausência da aludida divergência. Precisamente porque os simuladores declaram espontaneamente o que querem, não seria pertinente falar na existência de conflito entre a vontade e a declaração. É certo que não querem os efeitos, mas querem a forma do negócio; a aparência desse negócio é indispensável por razões que as levam a simular⁹.

Diante dessa crítica, a teoria declarativista – que possuiu menor influência que a teoria voluntarista –, ainda conferindo enfoque subjetivo à simulação, passa a sustentar que a vontade interna não possui significado enquanto não seja declarada, razão pela qual a simulação deve ser vista como um conflito entre declarações. Desse modo, as partes emitiriam uma *declaração* dirigida ao público e uma *contradeclaração* para conhecimento restrito delas (um “contrato de gaveta”, por exemplo), de modo que o efeito do negócio seria neutralizado. O negócio simulado, então, não seria um negócio inexistente, mas sim um negócio sem resultado jurídico.

O principal argumento oposto à teoria declarativista consiste no fato de que o negócio simulado não seria neutralizado por um ato posterior, já que desde sua origem corresponde a um ato aparente. Desta forma, a *contradeclaração* não teria como revelar caráter modificativo, mas meramente declaratório. Além disso, os críticos esclarecem que a prerrogativa da nulidade advém do ordenamento jurídico, e não da autonomia da vontade¹⁰.

As críticas às duas teorias subjetivas apontadas ensejaram o exame do instituto da “simulação” por um viés alternativo, o que deu azo às manifestações integradas na dita teoria objetivista (ou teoria causalista), a qual já dá sinais de prevalência na “melhor doutrina” acerca do tema¹¹.

Francesco Carnelutti¹² foi um dos que inaugurou a vertente teórica objetivista no campo de estudo da simulação, a qual para o autor é um incidente relacionado à *inadequação da causa* e decorrente da circunstância de um ato ser querido para o atendimento de interesse diverso ou incompatível com os seus respectivos efeitos jurídicos.

Nesse sentido, todo ato ou negócio jurídico tem uma causa, chamada de “causa jurídica” ou “função típica”, que corresponde aos efeitos jurídicos que se espera do negócio celebrado. Atente-se que a *causa* corresponde às *consequências jurídicas* inerentes a cada *tipo* negocial.

⁹ Cf. Custódio da Piedade Ubaldino Miranda. A simulação no direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1980, P. 37.

¹⁰ Cf. Fábio Piovesan Bozza. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. P. 158

¹¹ A corrente causalista, além do artigo 167 do Código Civil, reforça sua tese com base nas expressões “fim econômico ou social”, constante do artigo 187, na “função social do contrato”, reportada no artigo 421 e, ainda, no signo “substância” que se valeu o artigo 173, todos do mesmo diploma normativo e ora transcritos:

“Art. 173. O ato de confirmação deve conter a substância do negócio celebrado e a vontade expressa de mantê-lo”.

“Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

“Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, observado o disposto na Declaração de Direitos de Liberdade Econômica”.

¹² Sistema del Diritto Processuale Civile, vol II. Pádua: CEDAM. 1938.

Para Emílio Betti¹³, expoente da tese objetivista e que não raramente costuma ser citado pela doutrina brasileira, a simulação é o resultado de um conflito insanável entre o escopo típico e a causa. Ela expressa um desvio da função instrumental do negócio jurídico.

Como bem resume Orlando Gomes¹⁴, *não é a causa antecedente, mas causa final, isto é, o fim que atua sobre a vontade para lhe determinar a atuação no sentido de celebrar certo contrato.*

Por isso mesmo, Heleno Tavares Torres¹⁵ expõe que:

“Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica. Por isso, a causa é elemento essencial do negócio, como fim de realizar uma operação apreciável economicamente, devendo ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo. E para cada contrato ou ato jurídico, somente uma causa. No contrato de venda e compra, a causa é o intuito de entregar um bem recebendo um preço correspondente. Caso seja um bem por outro, a causa já individualiza um outro contrato, o de permuta; e se não há intuito de obter o pagamento de preço, mas apenas atribui um bem a outrem, aumentando o patrimônio deste, a causa já impõe outra qualificação, o de um contrato de doação.

Também Tercio Sampaio Ferraz Jr¹⁶ já se manifestou adepto da teoria causalista, quando assim se manifestou:

[...] a estrutura da mentira tem, no CC/2002 uma configuração diferente. [...] O novo Código altera o enquadramento da simulação. Não se trata, necessariamente, de um defeito (da vontade, maliciosa ou inocente), mas da presença de um requisito de validade aparentemente consistente com as regras de validade, mas, na verdade, inconsistente. [...]

Como, então, as partes muitas vezes simulam (o negócio, portanto, é nulo), mas um fato (econômico), de algum modo acontece, o novo Código Civil (art. 167, par. 2º) ressalva os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. Por exemplo, o Fisco. [...]

Na comprovação da simulação, não caberia ao Fisco examinar a “real” intenção, mas visar ao uso inconsistente do meio (negócio típico) para atingir os resultados típicos, e, assim, mediante esses resultados, alcançar outros fins.

[...] é indispensável examinar a ocorrência de “ações simuladoras”, isto é, ações que apenas simulam uma determinada consequência de fato. Ou seja, que as partes, ao eleger um negócio jurídico típico frustram suas consequências e, com isso, mostram que verdadeiramente não queriam o negócio que escolheram, mas outro. Com isso, o negócio jurídico e a sua execução econômica se mostram apartados.

Do ponto de vista jurisprudencial, o Ministro Moreira Alves¹⁷, adotando essa linha de raciocínio, preleciona que a causa diz respeito à “função prática” do ato ou negócio

¹³ Teoria Geral do Negócio Jurídico. Campinas: Servanda. 2008. P. 562 e 578.

¹⁴ Contratos. Rio de Janeiro: Forense. 1987. P. 57.

¹⁵ Direito tributário e direito privado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2003. P. 141/142.

¹⁶ Simulação e negócio jurídico indireto no direito tributário à Luz do novo código civil. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 48. Belo Horizonte: Fórum, P. 10.

jurídico, não podendo ser confundida com o motivo que leva à formação dos negócios jurídicos. Em suas palavras:

"Para uma compreensão mais clara dos problemas que se apresentam, é preciso, preliminarmente, fazer uma distinção fundamental para o entendimento desses meios jurídicos quem diretamente visam à obtenção de um fim, mas que indiretamente permitem que as partes que deles se utilizam alcancem um fim diverso com efeitos mais ou menos amplos. Para isso é preciso desde logo fazer a distinção, que é fundamental, entre a causa do negócio jurídico e o motivo dele. A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa à lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Essa causa, nada mais é, em última análise, do que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda, como é a locação. Já o motivo, não. O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com – e é o motivo – a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa. Enfim, o motivo, as finalidades subjetivas, que não se confundem com aquela coisa objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico...

Finalmente, há, ainda, manifestações doutrinárias que pretendem dar autonomia (tipicidade) ao negócio simulado. É o caso da interessante obra de Luiz Carlos de Andrade Júnior, autor este que, após criticar a ideia tradicional de que a simulação consiste em um defeito no negócio jurídico, busca demonstrar, no negócio simulado, uma manifestação de autonomia privada típica pela qual as partes conjugam esforços para, através do engano, perseguirem um determinado resultado, e que é nula porque a lei assim estipula.

Ao definir o conceito de simulação, leciona o referido autor que a “*simulação é um programa de autonomia privada pelo qual as partes articulam ações e omissões com o objetivo de criar a ilusão negocial, assim entendido o erro coletivo, objetivamente aferível, relativo à interpretação e/ou à qualificação do negócio jurídico*”¹⁷.

Pois bem.

Dentre as classificações feitas no âmbito da simulação, a mais importante é aquela que se faz em função ao *fim* a que se presta. Assim, se é a própria simulação a relação jurídica estabelecida entre as partes, fala-se em *simulação absoluta*. Caso, porém, se tem por finalidade a celebração de um negócio para esconder outro, o dissimulado, estaremos diante de *simulação relativa*.

Na simulação absoluta as partes criam um ato ou negócio que é meramente aparente. Declaram, na verdade, algo sem a devida causa jurídica. Assim, por exemplo, determinada pessoa simula alienar imóvel para fraudar a partilha diante de uma dissolução de união estável.

¹⁷ ALVES, José Carlos Moreira. "As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal". Revista Fórum de Direito Tributário n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 11. Idem na palestra inaugural do XVIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária. "Pesquisas Tributárias - Nova Série - 10". São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 13.

¹⁸ A simulação no Direito Civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 19.

Já na simulação relativa as partes celebram um negócio para encobrir outro. Declaram que ocorreu uma coisa (doação, por exemplo) para encobrir coisa diferente, dissimulada (como uma compra e venda).

Valendo-se da fértil imaginação de alguns autores, a simulação absoluta já foi chamada de *simulação nua, corpo sem alma, ilusão externa, fantasma, negócio vazio e véu enganador*; a simulação relativa, por sua vez, já foi referida como *simulação vestida, máscara, roupagem, invólucro e túnica*. E o intuito enganatório das partes, o *acordo simulatório*, costuma ser descrito como *malícia, artimanha, artifício, astúcia, manha*, dentre outros signos¹⁹.

O ônus de provar a existência da simulação é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, que determina que compete privativamente à autoridade administrativa apurar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca da simulação, seja ela relativa ou absoluta, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

Para Fabiana Del Padre Tomé²⁰:

É corrente a distinção entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador: seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Só haverá certeza sobre a veracidade ou não de um fato, porém, se sua ocorrência for necessária ou impossível. Em todas as demais hipóteses, estaremos sempre diante de meras probabilidades, cuja força varia conforme o número de indícios favoráveis e contrários, firmando-se, em nome da segurança jurídica, uma “certeza no direito”. A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica. Por tal razão, conclui Francesco Carnelutti que a certeza é também alcançada pelas presunções estabelecidas a partir de indícios: “se com certeza se designa a satisfação do juiz acerca do grau de verossimilitude, não cabe negar que se obtém inclusive com as fontes de presunção, posto que, se não a obtivesse, não poderia jamais considerar provado o juiz um fato por meio de presunções”; Até mesmo porque, como vimos em tópicos antecedentes, toda prova é indiciária, levando ao estabelecimento da verdade por meio de raciocínio presuntivo.

Na prática, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova é tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes ou buscam intencionalmente esconder a verdadeira finalidade do seu comportamento ou acabam não observando a causa típica dos atos e negócios em razão de equívocos no uso dos institutos tipificados pelo Direito.

É justamente em cenários como esses, porém, que são cabíveis as provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

Sobre o tema, precisas são as palavras de Fábio Piovesan Bozza²¹:

¹⁹ Exemplos extraídos da obra de Alberto Xavier. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética. 2002. P. 55.

²⁰ A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses. 2005. P. 138.

²¹ Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 191/193)

Por se tratar de prova indireta, a conclusão sobre a existência do fato principal desconhecido, a partir de indício, estará sujeita a diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causa, ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde a força e impede o emprego da presunção. Por isso, o quadro de indícios deve ser:

- **preciso:** o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;
- **grave:** resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão.
- **harmônico:** com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação.

Esse também é o entendimento que prevalece na jurisprudência deste E. Conselho, conforme atestam as ementas abaixo:

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador. (Acórdão nº 104-23.293. DOU 30/10/2008).

PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos em resta patente a interposição de pessoa jurídica inexistente de fato. (Acórdão nº 107-09.175. DOU 18/02/2009)

ÔNUS DA PROVA - INDÍCIOS CONVERGENTES - O encargo de trazer prova aos autos é do contribuinte quando o Fisco reúne vários fatos conhecidos que representam indícios, os quais, reunidos e coordenados por processo lógico, resultam no fato até então desconhecido e considerado como omissão de receitas. (Acórdão nº 108-07.991. DOU 01/12/2014)

Realmente não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas, sócios “laranjas” ou o uso indevido de instrumentos jurídicos, por exemplo, possa ser feita por meio de indícios e presunções colhidos em torno do comportamento das partes.

A existência ou não de adoção de estrutura simulada, portanto, depende dos elementos probatórios existentes em cada situação fática. Apenas com a reunião de indícios precisos e que se convergem para uma confiança de que houve simulação é que o ônus da prova em favor do fisco resta cumprido, podendo ele, até mesmo para buscar a consagrada verdade material, requalificar juridicamente os atos e fatos formalmente praticados pelos contribuintes.

CSLL

A regra geral de dedutibilidade, assim como a de requalificação de fatos em face da simulação de despesas inexistentes, também se aplicam na apuração da base de cálculo da CSLL.

De acordo com o que se interpreta do artigo 57 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.
(grifos não do original)

Nota-se, desse dispositivo legal, que as mesmas regras (gerais) de apuração do lucro real (base de cálculo do IRPJ) devem ser aplicadas à base de cálculo da CSLL, salvo se existir disposição legal expressa e específica que porventura reconheça um tratamento diferenciado para adições, exclusões ou compensações determinadas.

Nesses termos, e considerando que a regra de dedução de juros não está restrita ao lucro real, forçoso concluir que a procedência ou não da glosa para efeitos de IRPJ, nessa situação particular, aplica-se à CSLL.

Da análise de simulação no caso concreto

Recapitulando, a autuação parte da premissa de que os juros deduzidos são “inexistentes”, pois decorrentes de operações simuladas, também rotuladas de “abusivas”, “sem propósito negocial”, “artificiais” e “anormais”.

Desconsiderando, então, as operações como verdadeiros mútuos e contrato de PPE, as despesas financeiras apropriadas foram glosadas.

Mais precisamente, os juros incorridos em 2011, glosados por ter sido considerados simulados e, portanto, não enquadráveis como despesa operacional (art. 299 do RIR/99) podem ser assim segregados:

(i) R\$ 26.519.534,19 relativos a recursos, recebidos em 2009, 2010 e 2011, referentes ao mútuo celebrado com a empresa do grupo Bunge Alimentos; e

(ii) R\$ 13.420.562,76 decorrentes de juros oriundos de contratos de Pré-Pagamento de Exportações (“PPE”), firmado com a Bunge Iberica Finance SL (“BIF”), outra empresa do grupo.

Como relatou a fiscalização: “o saldo da conta de mútuo foi amortizado mediante inversões de capital providas por empresas do próprio grupo Bunge. Em 20/07/2011, houve uma integralização de capital na Monteverde provido pela acionista Bunge Açúcar e Bioenergia Ltda. (BAB), no valor de R\$ 155.775.794,00 (precedido de integralização de capital por parte da Bunge Brasil Holding BV na BAB, no valor de R\$ 156.370.000,00), enquanto o restante do saldo foi quitado por meio de contratos de pré-pagamento de exportação celebrado com a empresa Bunge Ibérica Finance SL”.

Na prática, entenderam as autoridades fiscais que ambas as operações foram simuladas. Primeiro, teria havido a simulação de mútuo para dissimular uma integralização de capital (*simulação relativa*); e segundo, teria havido uma tentativa de quitação do saldo em aberto, mediante simulação de contratos de PPE (*simulação absoluta*), situações estas que demonstram a inexistência do próprio mútuo e, conseqüentemente, dos juros.

Os indícios que resultaram na caracterização da estrutura simulada em questão partiram das seguintes circunstâncias fáticas:

(i) os empréstimos foram feitos internamente, isto é, no bojo de um mesmo grupo econômico;

(ii) há previsão de juros em valores superiores aos de mercado, conforme questionamentos feitos por parte de acionistas minoritários;

(iii) a forma de contabilização adotada dificulta de forma consciente a análise por parte de uma auditoria fiscal;

(iv) as despesas resultantes do mútuo são desproporcionais ao faturamento;

(v) o mútuo sequer poderia ser oposto ao fisco, tendo em vista que ele não foi averbados no registro público competente.

(vi) não houve prova de pagamento de juros e nem aplicação das penalidades previstas contratualmente, fato este que, somado ao fato de que parte do mútuo foi quitado por aumento de capital proveniente de outra empresa do grupo, revelaria a anormalidade de um negócio (mútuo) feito com o real objetivo de gerar economia indevida de tributos;

(vii) a execução material dos contratos de pré-pagamento apresenta atipicidades, afinal não teria havido exportação, houve mudança de objeto e ausência de pagamento vinculado ao financiamento obtido por meio do PPE; e

(viii) a artificialidade das operações (juros sobre mútuo e PPE) revelam um planejamento tributário abusivo para prejudicar o fisco em face da indevida dedução das despesas financeiras registradas, esta sim a única intenção das partes.

Do contrato de mútuo com a Bunge Alimentos S.A.

Os indícios reportados nos itens (i) a (vi) acima já foram rechaçados pelo presente Julgador quando da análise da improcedência da autuação no processo conexo (PAF 13161.721790/2015-54), razão pela qual reproduzo as minhas razões de decidir:

De plano, cumpre observar que a autoridade fiscal responsável pelos lançamentos não teceu nenhum comentário a respeito da eventual não utilização dos recursos captados por meio do mútuo em questão nas atividades empresariais da Recorrente.

No trabalho da auditoria fiscal que culminou na glosa dos juros, é notório que a fiscalização não procedeu a uma análise acerca do destino dos recursos aportados e, mais ainda, se o dinheiro recebido como empréstimo foi ou não foi empregado para o desenvolvimento do objeto social do contribuinte.

Outro fato que chama atenção é o da falta de relato de qual seria o alegado excesso de juros propriamente dito. Não há essa informação na motivação do lançamento.

Também não houve qualquer menção de que a Recorrente tenha repassado valores provenientes do mútuo a juros menores, procedimento este que, como se sabe, tem por efeito tornar indedutível a parcela do excedente de juros deduzidos, conforme jurisprudência dominante, mas que não se aplica nessa situação particular.

Já a contribuinte desde a defesa buscou comprovar, através de seu fluxo de caixa e documentação contábil, que utilizou os recursos captados para financiar suas atividades.

O recebimento dos valores do mútuo, convém lembrar, constitui fato incontroverso nos autos.

A própria DRJ, apesar de dar sinais que referido fluxo de caixa poderia conter determinadas imperfeições, na verdade acabou reconhecendo que a fiscalização nunca questionou a destinação dos recursos obtidos. Veja-se:

*De fato, não há controvérsia nos autos quanto à efetividade do repasse de recursos havido da pessoa jurídica Bunge Alimentos para a fiscalizada em montante que atingiu a cifra de R\$ 355.949.222.17 no curso de 2010. Tampouco houve a análise ou o questionamento, por parte da fiscalização, quanto à forma de utilização desses recursos por parte da autuada, muito embora o fluxo de caixa juntado pela impugnante às fls. 597/608 deixe dúvidas a respeito da matéria. Note-se que, para cada ingresso de recursos oriundo da Bunge Alimentos nos primeiros meses há uma contrapartida no fluxo de caixa a título de “Adiantamento Investimento (CAPEX)”, para o qual não há qualquer justificativa nos autos ou na impugnação. **Mas essa discussão, como se disse, não foi aprofundada no lançamento de ofício.***

Considerando, então, que a fiscalização nunca colocou em xeque a destinação dos recursos captados através do mútuo e tendo em vista que existem fortes evidências de que o financiamento realmente foi necessário para o desenvolvimento dos negócios da Recorrente, e daí gerar receitas, os juros incorridos sobre o mútuo, ainda que proveniente de empresa ligada e desde que respeitados os valores praticados no mercado, são perfeitamente passíveis de enquadramento enquanto despesa operacional, nos termos dos já citados artigos 374 e 375 do RIR/99.

Há, aliás, decisões no CARF que já assentaram que a glosa de despesas financeiras fundada na desnecessidade do mútuo e juros não se justifica quando não estiver lastreada em provas, mas sim em meras insinuações, conforme atestam os julgados abaixo:

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA DESNECESSIDADE. Incabível o lançamento apoiado apenas em indícios, quando não comprovada a desnecessidade da despesa financeira e do resultado negativo na alienação de participação societárias contabilizadas, sem suporte em procedimentos de auditoria que caracterizem o fato detectado como infração à legislação tributária. (Acórdão n. 1201-00.010. Sessão de 11/03/2009).

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. DESNECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA. A glosa da integralidade das despesas financeiras consignadas na DIRPJ, sob a acusação fiscal de que seriam desnecessárias, sem que haja procedido a uma análise da natureza de cada uma dessas despesas e limitando-se a insinuar que as mesmas poderiam ter sido evitadas caso não tivessem ocorrido os repasses de recursos a coligadas, inviabiliza o correspondente lançamento de ofício. (Acórdão 9101-001.454. Sessão de 21/06/2013).

Quanto ao valor da taxa de juros, chama atenção o fato de que a fiscalização afirma que eles seriam bem superiores aos de mercado, mas não aponta qual seria este excesso e nem qual seria o valor razoável. Não há nenhum controle ou quadro comparativo que tenha sido elaborado ou tomado como parâmetro, estando a afirmativa de *juros abusivos* embasada exclusivamente na menção genérica de que haveria contestação das taxas por acionistas minoritários.

Ora, alegações genéricas sobre uma suposta incidência de juros abusivos, desacompanhada de qualquer outro embasamento fático ou elemento de prova hábil, devem ser desconsiderados no âmbito processual. Cabe, aqui, lembrar do velho brocardo latino: “*alegar e não provar é quase não alegar*” (*allegatio et non probatio quasi non allegatio*) ou “*alegar e não provar o alegado importa nada alegar*” (*niagara ilia et allegatum nom probare paria sunt*).

E ainda que de fato houvesse negócio em condição de favorecimento, deveria o fisco tão somente glosar a despesa na parte excedente aos níveis de mercado, na hipótese legal típica de distribuição disfarçada de lucros (art. 464, inciso VI, do RIR/99), figura

jurídica esta que não consta na capitulação do lançamento e que também nunca foi arguida.

Não obstante, na impugnação e no recurso voluntário, a contribuinte reitera que sempre colocou à disposição documento denominado “planilha mútuo” (vide arquivo não paginável), o qual contém a evolução histórica dos juros contabilizados, inclusive com destaque às taxas aplicadas, inferiores àquelas informadas pelo próprio Bacen, conforme indicação em quadro específico nas suas peças processuais.

Esses quadros e simulações de taxas, os quais realmente demonstram que os juros pactuados estão compatíveis e até inferiores aos juros praticados por entidades financeiras, foram desprezados pela autoridade julgadora de primeira instância, sob o curioso argumento de que seria irrelevante entrar no mérito da taxa efetiva de juros pactuados. Segundo a DRJ:

A fiscalização menciona, ainda, atas de reuniões do Conselho de Administração da Monteverde onde há questionamento quanto à remuneração do financiamento obtido junto à Bunge Alimentos, empresa do mesmo grupo econômico da acionista majoritária, Bunge Bioenergia. A contestação apresentada pelo Conselho em relação à representatividade dos juros fortalece o argumento quanto à anormalidade da operação, sendo irrelevante adentrar a discussão quanto ao patamar fixado para a taxa de juros.

Concordo, nesse ponto, quando a Recorrente sustenta que essa postura da DRJ revela-se “precipitada e incompleta, haja vista que se utiliza de um argumento utilizado pela fiscalização, mas não aborda o contraponto trazido pela recorrente, o qual tem o condão de rechaçar por completo a alegação de que o mútuo firmado com a Bunge Alimentos previa taxas de juros acima do mercado”.

Ora, se foi o pretenso excesso das taxas de juros senão o principal, um dos principais motivos para a glosa das despesas financeiras por parte da autoridade autuante, a DRJ deveria ter enfrentado o que foi impugnado e não ter “saído pela tangente” por meio de invocação de novos fatos e argumentos de direito.

Prosseguindo, também entendo que a alegação de que a forma de difícil compreensão quanto à contabilização dos juros, bem como a alta proporção das despesas financeiras com o faturamento de 2010 (72%) jamais poderiam resultar na sua indedutibilidade.

Isso porque, em primeiro lugar, é preciso notar que, ainda que a Recorrente não tenha se valido da melhor técnica contábil para registro de seus ativos e passivos financeiros, o fato é que as despesas com os juros foram apuradas a partir da própria contabilidade e estão fiéis com os montantes deduzidos e ora glosados.

Vale dizer, a sistemática de contabilização adotada não resultou em prejuízo ao Erário, uma vez que não afetou a auditoria do lucro real e base de cálculo da CSLL. Tanto é assim que a fiscalização, após analisar a contabilidade, conseguiu facilmente glosar os valores deduzidos a título de juros incidentes sobre o mútuo.

Aplicável, no caso, a regra prevista no Parecer Normativo CST n. 347/70, a qual dispõe que “a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.”

Mas, não é só. O próprio ordenamento jurídico prevê que, caso a fiscalização constate que a contabilidade seja irregular ou imprestável para aferir o lucro real, deve ela recorrer ao método de arbitramento, o que sequer foi cogitado.

A proporção entre a despesa financeira e o faturamento, ademais, é contingente, varia de ano para ano e, do ponto de vista fiscal, constitui dado irrelevante para fins de análise de sua necessidade.

[...]

Outro argumento invocado no relato fiscal, o qual novamente evidencia uma imprecisão no critério jurídico que amparou esse lançamento, é o de que o mútuo não poderia ser oposto a terceiros (não produziria efeitos jurídicos, portanto), em razão de não ter sido levado a registro público.

Esse argumento, todavia, definitivamente não tem como prosperar. Corroboro nesse ponto a decisão *a quo*, que muito bem afastou tal alegação, sob a seguinte justificativa:

Em primeiro plano, cumpre registrar que inexistente previsão legal de forma especial, na legislação pátria, para negócios jurídicos de mútuo. Ou seja, inexistente previsão normativa de que contratos da espécie sejam lavrados por instrumento público ou que sejam levados a registro especial. Diante dessa circunstância, tem-se que a existência e a validade do negócio de mútuo podem ser comprovadas por quaisquer elementos de prova, a exemplo do que ensina Maria Helena Diniz (in Curso de Direito Civil Brasileiro, 1º vol, 11ª ed. p. 268):

“tratando-se de negócio jurídico não formal, qualquer meio de prova é permitido pela ordem jurídica desde que não seja por ela proibido ou restringido”.

Assim, a consideração realizada pela autoridade fazendária de que a ausência de averbação do contrato de fls. 189/197 no registro público deve repercutir, de per si, no esvaziamento de seus efeitos perante o fisco, com forte no arts. 135 e 1067 do antigo Código Civil (correspondentes aos artigos 221 e 288 do novo Código Civil) deve ser analisada com cuidado. A hipótese de ineficácia de que trata a legislação civil diz respeito a aspectos intrínsecos da relação obrigacional, como é o caso, por exemplo, do vínculo jurídico havido entre as partes e o garantidor do objeto da obrigação. Nesse diapasão, eventual cessão do crédito pelo credor não vincularia o fiador, enquanto a cessão não fosse levada a registro público. Ou seja, a restrição de eficácia a que se refere a lei civil não diz respeito diretamente ao vínculo obrigacional tributário, que tem por fato gerador a ocorrência em si do negócio jurídico previsto na hipótese de incidência tributária, mas sim ao feixe de relações jurídicas atinentes à estrutura interna da obrigação matriz. Aliás, entender em sentido diverso seria o mesmo que admitir que todos os negócios jurídicos deveriam ser levados a registro público para valer contra o fisco (dado que este seria entendido como terceiro em relação à obrigação original), o que obviamente não é razoável.

Em resumo, o fato de que o contrato de fls. 189/197 não foi levado a registro público não é fator determinante para que se conclua quanto à eventual inexistência, nulidade ou mesmo ineficácia do negócio jurídico em questão.

Referida decisão, aliás, chega a dar sinais claros da existência do mútuo, *in verbis*:

No caso concreto, a despesa contabilizada pela autuada apresenta-se associada a contrato de mútuo feneratício. Segundo o art. 586 do novo Código Civil, o contrato de mútuo tem por objeto o empréstimo da coisa pelo mutuante ao mutuário e a concomitante obrigação de que o mutuário restitua o objeto do mútuo ao mutuante. Já o art. 591 regulamenta a fixação da remuneração do mutuante pela privação do seu capital, por meio da fixação de juros. Tem-se, portanto, que um contrato de mútuo oneroso normal e usual pressupõe um encadeamento de fases, com destaque para (a) o empréstimo de recursos ao mutuário; (b) o cumprimento da obrigação de pagar, por parte do mutuário-devedor (e, se for o caso, o correspondente exercício do direito de exigir esse cumprimento, por parte do mutuante-credor) e (c) a devida remuneração (pagamento de juros) do devedor ao credor.

No contrato de fls. 189/197 encontram-se presentes, efetivamente, todos esses três elementos. Junto à cláusula 1.1, tem-se a obrigação da entrega dos recursos da mutuante à mutuatária. A obrigação de restituir encontra-se fundamentalmente firmada junto à cláusula 1.4, que registra o compromisso da mutuatária de “restituir à MUTUANTE o valor de cada aporte efetuado durante a vigência deste contrato no prazo máximo de 15 (quinze) dias contados do recebimento da notificação expressa da MUTUANTE (...)”. Já a previsão de juros está registrada junto à cláusula 1.6, onde

consta que “(...) sobre as quantias mutuadas incidirão encargos financeiros diários (...)”.

Dentro desse contexto, caberia apenas o enfrentamento do último argumento invocado no relatório fiscal para concluir pela desnecessidade dos juros, qual seja, o não pagamento do saldo de R\$88MM somado ao fato da não aplicação das penalidades contratuais pela mutuante.

Em outras palavras, desconstruídas as demais premissas da fiscalização, resta agora apenas analisar se a glosa das despesas financeiras consideradas desnecessárias se sustenta ou não diante da alegação de que não houve pagamento de juros, bem como pelo fato da mutuante ter deixado de exigir medidas punitivas contratuais em face da Recorrente.

E a norma que regulamenta a dedução de despesas financeiras, conforme visto (artigos 374 e 375 acima citados), permite deduzir não somente os juros pagos, mas também os juros incorridos, sem maiores restrições.

De qualquer forma, a decisão recorrida nesse particular não é conclusiva sobre a procedência ou não do argumento da contribuinte no sentido de que teria sim liquidado os juros (88M) quando da quitação do mútuo.

Com efeito, em um primeiro momento, a decisão dá sinais que não haveria prova de que o saldo de R\$88MM tenha sido de fato quitado.

Em seguida, porém, chega a afirmar que apenas o mútuo teria sido liquidado, o que poderia ser verificado pela ausência de conta contábil específica para registro de juros, mas a razão determinante da glosa, na verdade, seria a passividade contratual do credor²².

E, mais no adiante, a DRJ volta a questionar a prova da quitação integral dos juros, o que se faz agora em razão da existência de um “saldo em aberto” de R\$ 5,8MM²³, e não mais de R\$ 88MM.

No recurso voluntário, a Recorrente esclarece que:

Aqui importa fazer importante esclarecimento: diferentemente do que alegou a fiscalização e a decisão da DRJ/POA, os juros acordados pelas partes foram efetivamente quitados pela recorrente, juntamente com a quitação do valor do principal, o que se verifica a partir dos lançamentos contidos na conta contábil n. 1307010017 (doc. 02 do presente recurso), bem como da planilha de fls. 165/185 do processo n. 13161.720468/2016-99 (doc. 03 do presente recurso), que demonstra que os juros integraram o valor total da dívida, a qual foi quitada integralmente.

Nesse ponto, a recorrente pede vênia para esclarecer as dúvidas levantadas pela decisão da DRJ/POA sobre esse ponto. Segundo a decisão, não teria ficado comprovado o pagamento dos juros à Bunge Alimentos, pois a planilha de fls. 165/185 do processo n. 13161.720468/2016-99 indicaria um saldo em aberto de R\$ 5.841.117,12 e a recorrente teria afirmado, durante a fiscalização, que inexistia prazo para pagamento desses juros.

A primeira observação a se fazer é que a planilha de cálculo contida nas fls. 165/185 do processo n. 13161.720468/2016-99 não é um documento contábil, representando planilha de controle interno da recorrente. Sendo assim, a análise a respeito da quitação ou não dos juros incidentes sobre o mútuo deve se basear nos registros

²² Independentemente da efetiva quitação dos juros em 2011, é inequívoco que a passividade do credor em relação ao débito somente encontra explicação no fato de que se trata de pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial.

²³ O principal do mútuo contabilizado junto à Bunge Alimentos é amortizado, mas o saldo de juros, não. A planilha de fl. 188 evidencia dados incomuns, como (i) ausência de registros na coluna “Val Tot Juro Amortização”, (ii) informação de saldo positivo de R\$ 88.836.391,13 na coluna “VI Juro Acumulado”, saldo negativo de R\$ 82.995.274,01 na coluna “VI Saldo Dia” e saldo positivo de R\$ 5.841.117,12 na coluna “VI Saldo Total”, como se vê no excerto a seguir:

contábeis da recorrente, os quais atestam, indubitavelmente, que os referidos juros foram efetivamente quitados.

Para melhor esclarecer esse ponto, a recorrente faz referência aos lançamentos efetuados na conta contábil n. 1307010017 (doc. 02 do presente recurso). Na referida conta de passivo a recorrente controlava o saldo do mútuo firmado com a Bunge Alimentos, sendo lançados a crédito nessa conta tanto o mútuo propriamente dito, quanto os juros incorridos sobre o mútuo. Nesse contexto, as seguidas captações e os juros incorridos totalizaram, em 30.6.2011, um saldo de R\$ 379.694.605,84.

Nos dias 7.7.2011, 15.7.2011 e 20.7.2011, em razão dos pagamentos efetuados à Bunge Alimentos, os quais foram reconhecidos pela própria fiscalização, a recorrente foi abatendo o saldo do referido mútuo. Veja-se que após as amortizações realizadas nessas datas, o saldo atinge R\$ 3.266.264,55. Posteriormente, em 26.9.2011, esse saldo é definitivamente zerado, representando a integral quitação do empréstimo e dos juros incidentes por parte da recorrente.

Nesse contexto, e ponderando as razões da DRJ em face da documentação contábil referida e do comprovante de pagamento desse “saldo em aberto” apontado na decisão (fl. 893), trazido aos autos em petição complementar de fls. 889/891, a meu ver há elementos probatórios suficientes para considerar que os juros em questão não somente foram incorridos, mas pagos junto com a liquidação do principal mutuado.

Relativamente à “passividade” do credor devido à mora no recebimento de juros, este fato não enseja a indedutibilidade por falta de necessidade da despesa financeira. Uma coisa é a necessidade dos gastos provenientes do mútuo, outra coisa é a execução do contrato pelas partes contratantes. São coisas inconfundíveis.

A cobrança de multa contratual, pois, trata-se de mera faculdade do credor, que por ser empresa do grupo evidentemente existe uma maior tolerância, mas que não tem qualquer relevância para qualificar as despesas de juros enquanto gastos necessários, conforme já exposto nesse voto.

A pretensa simulação do mútuo para dissimular um aporte de capital (integralização de R\$ 155.775.794,00, como forma de amortização parcial) ainda merece comentários adicionais, afinal, repita-se, a tese simulatória foi invocada apenas nesse processo.

A DRJ tenta equiparar tal aporte ao conhecido caso *Colgate* (Acórdão 9101-00.288), que resultou na cobrança de IR e CS em razão da glosa de despesas financeiras relativas ao financiamento para aquisição da participação societária da *Kolynos*, afinal teria havido mero *gerenciamento de recursos entre “A” e “A”* (empresas vinculadas), mas a meu ver aquela situação é bem diferente a presente.

No precedente citado, cabe esclarecer que houve repasse integral do empréstimo pela mutuária, isto é, os recursos nunca permaneceram no Brasil, mas mesmo assim a empresa brasileira assumiu o ônus financeiro deste mútuo, o que ensejou questionamentos fiscais por dois motivos: pela desnecessidade das despesas, afinal houve repasse integral dos recursos e pelo fato do efetivo beneficiário do mútuo ter sido outra empresa, e não a brasileira, que figurou como mero veículo.

Além disso, a questão da *subcapitalização* foi levantada naquela demanda, mais precisamente em razão da desproporção entre o capital social da K&S Aquisições (adquirente) e o valor do empréstimo contraído, na ordem de US\$ 760,000,000.00 (setecentos e sessenta milhões de dólares), desproporção esta que reforçaria a necessidade de glosa dos juros e variação cambial sobre o mútuo repassado.

Ao pesquisar esse caso concreto, convém destacar que o presente Julgador encontrou doutrina que inclusive criticou o resultado do julgamento, da qual trago à baila o seguinte excerto do texto de autoria de Rafael Macedo Malheiro²⁴:

(...) é atribuição do administrador a decisão de custear as atividades da pessoa por meio de recursos próprios ou de terceiros, sendo vedado ao Fisco o poder de ingerência na administração, a ponto de decidir, ele próprio e ao sabor do que é mais conveniente, qual a melhor opção de custeio da operação. Também está ligada [a afirmação] ao fato de que o Brasil não coibia a subcapitalização ou *thin capitalization*, caracterizada quando o capital social de uma empresa é ínfimo em relação ao passivo mantido com os sócios. Em outros países, há regras que estabelecem um coeficiente acima do qual o endividamento com os sócios será considerado como capital para fins tributários. Ao que tudo indica, o Brasil preferia apenas adotar formas de remunerar o capital próprio, equiparando-o ao de terceiros para fins tributários, a coibir o *thin capitalization*. É o que ocorre ainda hoje com os Juros sobre o Capital Próprio (“JCP”) e o efeito que decorreria da aplicação da Correção Minutária de Balanço (“CMB”), vigente até o ano-calendário de 1995.

Por esse motivo, não fazem sentido algum as críticas da Autoridade Fiscal, que soaram como crime capital e depois também ecoaram no voto vencido, no sentido de que a recorrente utilizou-se do *artifício contábil* de registrar como empréstimo recursos que poderiam ter sido capitalizados. Leia-se, até então, a opção do empréstimo, em detrimento da de capital, era uma política tributária consentida e induzida pelo próprio ordenamento, que, repita-se, até recentemente não coibia a *thin capitalization*.

Não obstante a crítica quanto ao argumento da subcapitalização, registrada aqui só por amor ao debate, o fato é que as duas razões determinantes para a procedência da autuação que gerou o paradigma citado pela decisão recorrida não se verificam na situação ora em exame. Aqui, diferentemente de lá, os recursos financeiros foram incorporados ao patrimônio do contribuinte e, mais ainda, foram empregados na exploração de seu objeto social.

Além disso, não há alegação ou comprovação de que teria havido eventual desproporção entre o valor do mútuo e o capital social, sendo a eventual subcapitalização matéria estranha à presente lide.

Isso significa dizer que a DRJ, agora através do reprovado método de analogia, novamente busca trazer elementos estranhos aos autos, o que é descabido ainda mais nesse momento processual.

Sobre a pretensa simulação do mútuo como forma de dissimular uma integralização de capital, é preciso considerar que, ainda que a operação tivesse sido feito por meio de aumento de capital na data do aporte, realmente não existiriam os juros questionados nesta parte da autuação, mas não se pode descartar que a capitalização poderia gerar pagamentos de juros sobre o capital próprio e, conseqüentemente, despesas financeiras dedutíveis sob outro rótulo (JCP). Pergunta-se, aqui, esses juros sobre capital próprio seriam passíveis de glosa? evidentemente que não!

Questiona-se o fisco, na verdade, o motivo do contribuinte ter optado pela captação de recursos necessários por meio de empréstimo *intercompany*, procedimento este que, aliás, é usual e amplamente praticado no âmbito do direito privado, ao invés de aumento de capital social, numa tentativa descabida de interferência de gestão empresarial.

²⁴ In Planejamento Tributário. Análise de casos. São Paulo: MP Editora. 2014. P. 177/193.

A possibilidade da operação ter sido feita sob a forma de aumento de capital é mera opção, e não obrigação.

Para que seja comprovada a tipicidade de uma relação obrigacional firmada por um contrato formal de mútuo, é necessário que, além do respectivo instrumento conter a definição do montante mutuado, a data da disponibilização do recurso, a previsão de cobrança de juros, taxa de remuneração e o prazo de vencimento, que as partes comprovem que houve o aporte e os registros contábeis daí decorrentes, bem como a quitação dos juros e do principal nos termos acordados.

Entendo que esses elementos restaram comprovados: houve entrega de dinheiro, previsão e incidência de juros que respeitaram as práticas de mercado e posterior liquidação, o que evidencia que a Recorrente respeitou sim a *causa jurídica* de um autêntico mútuo.

Sobre o mútuo ora analisado, aplica-se o que restou decidido no recente Acórdão 1401-003.401, cuja ementa transcrevo a seguir:

DESPESAS FINANCEIRAS - MÚTUO - MOMENTO DA OPERAÇÃO.

A destinação dos recursos recebidos por empréstimo para investimento na aquisição de sociedade não exclui a necessidade da despesa financeira correspondente. Não há como desqualificar o mútuo, quando todas as regras que permitiam a sua dedução por ocasião da contratação do empréstimo foram seguidas. (Acórdão 1401-003.401. Sessão de 14/05/2019).

Feitas todas essas considerações, me parece que os indícios colhidos sugerem apenas uma irresignação pessoal, tanto do fisco quanto da decisão recorrida, contrária à possibilidade de celebração de mútuo passivo e remunerado com pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial, mas isto está longe de representar qualquer ilícito, irregularidade, negócio simulado, abuso ou anormalidade.

Mas, não é só.

Ao motivar que as partes se valeram de um planejamento abusivo que gerou economia indevida de tributos, salta aos olhos o fato de que simplesmente não existe nenhum relato sobre a existência de qualquer diligência fiscal que tenha buscado verificar quais as receitas financeiras auferidas pela mutuante (Bunge Alimentos) e se ela ofereceu ou não tais receitas à tributação.

Que artifício fiscal é este que, na ponta devedora, a “desproporcional” despesa financeira tem o condão de, em 2010, apenas aumentar prejuízo fiscal e base negativa e, em 2011, dos R\$ 26.519.534,19 de juros, absorver R\$ 25.707.418,22 de prejuízos (cf. fl. 09), gerando, na ponta credora, receitas “desproporcionais” de juros passíveis de tributação? A dúvida paira no ar...

Ora, para valer ou reforçar a tese de simulação dos juros, quando menos a autoridade fiscal responsável pelo lançamento deveria ter verificado que economia tributária seria essa. A ausência desse “pequeno detalhe” também compromete o cumprimento do ônus de provar a tese simulatória.

A Recorrente, já na impugnação, sustenta que a mutuante reconheceu as receitas financeiras provenientes do mútuo, afirmando que:

Nesta ordem de ideias, cumpre destacar que a Bunge Alimentos apurou lucro real e base de cálculo da CSL positivos no ano-calendário de 2011, os quais foram impactados pelas receitas financeiras advindas do contrato de mútuo ora analisado, oferecidas à tributação pelo IRPJ e pela CSL.

De fato, conforme atesta a DIPJ 2012 (ano-calendário 2011 – doc. 06), a Bunge Alimentos apurou:

- lucro real positivo no valor de R\$ 385.705.262,10, após compensação de prejuízos fiscais, o que gerou IRPJ a pagar no montante de R\$ 96.402.315,53; e

- base de cálculo da CSL positiva no valor de R\$ 385.705.262,10, após compensação de bases de cálculo negativas, o que gerou CSL a pagar no montante de R\$ 34.713.473,59.

O reconhecimento da receita de juros pela Bunge Alimentos se comprova a partir dos documentos anexos (doc. 06), que atestam que a receita de juros do contrato em questão foi reconhecida a partir da conta contábil n. 4301060101, com saldo de R\$ 190.275.855,60 no ano de 2011, valor esse que compôs o total de R\$ 289.952.307,74 que foi incluído na Linha 23 da Ficha 06A.

A impugnante, por sua vez, não apurou resultados positivos. Antes da glosa das despesas, havia apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa no valor de R\$ 19.607.698,77.

Ora, que espécie de planejamento tributário abusivo, contratado entre duas pessoas jurídicas relacionadas, gera despesas dedutíveis em empresa com prejuízo e receitas tributáveis em uma empresa lucrativa?

O raciocínio da fiscalização carece de lógica.

A resposta formulada pela Recorrente acabou sendo respondida pela DRJ, *in verbis*:

Junto à Demonstração do Resultado do Exercício (ver quadro abaixo), é possível verificar que o montante de despesas financeiras apuradas pela Bunge Alimentos é significativamente superior ao montante de receitas financeiras, tanto em 2010 quanto em 2011. Para 2011, tem-se receitas financeiras de R\$ 297.073 mil, contra R\$ 775.350 mil a título de despesas financeiras. Tal informação sugere que o acréscimo ao lucro real produzido pela contabilização das receitas financeiras geradas nas operações intragrupo são mais do que neutralizadas pelo efeito tributário das operações passivas intragrupo.

(...)

Nesse contexto, tem-se que é inconclusiva a alegação provida pela impugnante de que a contabilização, pela Bunge Alimentos, das receitas financeiras do mútuo acordado com a Monte Verde certifica a inexistência de planejamento tributário abusivo. Como se viu acima, o excesso de despesas financeiras em relação às receitas de mesma espécie na Bunge Alimentos é indicativo de que o resultado financeiro tenha sido transferido para outra empresa do grupo. E os indícios são de que, a partir do final de 2010, essa transferência tenha sido realizada à Bunge Iberica Finance, uma pessoa jurídica estrangeira, criada em 03/11/2010.

E não há informação nos autos de que, em algum momento, esses resultados tenham sido tributados na Bunge Iberica Finance, de maneira a exaurir o argumento acerca da inexistência de planejamento tributário abusivo. Ou seja, a contabilização de receitas financeiras pela Bunge Alimentos, por si só, não confirma nada, nem a favor e nem contra a tese da autuada.

Não concordo com o racional da decisão de piso. Isso porque, sem adentrar no mérito de mais uma vez trazer novos fatos e argumentos, independentemente de haver despesas financeiras em montante superior as receitas financeiras, o resultado da mutuante foi lucrativo, tendo sido influenciado pelas receitas do mútuo, ao passo que o resultado da Recorrente, conforme visto, restou deficitário, situação esta que, com a devida vênia, não revelaria um “planejamento fiscal abusivo”, mas sim um “planejamento ineficiente”.

Dos contratos de pré-pagamento de exportação (“PPE” – fls. 605/618) com a Bunge Iberica Finance SL (“BIF”)

A glosa da dedução dos juros incorridos relativos aos contratos de PPE celebrados com a BIF foi questionada porque, no entender da fiscalização, corroborado integralmente pela DRJ:

(i) os recursos captados pela Recorrente não teriam sido empregados no financiamento de sua produção, tendo sido utilizados como “manobra” para liquidação do mútuo firmado com a Bunge Alimentos;

(ii) houve exportações de soja, e não de cana-de-açúcar (ou etanol); e

(iii) os contratos de PPE seriam, na verdade, “permanentes”, afinal, transcorridos 5 (cinco) anos da captação dos recursos, não houve quitação do saldo em aberto pela Recorrente.

Em primeiro lugar, reitera-se que resta incontroverso que houve o recebimento dos recursos objeto de financiamento pelos contratos de PPE (fls. 338/439), bem como de pagamento de juros sobre eles. Veja, nesse sentido, a seguinte passagem do relatório fiscal (grifamos):

“O restante da dívida com a Bunge Alimentos foi paga com um contrato de pré-pagamento de exportação celebrado com a empresa Bunge Iberica Finance SL, empresa sediada na Espanha, pertencente ao Grupo Bunge. Sendo que R\$ 156.030.000,00 (cento e cinquenta e seis milhões e trinta mil reais) foram pagos em 07 de julho de 2011, R\$ 62.917.200,00 (sessenta e dois milhões e novecentos e dezessete mil e duzentos reais) no dia 15 do mesmo mês e, finalmente, R\$ 10.405.780,00 (dez milhões e quatrocentos e cinco mil e setecentos e oitenta reais) no dia 20 de setembro do ano fiscalizado, totalizando R\$ 229.352.980,00 (duzentos e vinte e nove milhões e trezentos e cinquenta e dois mil e novecentos e oitenta reais).

(...)

No mesmo caminho segue o mútuo com a empresa financeira espanhola, que também faz parte do mesmo grupo empresarial e que, apesar deste caso haver pagamentos dos juros contabilizados e a taxa de juros ser menor, não se vê a venda de mercadorias ao exterior e quando ocorrem essas vendas são de produtos estranhos ao parque fabril da interessada. Além disso, os valores recebidos pelas exportações não são utilizados para pagar o financiamento.” (destaques da recorrente)

Trata-se o contrato de PPE de espécie de financiamento à exportação, concedido em momento anterior ao embarque da mercadoria ou da prestação de serviço, com o objetivo de antecipar recursos aos exportadores para produção, armazenagem e comercialização de bens ou serviços, com o posterior pagamento por meio da entrega do que foi acordado (bens ou serviços).

Essa modalidade negocial é regulamentada pelo Banco Central. Neste caso, houve registro do contrato nesta instituição e posterior renovações, outro fato incontroverso.

As questões que se colocam são as seguintes: (i) houve ausência de exportação? (ii) houve ausência de amortização do montante principal do PPE? Caso positivas as respostas, essas ausências são suficientes para ensejar a glosa de despesas dos juros pagos?

Aos olhos do fisco, partindo da premissa de que não houve exportação e nem amortização do valor do financiamento, evidencia-se a simulação, ou seja, a inexistência efetiva dos contratos de PPE. E como não há que se falar em contratos de PPE, inadmissível deduzir juros a eles vinculados.

Já a contribuinte sustenta que:

(...) como será visto adiante, a recorrente efetivamente realizou a venda de mercadorias financiadas pelos contratos de PPE celebrados como a BIC, como as safras de soja. Porém, apenas para efeito de argumentação, a recorrente demonstrará que esse aspecto é irrelevante para fins de dedutibilidade das despesas financeiras relacionadas ao contrato de PPE.

Realmente, a inexistência de liquidação do contrato de PPE é irrelevante para sua existência, de forma que as ilações feitas pela fiscalização são totalmente irrelevantes para o deslinde da presente controvérsia, representando tentativas infundadas da fiscalização de desqualificar o negócio jurídico contratado com o intuito de efetuar a glosa das despesas financeiras decorrentes.

Melhor razão não assiste também à fiscalização ao suscitar que a abusividade da contratação estaria comprovada a partir da inexistência de exportação de mercadorias ao exterior, conforme previsto no contrato de PPE.

A recorrente não nega que o contrato prevê que o pagamento a ser realizado deverá ocorrer mediante a entrega de mercadorias, contudo eventual inexistência de exportação vinculada não desqualifica a existência do contrato firmado e mais, a regularidade dos juros pagos, de forma que a ausência das exportações não interfere na dedutibilidade das despesas financeiras.

A Resolução Bacen nº 3844, de 23/03/2010, ao dispor sobre o capital estrangeiro no País e seu registro, estabelece que:

Art. 15. Sujeitam-se a registro, nos termos deste Regulamento, os recursos ingressados no País referentes a recebimento antecipado de exportação com anterioridade superior a 360 (trezentos e sessenta) dias em relação à data do embarque da mercadoria ou da prestação do serviço.

Art. 16. A operação de recebimento antecipado de exportação com prazo superior a 360 (trezentos e sessenta) dias pode ser vinculada a exportação do tomador do financiamento, de sua controladora, de suas controladas, ou de empresas que sejam controladas por sua controladora.

Art. 17. A amortização das operações de que trata esta seção deve ser efetuada mediante o embarque das mercadorias ou a prestação de serviços, podendo os juros ser pagos por meio de transferências financeiras ou de exportações.

Art. 18. Na hipótese de não ocorrer o embarque das mercadorias ou a prestação de serviços de que trata o art. 17, faculta-se o retorno, ao exterior, dos recursos que ingressaram no País na forma desta seção, ou a transferência do correspondente registro para as modalidades de investimento estrangeiro direto ou de empréstimo externo.

Da leitura desses dispositivos, nota-se que não há definição de um prazo máximo para realização da exportação, bem como que há previsão expressa para a hipótese de não ocorrer a exportação, situação na qual é facultativa a devolução do montante financiado ou sua conversão em investimento ou empréstimo.

Os contratos de PPE, diga-se, foram formalizados em julho de 2011, momento no qual a principal atividade da Recorrente de fato era a exploração agroindustrial da cana-de-açúcar e derivados, mas não há em tal instrumento especificação de qual bem ou mercadoria de fato seriam exportadas.

A Recorrente, aliás, nunca negou que o intuito da contratação era a de fomentar a sua produção de etanol para exportação. Entretanto, conforme comprova a notícia referida no recurso voluntário (fls.1.288), as condições para venda do etanol no mercado externo não propiciaram um ambiente favorável à época, tendo em vista que subsídios foram concedidos pelo governo americano aos produtores locais.

Mas conforme atestou a própria autoridade fiscal, logo em seguida houve alteração do objeto social da Recorrente, que passou a contar com a atividade de produção e exportação de soja, produto este que de fato foi por ela exportado ao amparo do PPE firmado.

Em petição complementar de fls. 1.362/1.363, a contribuinte ainda esclarece que:

Para evidenciar a carência de suporte das acusações fiscais, a requerente protesta pela juntada de documentos que evidenciam a quitação parcial do PPE, pela ora recorrente, mediante a exportação de produtos, a saber, farelo de soja e soja. A tabela abaixo sintetiza as quitacoes efetuadas e os documentos juntados:

Registro de Operação Financeira	Valor quitado	Registro (s) de Exportação
760483 (doe. 01)	R\$ 90.200.612,94	16/1594033-001 16/1619129-001 16/1654191-001 (doe. 02)
804455 (doe. 03)	R\$25.000.000,00	18/0954854-001 (doe. 04)

A requerente não nega que ainda há saldo em aberto, mas é fato que houve a quitação de grande parte do PPE por meio da exportação de mercadorias, o que desqualifica a acusação fiscal, baseada principalmente na ausência de quitação do PPE para justificar a glosa das despesas financeiras.

Ora, se o PPE foi quitado, ainda que parcialmente, é fato que o raciocínio da fiscalização não se sustenta e a glosa deveria ser cancelada. No limite, ainda que se admitisse tal raciocínio, a glosa deveria ser parcialmente cancelada. Não se trata em ¹ absoluto da solução correta, pois a quitação integral dos saldos não é requisito para a dedutibilidade dos juros, como demonstrado nestes autos pela requerente, mas seria a única solução possível, caso se entendesse que a dedutibilidade pressupõe o pagamento, o que se admite apenas para fins de argumentação.

Finalmente, reitera-se que a juntada dos documentos nesse momento processual é justificada pelo fato de os documentos serem referentes a fatos supervenientes, ocorridos após a impugnação. Portanto, a juntada dos mesmos está suportada pela alínea "b" do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n. 70235.

Considerando as normas regulamentares apontadas, bem como a comprovação de que houve diversos embarques para a BIF de produtos (soja e derivado) cuja exploração passou a ser expressamente contemplada como atividade operacional da Recorrente – o que também demonstra que o contrato ainda estaria em andamento -, entendendo que o indício de que não houve nenhuma exportação ao abrigo dos contratos de PPE não se sustenta.

Resta, então, enfrentar o argumento de que a falta de amortização do principal ou a existência de saldo em aberto após 5 (cinco) anos é suficiente para considerar que os juros provenientes do financiamento em questão de foram simulados.

E a primeira dúvida que se faz presente é: é razoável presumir que não houve ingressos a título de contratos de PPE, apesar do aporte de dinheiro e registros a este título terem sido feitos na forma do que determinam as normas regulamentares, exclusivamente em face do empréstimo não ter sido integralmente liquidado?

Se tais recursos não correspondem aos contratos de PPE, a que título eles foram aportados? Os pagamentos confirmados e registrados como juros daqueles contratos, cuja taxa praticada foi atestada como razoável pelo próprio fisco, ocorreram, então, a título do quê?

Não há respostas ou indicativos na motivação do Auto de Infração e na decisão recorrida sobre essas indagações, situação esta que, mais uma vez, infirma a tese da simulação.

Invoco, aqui, novamente a doutrina de Marco Aurélio Greco²⁵, ao tratar do ônus da prova quando da capitulação de existência de planejamento abusivo:

do lado do fisco, cabe-lhe um duplo ônus da prova, pois deve contrapor algo à qualificação jurídica trazida pelo contribuinte. Nesta tarefa, cabe-lhe provar que a operação não é aquela exposta pelo contribuinte ao mesmo tempo em que precisa provar suficientemente o novo enquadramento por ele sustentado. Se este duplo ônus da prova não for atendido, a pretensão fiscal não procede. (grifamos).

Nesse ponto específico sobre os juros de 2011 incorridos nos contratos de PPE, ainda assiste razão a Recorrente, quando acusa haver uma contradição da fiscalização, que assim foi justificada:

Outrossim, cumpre ressaltar que, conforme expressamente reconhecido pela fiscalização, a recorrente efetuou o pagamento de juros relativos ao contrato em comento, o que contraria a afirmação da fiscalização no sentido de que as operações seriam abusivas.

É importante ainda destacar a contradição da fiscalização. Com relação ao contrato de mútuo firmado pela recorrente e a Bunge Alimentos, a fiscalização glosou as despesas por afirmar que não houve pagamento dos juros contratados (o que não é verdade, conforme comprovado nos autos e reafirmado acima), mas apenas do principal, tampouco imputação de penalidade à recorrente pelos atrasos cometidos. Por outro lado, no que se refere ao PPE firmado entre a recorrente e a BIF, a fiscalização afirma que a abusividade restaria comprovada pelo fato de a recorrente ter quitado juros, mas não ter quitado o principal da dívida.

A contradição é evidente! **O primeiro contrato foi desconsiderado porque supostamente teria havido quitação do principal, mas não dos juros. O segundo**

²⁵ Obra citada. P. 536.

contrato foi desconsiderado porque houve quitação dos juros, mas não do principal.

Não só reconheço a contradição alegada, como também refuto definitivamente a tese de simulação dos juros objeto dos contratos de PPE.

A irresignação da fiscalização parece, mais uma vez, se concentrar na equivocada crença de que pessoas jurídicas relacionadas não podem firmar contratos entre si.

Afasto, contudo, a glosa dos juros provenientes dos contratos de PPE.

Conclusão

Considerando a opinião favorável deste Relator para a dedução dos juros e, conseqüentemente, pela improcedência da infração imputada ao contribuinte, resta prejudicada a análise dos argumentos de “descabimento da multa qualificada aplicada”, “inaplicabilidade de concomitância da multa isolada com a multa de ofício”, “não incidência de juros sobre a multa de ofício” e “responsabilidade solidária” da Bunge Açúcar e Bionergia Ltda., uma vez que estas matérias pressupõe a manutenção da glosa, que ora foi afastada.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO aos RECURSOS VOLUNTÁRIOS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa

Trata o lançamento de glosa de despesas financeiras – despesas com juros – contabilizadas pelo sujeito passivo no ano de 2011. As despesas contabilizadas tiveram origem em:

(1) contrato de mútuo (e- fls. 186/194), denominado “Instrumento Particular de Contrato de Mútuo”, celebrado com a Bunge Alimentos S.A., CNPJ: 84.046.101/0001-93, na data de 31 de março de 2009, ambas contratantes sob controle comum. Os encargos financeiros inicialmente pactuados foram baseados em uma fórmula que levava em conta percentual do Certificado de Depósito Interfinanceiro (CDI) e taxa Libor mais 3,20% ao ano linear. Houve diversas modificações nesta remuneração, sendo as mais significativas a efetivada em 1º de

setembro de 2009, através do terceiro aditivo ao contrato de mútuo, alterando a taxa de juros, para 145,8% do CDI, e a efetivada em 1º de fevereiro de 2011, que reduziu a taxa de juros para 120% do CDI; e

(2) contrato de pré-pagamento de exportação com a Bunge Iberica Finance SL (BIF) (também empresa sob controle das outras duas), constituído em 2011, que originou os recursos para pagamento de parte do primeiro contrato (e- fls. 605/618).

Destaca o Relatório Fiscal (e-fls. 924/970) que a glosa dessas despesas circunscreve duas premissas principais: (a) A execução material das operações passivas de que se trata ocorreu de maneira dissonante em relação aos contratos formais, revelando notórias atipicidades. (b) A análise dessas atipicidades descortinou a prática de simulação (planejamento tributário abusivo) pela contribuinte, que teria incorrido em “abuso de direito”.

A constatação da prática de simulação, além de ser fundamento adicional à não usualidade das despesas glosadas (e-fl. 938), esta a base da autuação que se deu nos autos do processo 13161.721790/2015-54 para tributação relativa ao ano calendário 2010, permitiu que para este ano de 2011 que a tributação se fizesse acompanhada de multa qualificada, com base no artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96.

Observo que toda a base de cálculo do lançamento de ofício para o ano calendário 2011 teve origem em glosa de despesa financeira (ver auto de infração às fls. 04/24), segundo o art. 299 do RIR/99, conforme transcrição daquela auto de infração:

*“DESPESAS FINANCEIRAS E/OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS
INFRAÇÃO: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO DEDUTÍVEIS*

A empresa autuada utilizou de planejamento tributário abusivo para deduzir como despesas financeiras juros referentes a contrato de mútuo celebrado com empresa ligada, conforme descrito no relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 39.940.096,95 150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011: art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299, 300 e 374 do RIR/99

Importante adicionar que o caráter inusual dos juros incorridos com fundamento no primeiro contrato (de mútuo) descrito é também base para a tributação (no ano de 2010) que compõe os autos do processo administrativo fiscal 13161.721790/2015-54. No Relatório Fiscal dos presentes autos, assim como naqueles, destaca-se que “Segundo as Atas das reuniões do Conselho de Administração realizadas em 12 de março e 28 de setembro de 2010, os conselheiros que representavam os acionistas minoritários (que existiam naquela época) questionaram o financiamento obtido junto à acionista majoritária, alegando que os juros cobrados eram superiores aos praticados no mercado. Também alegaram que boa parte das despesas da empresa nos anos de 2009 e 2010 ocorreram devido ao pagamento desses juros (fls. 90 a 95).”

Em análise ao contrato de mútuo celebrado entre a empresa e a Bunge Alimentos S. A. (item “1” acima), houve a constatação de que nele havia a previsão de penalidades no caso de inadimplemento. Mas mesmo diante do total inadimplemento no ano calendário 2011,

nenhuma penalidade foi cobrada. Quando da liquidação do primeiro mútuo em setembro de 2011 havia um saldo de juros a pagar de mais de oitenta e oito milhões de reais, sem nenhuma penalidade aplicada. Ou seja, a empresa obtém um empréstimo com uma empresa que pertence ao mesmo grupo econômico, lança como despesas financeiras os valores dos juros pactuados, porém não tem uma data ou um prazo para pagá-los. Ainda, nem sequer há o lançamento contábil desses juros a pagar no ano de quitação do mútuo e, obviamente, nos posteriores. Adicionalmente não há a execução de nenhum tipo de penalidade devido a esse inadimplemento e nem qualquer ação de cobrança judicial ou amigável. Inclusive, a própria credora não lança em seu balanço contábil o valor desses juros que ela teria direito. Relembre-se que os juros contratados com uma empresa do mesmo grupo econômico estavam bem acima dos valores que poderiam ser obtidos no mercado, fato inclusive explanado pelos sócios minoritários nas reuniões do Conselho Administrativo.

A outra parte do primeiro mútuo foi pago através de integralização de capital, no valor de R\$ 155.775.794,00 (cento e cinquenta e cinco milhões de reais), o qual foi realizado integralmente pela acionista Bunge Açúcar e Bioenergia LTDA, na data de 20 de julho de 2011. Ou seja a empresa holandesa controladora integraliza o Capital Social da controladora no Brasil, esta, por sua vez, utiliza esse valor para integralizar o Capital Social da Monteverde Agro-Energia S. A. Esta, utiliza esse valor para quitar parte do empréstimo com a Bunge Alimentos, que também pertence a empresa sediada nos países baixos, sendo que a mutuária não recebeu e nem registrou em sua contabilidade os juros devidos.

Dessa forma, o que ocorreu de fato foram transações financeiras que tem como a origem e destino as mesmas pessoas jurídicas, constatando que de fato o que houve foi um aporte de capital, artificialmente transvestido com a característica de mútuo, somente para que houvesse a devida dedução desses valores da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Não é usual (art. 299 do RIR/99) que uma empresa constituída com o fito de gerar lucros aos controladores ou acionistas escolha deliberada e desnecessariamente aumentar suas despesas e o grau de endividamento, diminuindo o resultado ao final do exercício e por consequência, os ganhos dos acionistas. Principalmente quando o auferimento de juros tão generosos consubstanciar-se através de contrato com pessoas ligadas. Desta forma procedente a glosa com base no art. 299 do RIR/99.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, 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, de 1964, art. 47, § 2º).

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

Nos termos do Relatório de Fiscalização (e-fls. 924/970), a recorrente:

“...gera despesas financeiras em valores que certamente irão comprometer seus lucros no final do ano, realizando um contrato de mútuo com uma empresa totalmente ligada

*à sua controladora com juros superiores aos praticados no mercado e não tem data para pagar esses juros e nem sobre nenhum tipo de penalidade, mesmo passado mais de cinco anos da contabilização destes. Há de se perguntar, tal fato pode ser considerado **usual**?*

Não é usual que uma empresa constituída para gerar lucros obtenha empréstimo com empresa ligada que poderia chegar a cifra de R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais), com taxa de juros acima do que poderia ser obtida através do mercado, reduza o lucro distribuído e a base de cálculo dos tributos devidos no período no qual o empréstimo esteve vigente e não pague os juros sobre ele ou as penalidades correlatas. Constata-se que, no presente caso, foram criadas “situações de direito que não correspondem às situações de fato”. Ou seja, a estratégia descrita foi implementada com intuito exclusivo de desonerar a tributação. Nesta estratégia inclui-se a quitação do restante da dívida com a Bunge Alimentos, paga com um contrato (que se mostrará simulado) de pré-pagamento de exportação celebrado com a empresa Bunge Iberica Finance SL, empresa sediada na Espanha, pertencente ao mesmo Grupo Bunge. Sendo que R\$ 156.030.000,00 (cento e cinquenta e seis milhões e trinta mil reais) foram pagos em 07 de julho de 2011, R\$ 62.917.200,00 (sessenta e dois milhões e novecentos e dezessete mil e duzentos reais) no dia 15 do mesmo mês e, finalmente, R\$ 10.405.780,00 (dez milhões e quatrocentos e cinco mil e setecentos e oitenta reais) no dia 20 de setembro de 2011, totalizando R\$ 229.352.980,00 (duzentos e vinte e nove milhões e trezentos e cinquenta e dois mil e novecentos e oitenta reais). Nesse contrato foi previsto que a mutuária realizaria adiantamentos à recorrente com o intuito de que esta cumprisse contratos de exportação que seriam realizados com a empresa Bunge International Commerce Ltd (BIC), empresa do mesmo grupo sediada nas Ilhas Cayman. Também continha que haveria pedidos de financiamento pela interessada e que esses adiantamentos seriam concedidos conforme fossem realizados esses pedidos. Apesar de ter contabilizado um montante de R\$ 100.992.329,23 (cem milhões e novecentos e noventa e dois mil e trezentos e vinte e nove reais e vinte e três centavos), o que dá aproximadamente quarenta por cento do financiamento obtido com o contrato de pré-pagamento de exportação, não houve o pagamento à financiadora (BIF) e nem cobrança por parte daquela, apesar de ter ocorrido algumas exportações para a empresa compradora (BIC). (Relatório de Fiscalização, e-fls. 924/970).

Passado cinco anos da celebração do contrato constatou-se que não houve a efetiva exportação das mercadorias e, quando houve exportações, foram de mercadorias estranhas ao parque fabril da interessada. Além disso, os valores recebidos pelas exportações não foram utilizados para pagar o financiamento.

Em outras palavras, a empresa celebra um contrato de financiamento na modalidade de pré-pagamento de exportação com empresa do mesmo grupo empresarial que ela (o empréstimo efetuado pela empresa espanhola - Bunge Iberica Finance), ao invés de utilizar esses recursos para financiar a produção, o utiliza para “quitar” mútuo que tinha com outra empresa ligada. Em paralelo, não há exportação do produto que deve ter sido objeto do contrato (açúcar e/ou álcool).

No sentido de evidenciar o caráter fraudulento do contrato e adicionar fundamento à glosa (já baseada em) de despesa inusuais e à qualificação da multa da autuação de ofício assim dispôs o Relatório de Fiscalização:

“Com que motivos a empresa obterá um financiamento tão longo com o intuito de ter recursos para realizar a exportação de seus produtos, que não requerem um prazo longo

de produção, como estaleiros e navios, por exemplo? Porque não há o pagamento desse empréstimo mesmo após haver a realização de exportações? Porque há a realização de exportação de soja por uma Usina de Cana-de-açúcar?

Porque a empresa entre o período de 2011 e 2015 enviou para a financiadora como juros aproximadamente 40% do que recebeu para financiar a produção a ser exportada e nesse período não exportou ou, se exportou, não abateu os valores do financiamento? Essa e outras questões levam a concluir que os fatos jurídicos novamente não se condizem com os fatos reais, assim como ocorreu no empréstimo com a Bunge Alimentos.”

O planejamento tributário levado a efeito mediante simulação compreendeu a formalização de negócios jurídicos lícitos em sua aparência, mas que, em essência, não existem. Com sua realização, o que se pretendeu foi apenas evitar ou reduzir a tributação, de modo artificial. No caso sob análise, a identificação de propósito negocial no arranjo levado a efeito pela interessada e pela Bunge Alimentos S. A. é tarefa que constatou impossível a partir do momento em que tendo toda a operação sido perpetrada por “encontro de contas contábeis” entre pessoas jurídicas distintas, porém vinculadas em seu âmago por terem os mesmos sócios.

No mesmo caminho segue o mútuo com a empresa financeira espanhola, que também faz parte do mesmo grupo empresarial e que, apesar de neste caso haver pagamentos dos juros contabilizados e a taxa de juros ser menor, não se viu a venda de mercadorias ao exterior e quando ocorreu vendas foram de produtos estranhos ao parque fabril da interessada. Além disso, os valores recebidos pelas exportações não foram utilizados para pagar o financiamento. Ficou evidente que a interessada utilizou de planejamento tributário abusivo para reduzir artificialmente e fraudulentamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas financeiras oriundas de contratos de mútuos com empresas de mesmo grupo empresarial.

Assim, uma vez evidenciado tratar-se de operações com esta razão principal (não pagar tributos), como se evidencia nestes autos, foram glosados os efeitos fiscais do excesso abusivo, quais sejam os juros passivos contabilizados sobre os empréstimos contraídos junto às empresas sócias. A norma legal que estabelece a multa de ofício aplicável nos casos em que resta evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, §1º, da Lei 9.430/96.

Restou evidenciado na conduta da interessada que não declarou e nem recolheu tributos através de empréstimos que não ocorreram de fato, conforme já detalhadamente explicado, configurando-se planejamento tributário abusivo, criando situações de direito que não constituem situações de fato, com o intuito único de obter vantagem tributária.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa