Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13161.721790/2015-54

Processo nº	13161.721790/2015-54
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1201-003.084 – 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: 2010

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, devem ser enquadradas como necessárias, sendo, portanto, dedutíveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Ano-calendário: 2010

INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.
Descabe à decisão de primeira instância inovar as razões fáticas e alterar os fundamentos de direito que levaram o fisco a enquadrar despesas financeiras como desnecessárias. Não compete ao julgador, pois, "tentar salvar" o lançamento a partir de notória modificação na motivação originária, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
Ano-calendário: 2010

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 ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negava

provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Souza – 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

Tratam-se de Autos de Infração (fls. 02/11) que resultaram na redução de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, referentes ao ano calendário de 2010, em razão da fiscalização glosar despesas financeiras consideradas não necessárias e não usuais, no montante total de R$ 42.483.555,45.

Dos lançamentos

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 12/26:

> **DA ANÁLISE DOS FATOS**
>
> Inicialmente vale ressaltar que está havendo o encerramento parcial desta fiscalização, contendo neste Auto de Infração e relatório fiscal somente o ano-calendário de 2010.
>
> A empresa fiscalizada é uma sociedade anônima de capital fechado, tendo como acionista majoritária a empresa Bunge Açúcar e Bioenergia LTDA, CNPJ: 08.948.365/0001-54 (60% das ações da empresa no período fiscalizado e 100% atualmente). 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.
>
> A empresa fiscalizada 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 o restante.
>
> A relação entre as empresas pode ser melhor visualizada através da figura abaixo.

(...)

No primeiro contrato, 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.

Finalmente, 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.

Verifica-se que em um período aproximado de cinco meses houve quatro maneiras diferentes de calcular os juros pactuados, sendo que a última é a vigente no período fiscalizado.

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 questionaram o financiamento obtido junto à acionista majoritária, alegando que os juros cobrados eram superiores aos praticados ao mercado. Também alegaram que boa parte das despesas da empresa nos anos de 2009 e 2010 ocorreram devido ao pagamento desses juros.

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 na conta 1. 3.07.010.017 (Bunge Alimentos-Mutuo-GB-LP) pertencente 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.

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.

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.

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 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 haviam 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 esses juros fossem quitados.

O contrato de mútuo celebrado entre a empresa fiscalizada e a Bunge Alimentos S. A. previa 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.

Verifica-se que 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 informado 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 montantes superiores ao estabelecido em contrato, com uma empresa que pertence ao mesmo grupo econômico, conforme já descrito, lança como despesas financeiras os valores dos juros pactuados, porém não tem data ou um prazo para pagá-los. Ademais, não há a execução de nenhum tipo de penalidade por isso e nem qualquer ação de cobrança judicial ou amigável.

Cumpre 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 2010 foi 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) e 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 pagos à empresa coligada (Bunge Alimentos S.A.) equivale a 72,65 % do faturamento total da empresa.

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).

Ou seja, 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 pertence a empresa sediada nos países baixos. Em outras

palavras, o que ocorreu foi somente transações financeiras que tem como a origem e destino as mesmas pessoas jurídicas.

O restante da dívida foi pago com contratos de pré-pagamento de exportação celebrado com a empresa Bunge Iberica Finance SL.

Adentrando no mérito da despesa financeira, cumpre ressaltar que sendo ela um tipo de despesa operacional, deve preencher todos os requisitos previstos para a dedutibilidade dela, quais sejam, as contidas no artigo 299 do RIR/1999.

"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)."

Da leitura deste dispositivo legal, extrai-se que somente são dedutíveis as despesas da empresa que forem necessárias, compatíveis com sua atividade e à manutenção de sua fonte de rendimentos, além de preencherem os requisitos da normalidade e usualidade.

Ou seja, a norma que preceitua a dedutibilidade das despesas operacionais delimita o conceito destas, restringindo-o às despesas "necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora". Mas não são quaisquer despesas operacionais que podem ser deduzidas, mas somente "as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa"

Assim que, as despesas financeiras, no caso os juros pagos cuja previsão legal se encontra no art 374 do RIR/99, somente serão dedutíveis se atenderem as regras gerais de dedutibilidade previstas no art. 299 e seus parágrafos, conforme parágrafo anterior.

"Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º)."

No 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 em 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? Necessário? Normal?

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 135 e 1.067 do nosso Código Civil:

"Art. 135. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na disposição e administração livre de seus bens, sendo subscrito por 2 (duas) testemunhas, prova as obrigações convencionais de qualquer valor. ***Mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros (art. 1.067), antes de transcrito no Registro Público.****(grifou-se)*

Art. 1.067. Não vale, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do artigo 135 (art. 1.068)."

As cautelas adotadas pela lei justificam-se por razões de variada ordem, estando entre elas, por certo, as intenções de dar publicidade a determinados atos e a de evitar que terceiros sejam prejudicados por simulações negociais. Afinal, fácil seria a produção de instrumentos nos quais os elementos da transação - data, valores, atribuição de responsabilidades, etc. -, ou mesmo o conteúdo precípuo da própria transação, fossem, a qualquer tempo, modificados ao sabor dos contratantes que operassem de má-fé.

Não se trata, aqui, de não dar validade a contratos firmados no âmbito das relações de caráter privado. Trata-se, isto sim, de dar consequência lógica aos preceitos, de direito público e privado, que obrigam à comprovação da operação de injeção de recursos nas pessoas jurídicas e que definem a força probante e a extensão dos efeitos que se pode atribuir a determinados atos jurídicos (como se viu nas disposições do Código Civil acima transcritas).

O instrumento particular, como já dito, é perfeitamente válido para atribuir responsabilidades entre as partes contratantes, mas quando se pretende que seu conteúdo

produza efeitos contra terceiros ou que seja hábil a instrumentar interesses dispostos em âmbitos externos ao mundo das relações estritamente privadas, necessário faz-se que ele se revista de cuidados complementares, a fim de que atenda aos requisitos impostos por tais diversas esferas.

Concluindo, além do contrato de mútuo não atender aos critérios estabelecidos no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/1999) explicitados nos artigos 299 e 377 dele, não há que se falar que tais contratos, que nem se que tiveram o reconhecimento de firma dos assinantes, tem efeitos jurídicos perante o fisco federal, motivos pelos quais não há que se considerar tais despesas financeiras como deduções no cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

DA OMISSÃO DE RECEITA E DA COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS DO PRÓPRIO EXERCÍCIO

Conforme descritor anteriormente, a interessada deduziu como despesas financeiras valores que não foram considerados como usuais e necessários por esta fiscalização, por isso eles foram glosados.

Devido a isso, houve o lançamento desses valores como base de cálculo para apuração dos valores devidos de IRPJ e CSLL. Por outro lado, mesmo com a glosa das despesas financeiras consideradas indevidas, a nova base de cálculo não foi superior ao prejuízo acumulado anteriormente no exercício, o que ocasionou a compensação total da nova base de cálculo com os prejuízos apurados pela interessada.

Da impugnação

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 535/549). Alega, em resumo, que:

(i) a fiscalização mencionou dispositivos do antigo Código Civil, o qual já não está mais vigente. Não obstante, a legislação civil, ao contrário do que foi afirmado pela fiscalização, não exige a formalização de um contrato (instrumento) para a constituição de um mútuo. Este, na verdade, se aperfeiçoa com a entrega dos bens mutuados, o que ocorreu no presente caso, conforme reconhecido pela própria fiscalização.

(ii) 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 RIR/99.

(iii) além disso, para contratos de mútuos, prevalece a regra 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.

(iv) a ilação do trabalho fiscal, no sentido de que as despesas financeiras previstas no contrato 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.

Ademais, 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.

(v) 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.

(vi) as alegações de que não houve pagamento de juros e 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 nas atividades da empresa, aspecto este que resta incontroverso e que confere necessidade às despesas financeiras incorridas.

(vii) subsidiariamente, aduz que o artigo 299 não se aplica para a CSLL.

Da decisão da DRJ

Em Sessão de 10 de janeiro de 2017, a DRJ, aproveitando-se da motivação do Auto de Infração relativo a 2011 (objeto do processo 13161.720468/2016-99) julgou a impugnação improcedente, por meio de Acórdão (fls. 637/656) que restou assim ementado:

> DESPESAS FINANCEIRAS. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.
>
> As despesas financeiras devem apresentar-se como necessárias, normais e usuais para que sejam classificadas como operacionais e, consequentemente, 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

Do recurso voluntário

Cientificada da decisão de piso em 26/01/2017 (fl. 664), a contribuinte, em 22/02/2017 (fl. 664), interpôs recurso voluntário (fls. 665/686). Além de reiterar as razões de defesa, argui que a decisão da DRJ é nula em face de indevida inovação fática e de direito da autuação. Em suas palavras:

> é imperioso salientar que o Relatório Fiscal do presente processo não fez qualquer menção a respeito da existência do referido contrato de PPE para fundamentar as glosas das despesas financeiras do mútuo firmado com a Bunge Alimentos, de modo que, ao utilizar a existência desse contrato como fundamento para manutenção das glosas, a decisão de primeira instância inegavelmente inovou na fundamentação do auto de

> infração, incorrendo em irremediável nulidade, tendo em vista que, no momento do lançamento, a fiscalização impõe os limites dentro dos quais a lide irá se desenrolar, de forma que o auto de infração nada mais é que o delimitador da lide, na qual se estipula o limite da discussão no processo.
>
> (...)
>
> Veja-se que a DRJ não invocou apenas novos fundamentos jurídicos para a manutenção do lançamento de ofício, chegando ao ponto de trazer para a discussão novos fatos, em evidente inovação processual e violação ao direito de defesa.

Não obstante esse argumento, a Recorrente consigna que inexiste qualquer irregularidade no contrato de PPE firmado com a BIF, o que foi exaustivamente comprovado no âmbito do processo n. 13161.720468/2016-99, conforme atesta a cópia do recurso voluntário relativo a este outro processo.

Insiste, ademais, no argumento e demonstração de que os juros acordados pelas partes respeitaram os valores de mercado e que, inclusive:

> **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 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.
>
> Ademais, cumpre ressaltar que o referido saldo de R$ 5.841.117,12, indicado na referida planilha de cálculo em questão (fls. 165/185), não representa integralmente o

> dia 20.9.2011, sendo que o razão da conta contábil n. 1307010017 (doc. 02 do presente recurso) indica a amortização total ocorrida nessa própria data (20.9.2011). Após isso, são feitos alguns lançamentos que se anulam em 26.9.2011. Em suma, portanto, o registro contábil atesta a integral quitação dos juros.

Aduz, ainda, que "*outro fator que enfraquece a linha de argumentação da fiscalização é o fato de a mutuante, Bunge Alimentos, ter apropriado receitas financeiras decorrentes do contrato de mútuo em questão. Isto porque a existência de contrato de mútuo entre duas pessoas jurídicas do mesmo grupo não representa qualquer vantagem fiscal na medida em que se verifica que as despesas deduzidas numa empresa representam receitas apropriadas noutra empresa*".

Quanto à analogia feita pela decisão da DRJ ao caso Colgate/Kolynos, esclarece o contribuinte que a situação fática lá é completamente diferente da presente. Isso porque:

> De fato, naquele caso, mutuante e mutuária possuíam relação societária direta, as transações foram estruturadas em sequência e utilização das chamadas "empresas veículos", constituídas com o intuito de viabilizar a transferência de recursos entre pessoas jurídicas, e extintas posteriormente, fatos que distanciam substancialmente aquela situação da presente situação, em que tanto mutuante como mutuária seguem perfeitamente ativas, não tendo havido repasse dos recursos captados, tampouco transações estruturadas em sequência, eis tanto o empréstimo perdurou por cerca de três anos, enquanto o contrato de PPE perdura por mais de cinco anos.
>
> Ademais, naquele caso uma empresa (A) constituiu outra empresa (B) e emprestou recursos para essa empresa. Seria possível aventar que houve gerenciamento de recursos entre A e A, haja vista que B foi constituída por A. No presente caso, contudo, apesar de fazerem parte do mesmo grupo empresarial, mutuante e mutuária não possuem qualquer outra relação, havendo, inclusive, acionistas minoritários da recorrente, o que inexistia no caso Caso Colgate/Kolynos.
>
> **Em suma, percebe-se que a comparação entre os casos é indevida.**
>
> Nesse contexto, está claro que a irresignação da fiscalização e da decisão recorrida está escorada única e exclusivamente no fato de o empréstimo ter sido contraído com pessoa jurídica do mesmo grupo empresarial, o que definitivamente não representa qualquer ilícito e irregularidade. Além disso, o fato de serem do mesmo grupo empresarial também explica a compreensão que a mutuária, Bunge Alimentos, teve com a recorrente, inclusive no que se refere à cobrança de penalidades previstas pelo atraso no pagamento do mútuo.

Posteriormente, o contribuinte traz aos autos a petição de fls. 889/891, por meio da qual requer a juntada de comprovante do pagamento do valor de R$ 5.841.117,12 (fl. 893), que diz respeito ao "saldo de juros em aberto" quando da liquidação do mútuo em 20/09/2011.

<u>Da conexão com o processo 13161.720468/2016-99</u>

Por meio do despacho de fls. 918/921, e por orientações internas, solicitei que os presentes autos fossem a mim distribuídos por conexão com o processo 13161.720468/2016-99, que já estava sob minha relatoria, uma vez que a DRJ expressamente registrou que ambos os casos dizem respeito a autuações decorrentes dos mesmos elementos fáticos, o que a levou a tratar de matérias conexas.

Ocorre, porém, que somente após a distribuição do presente processo a minha relatoria, pude verificar que a motivação e fundamentação do presente caso é diferente da descrição dos fatos e valoração jurídica daquele outro.

Com efeito, da análise das capitulações dos Autos de Infração e dos Relatórios Fiscais que motivaram ambas as autuações, resta patente que houve encerramento parcial da fiscalização na lavratura desse Auto de 2010, que foi emitido com um critério jurídico que, apesar de um tanto obscuro, resultou na glosa das despesas financeiras **por desnecessidade e anormalidade dos juros**, violando, assim, um dos pressupostos de dedutibilidade previsto no artigo 299 do RIR/99.

Já na outra infração (a do processo tido por conexo), o relatório, que é mais extenso, invoca novos fatos (artificialidade dos contratos de pré-pagamento de exportação utilizados para quitação do valor do principal do mútuo em aberto), passando a glosa se fundamentar na ocorrência de um pretenso planejamento tributário abusivo em virtude da simulação de mútuos e, consequentemente, dos juros deduzidos.

Considerando, então, esses 2 (dois) distintos critérios jurídicos que foram empregados, o presente Relator faz questão de registrar que apresentará ambos os votos, nesta mesma Sessão, de forma individualizada, levando em conta a motivação, fundamentação e instrução tal como foi feita para cada uma das autuações, sob pena de não incorrer no mesmo equívoco da DRJ de tentar uniformizar lançamentos que, a todo rigor, não se confundem.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Da delimitação da lide

A controvérsia diz respeito à legitimidade ou não da glosa de dispêndios caracterizados pelo contribuinte como despesas financeiras, mais precisamente a título de juros incidentes sobre mútuo (contrato e aditivo às fls. 189/197) celebrado por ela com empresa do mesmo grupo – Bunge Alimentos S.A..

De acordo com o relatório fiscal transcrito acima, a fiscalização, nesse caso específico (AC 2010), glosou a dedução das despesas com os referidos juros por entender que eles não seriam necessários e usuais, afirmativa esta que partiu das seguintes circunstâncias:

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

(ii) há previsão de juros em valores superiores ao 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; e

(vi) não houve prova de pagamento de juros e nem aplicação das penalidades previstas contratualmente, o que revelaria a anormalidade do negócio de mútuo, que acabou sendo feito com o único objetivo de gerar economia de tributos.

A própria DRJ, ao resumir esse litígio, relata que:

> O contrato original – formalizado em 31/03/2009 – previa a realização de aportes financeiros por parte da mutuante (Bunge Alimentos) em favor da mutuaria (Monteverde) até o montante de R$ 200 milhões. Esse contrato foi objeto de aditivos posteriores que aumentaram a taxa de juros e o teto dos aportes. Conforme planilha de fl. 164, o saldo devedor da conta de mútuo variou de R$ 238 milhões a R$ 355 milhões no curso de 2010, gerando um montante contabilizado a título de juros passivos no valor total anual de R$ 42.483.555,45.
>
> A análise dos elementos que circunscreveram o negócio jurídico levou a fiscalização a concluir que as despesas financeiras contabilizadas pela contribuinte não foram usuais e nem necessárias. Assim, em face do disposto no art. 299 do RIR/99, esses valores foram considerados indedutíveis para fins de apuração do lucro real. (grifamos).

De fato, quando da autuação relativa ao ano-calendário de 2010 (que gerou o presente PAF), **a fiscalização não nega o mútuo, não nega a previsão e incidência dos juros sobre ele**, questionando exclusivamente a dedutibilidade desses encargos com base nos argumentos resumidos nos itens **(i)** a **(vi)** acima.

Ao contrário do Auto de Infração de 2011 (processo 13161.720468/2016-99, que será julgado na sequência), não houve nestes autos qualquer motivação de planejamento abusivo ou de que o mútuo e os juros respectivos teriam sido simulados.

O argumento de utilização de operações simuladas – **que é notoriamente antagônica à linha da desnecessidade da despesa ora invocada, afinal a desnecessidade, ao menos do ponto de vista lógico, pressupõe a existência do mútuo e dos juros** - repita-se, foi

invocado tão somente no outro processo mencionado, que claramente mudou o critério jurídico aqui adotado.

Apesar dos dois mencionados processos terem sido considerados conexos, tecnicamente não há identidade quanto à descrição dos fatos e, mais ainda, quanto às matérias de direito envolvidas: aqui discute-se a necessidade ou não dos juros incorridos; lá, o objeto consiste na adoção ou não de operações "abusivas" ou simuladas para gerar dedução de despesas financeiras "artificiais".

Diante, então, da motivação dos presentes Autos de Infração (*glosa por desnecessidade dos juros*), a contribuinte, na sua impugnação, obviamente não adentrou no mérito dos fatos e razões jurídicas apontadas somente naquele outro processo, até então inexistentes no mundo fenomênico, tendo se defendido conforme a lide foi motivada e instruída, na linha do que prescrevem as leis processuais e de direito administrativo.

Nesses termos, sustentou a contribuinte que empréstimos dentro do mesmo grupo são operações usuais, normais e amplamente utilizadas, bem como comprovou que, diante da necessidade de obter capital de giro para fazer frente às despesas relacionadas com o início de suas atividades, obteve recursos dentro de seu grupo econômico através do referido mútuo, mútuo este que, diferentemente do que alegou o fisco sem qualquer elemento probatório, previu juros inclusive um pouco inferiores aos juros praticados no mercado, o que indiscutivelmente os tornam dispêndios dedutíveis.

Resumidos os fatos e a matéria de direito envolvidos nesta demanda, o presente Julgador faz questão novamente de registrar que não levará em conta, sob pena de afronta ao Decreto 70.235/72, Lei 9.874/99 e princípio da ampla defesa e contraditório, os fatos e capitulação não constantes deste PAF.

Sendo assim, o presente voto, após definir as regras gerais de dedutibilidade de juros, buscará sopesar os argumentos e elementos probatórios trazidos pelo fisco (contrários à necessidade dos juros) com os elementos e argumentos trazidos pelo contribuinte (favoráveis a necessidade das despesas financeiras).

Da dedutibilidade de despesas financeiras

Como se sabe, o artigo 299 do RIR/99 transcrito acima veicula norma geral que confere o direito à dedutibilidade de despesas operacionais, com base em quatro regras básicas. São elas:

(i) não serem custos - do texto legal, nota-se, de plano, que são operacionais as despesas não computadas no custo.

(ii) necessidade - a despesa é necessária quando contribui, direta ou indiretamente, para o desenvolvimento das atividades empresariais e formação do lucro.

Nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/1981, *o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos*.

(iii) usualidade ou normalidade - a despesa é usual e normal quando os atos praticados que lhe dão causa são corriqueiros na execução das atividades econômicas da empresa.

Como esclarecido no PN citado (32/1981), *despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O requisito de "usualidade" deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.*

(iv) comprovação - para serem admitidas para fins fiscais, as despesas devem ser registradas na contabilidade, a débito da conta de resultado e suportadas com base em prova que possa identificar a natureza da operação, sua efetiva liquidação e a individualização das partes envolvidas.

Pois bem.

Uma vez definida a regra geral de dedutibilidade, segundo a qual a despesa é dedutível desde que não corresponda a custo e seja necessária, usual e comprovada, é importante observar que existem, na legislação, regras próprias de dedução fiscal para determinados dispêndios (gratificação a administradores, *royalties*, importação e exportação com empresas vinculadas etc.), regras estas que, em face do princípio da especificidade da norma, tendem a sobrepor à regra geral, mas que com elas deve permanecer em harmonia.

É o caso justamente de despesas financeiras reportadas nos artigos 374 e 375 do RIR/99, que veiculam regras próprias de dedução, a saber:

> ***Artigo 374***. *Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):*
>
> *I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;*
>
> *II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.*
>
> ***Artigo 375.*** *Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).*
>
> *Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).*

Como se nota, a própria lei estipula que os juros pagos **ou incorridos** incidentes sobre mútuo, independentemente do mutuante ser ou não empresa ligada, constituem, como regra geral, espécie de despesa operacional e, portanto, dedutíveis.

Dizemos *como regra geral* porque aqueles dispositivos realmente têm que ser interpretado de forma sistemática com a regra geral de dedutibilidade. Trata-se de princípio elementar de hermenêutica que não pode ser desprezado.

Isso significa dizer que não são quaisquer juros sobre mútuo despesas dedutíveis, mas apenas aqueles juros contratados por necessidade empresarial, independentemente da mutuante ser ou não ser empresa ligada, mas desde que compatíveis com os valores de mercado praticados. É este, portanto, o critério legal que deve nortear o intérprete para fins de verificar se os juros previstos sobre o mútuo em análise são ou não dedutíveis, e nada mais.

CSLL

A regra geral de dedutibilidade, segundo penso, também se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL, de acordo com a inteligência do artigo 57 da Lei n° 8.981/95, *in 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.

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 de juros para efeitos de IRPJ, também aplica-se à base de cálculo da CSLL.

Da análise da dedutibilidade dos juros contabilizados pela Recorrente

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, não buscou saber se o dinheiro recebido como empréstimo foi ou não foi empregado para o desenvolvimento do objeto social da 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 de 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 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 própria para este fim, mas que não consta na capitulação do lançamento e muito menos 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 dos juros glosados. 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, conforme será visto mais adiante.

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 da 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 referido 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.

Quanto a esse aspecto, é importante constatar que simplesmente não existe nenhum relato da existência de qualquer diligência fiscal que tenha buscado verificar quais as receitas financeiras auferidas pela mutuante (credora) e sua respectiva tributação. Ora, que artifício fiscal é este que, na ponta devedora, a "desproporcional" despesa financeira tem o condão apenas de aumentar prejuízo fiscal e base negativa e, na ponta credora, gerar receitas "desproporcionais" de juros passíveis de tributação? A dúvida paira no ar...

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, uma vez que a averbação ou registro não são condições de validade de mútuo.

Corroboro nesse ponto a decisão *a quo*, que muito bem afastou essa alegação, sob a seguinte justificativa:

> Em primeiro plano, cumpre registrar que inexiste previsão legal de forma especial, na legislação pátria, para negócios jurídicos de mútuo. Ou seja, inexiste 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.

A propósito, vale assinalar que a decisão de piso chega a dar sinais claro da existência do mútuo, conforme atesta a seguinte passagem:

> 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 mutuaria. A obrigação de restituir encontra-se fundamentalmente firmada junto à cláusula 1.4, que registra o compromisso da mutuária 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 (...)".

Nesse contexto, superadas as premissas da fiscalização até aqui, caberia apenas ao Julgador enfrentar o último argumento invocado no relatório fiscal que concluiu pela desnecessidade dos juros, qual seja, o não pagamento do saldo de juros de R$88MM somado ao fato da não aplicação das penalidades contratuais pela empresa mutuante (Bunge Alimentos).

Em outras palavras, restaria 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 as medidas punitivas contratuais em face da "mora" da Recorrente.

E do ponto de vista normativo, já verificamos que a lei que regulamenta a dedução de despesas financeiras (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 não foi conclusiva sobre a procedência ou não do argumento da contribuinte no sentido de que teria sim liquidado "os juros em aberto" (88M) quando da quitação do mútuo em setembro de 2011.

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 quando da liquidação.

Em seguida, porém, a DRJ chega a afirmar que os juros não teriam sido pagos na liquidação com base na justificativa de ausência de conta contábil específica, mas sem se ater aos valores contabilizados na própria conta do empréstimo, passando, na verdade, a não mais se concentrar no efetivo pagamento, mas sim na passividade contratual do credor[1].

E, mais adiante, a DRJ volta a questionar a prova da quitação integral dos juros, o que se faz agora sob o argumento de existência de um "saldo em aberto" de R$ 5,8MM[2].

No recurso voluntário, a Recorrente esclarece que:

---

[1] 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.

[2] 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 "Vl Juro Acumulado", saldo negativo de R$ 82.995.274,01 na coluna "Vl Saldo Dia" e saldo positivo de R$ 5.841.117,12 na coluna "Vl Saldo Total", como se vê no excerto a seguir:

> (...) 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 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 do "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.

O próprio relatório fiscal, ressalte-se, atesta que houve um primeiro pagamento do principal mutuado com recursos que aumentaram seu capital e, em seguida, quitação do passivo (mútuo + juros, conforme comprovado) com recursos provenientes de contrato de pré-pagamento de exportação, contrato este que, nesse caso concreto, não foi alvo de nenhum questionamento.

Relativamente à "passividade" do credor devido a "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.

Feitas essas considerações, afasto a glosa que deu origem aos Autos de Infração ora em análise.

Da inovação do lançamento pela DRJ

Resta patente a pretensão da DRJ de inovar e julgar o presente lançamento com base na tese e na valoração dos fatos (inclusive novos fatos) mencionados apenas no relatório fiscal que motivou o Auto de Infração (de 2011).

Isso é facilmente identificado no *decisum*, conforme atesta a passagem a seguir transcrita:

> **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. O vínculo societário entre a devedora (Monteverde), a credora (Bunge Alimentos) e as controladoras estrangeiras (Bunge Brasil Holdings BV e Bunge Cooperative) está devidamente evidenciado pela fiscalização à fls. 14/15. Em que pese inexista vedação de que sejam formalizados mútuos entre empresas ligadas, as características *sui generis* da execução do contrato em tela permite que se conclua pela inexistência de um negócio jurídico típico – normal e usual – de empréstimo no caso concreto, mas tão-somente do manejo interno de recursos do grupo Bunge, formatado de maneira a gerar contabilmente despesas financeiras à tomadora dos recursos, com o intuito de reduzir artificialmente os valores devidos à Fazenda Pública.
>
> (...)
>
> Merece destaque, ainda, a informação provida pela autoridade fazendária à fl. 931 do processo nº 13617.204682/2016-99 de que "antes da formalização desse mútuo já havia tido aportes financeiros na fiscalizada (documento de fls. 646 do processo)", o que também ajuda a caracterizar as excepcionalidades que circunscreveram o fluxo de recursos havido entre as empresas do grupo.
>
> Em se tratando de operações conduzidas por partes ligadas, é de se esperar a apresentação de contraponto – por parte da pessoa jurídica fiscalizada – de que particularidades havidas na condução dos negócios deveram-se a decisões de natureza gerencial, realizadas no âmbito da autonomia de vontade das partes e com o intuito – supostamente lícito – de otimização dos resultados do grupo empresarial. Todavia, como se disse acima, há limites que devem ser observados para que o exercício dessa liberdade seja compatibilizado com o direito de o contribuinte deduzir os encargos financeiros gerados em operações internas para fins de apuração do lucro real. O fato de que a fiscalizada "utilizou os recursos captados integralmente para financiar suas atividades", tal qual alegado junto ao texto impugnatório, é argumento insuficiente para infirmar as evidências de que o fluxo de recursos identificado entre a mutuária e a mutuante não encontra correspondência com uma operação de empréstimo *usual*, *costumeira* ou *ordinária*, o que certifica o acerto do procedimento fiscal de promover a glosa da dedutibilidade dos juros a eles associados, sob o pressuposto de que não se tratam de despesas normais.

Tal raciocínio encontra paralelo na decisão adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais junto ao acórdão nº 9101-00.288, de 24/08/2009, o *leading case* conhecido como *caso Colgate/Kolinos,* que catalisou a criação de normas atinentes à subcapitalização no Direito Tributário Brasileiro. Em que pese tratar-se de questão material sensivelmente distinta daquela aqui examinada, há uma circunstância comum entre os dois litígios, que merece menção: a dedução, pela fiscalizada, de despesas financeiras decorrentes de empréstimo contraído junto a empresa ligada. E nesse particular, assim se manifestou a relatora, Adriana Gomes Rêgo:

Contudo, afirmar que as despesas advindas do empréstimo são necessárias para que a empresa funcione e se mantenha, extrapola os limites da lógica porque se "A" empresta para "A", "A" não precisa deste empréstimo, porque detém os recursos emprestados.

Ora, no caso dos autos, tem-se precisamente o gerenciamento de recursos entre "A" e "A", como se vê a seguir:

a) Os recursos derivados da suposta operação de mútuo tem origem em empresa do grupo Bunge, a Bunge Alimentos (ver figura abaixo, que transcrevo novamente a seguir, para facilitar a visualização do argumento):

(...)

b) O saldo devedor do mútuo é contabilizado na Monteverde, que registra valores crescentes de despesas financeiras ao longo dos anos de 2009 e 2010. Note-se que não há pagamento de juros no curso desse período, como se vê nas planilhas de cálculo fornecidas pela própria contribuinte às fls. 178/188.

c) Em julho de 2011, o saldo do mútuo atingiu o valor de R$ 380 milhões (ver planilha de fl. 186). Nesse momento, parte da dívida (R$ 149 milhões, conforme planilha de fl. 186) é quitado pela Monteverde mediante utilização de recursos provenientes da integralização de capital, no valor de R$ 155.775.794,00, realizada pela controladora Bunge Açúcar e Bioenergia, em 20/07/2011. O aporte realizado pela BAB, por sua vez, tem origem em integralização de capital provida pela controladora holandesa Bunge Brasil Holding BV, no valor de R$ 156.370.000,00.

d) O restante do saldo do mútuo é quitado mediante a entrada de créditos derivados de contratos de pré-pagamento de exportação celebrados com a empresa Bunge Iberica Finance, que também foram manejados de forma atípica (configurando objeto dos lançamentos de ofício formalizados junto ao processo de nº 13161.720468/2016-99), como se verá adiante.

e) 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 "Vl Juro Acumulado", saldo negativo de R$ 82.995.274,01 na coluna "Vl Saldo Dia" e saldo positivo de R$ 5.841.117,12 na coluna "Vl Saldo Total", como se vê no excerto a seguir:

Empresa Mútuo: 88
Indexador: CENTR DEP INTERBANC

Dt Lancamento	Mês	Tx Fator Diario	Ingresso	Vl Tot Amorti	Vl Tot Juro A	Vl Total Amor	Vl Provisao Ju	Vl Juro Acumulado	Vl Saldo Dia	Vl Saldo Total	Vl Iof	Total IOF
19/09/2011	setembro	1,00053467	0	0	0	0	3.259,34	88.833.130,05	-82.733.933,77	6.099.196,28	248,47	260,86
20/09/2011	setembro	1,00053467	4900,47	266.240,71	0	266.240,71	3.261,09	88.836.391,13	-82.995.274,01	5.841.117,12		
			14.674,74	266.240,71	0,00	266.240,71	42.206,36		Saldo Médio			4.900,47

> Como se vê, a atipicidade da operação classificada pela contribuinte como *mútuo* é flagrante, conforme devidamente destacado pela fiscalização à fl. 23:
>
> (...)
>
> Vale ressaltar que o conjunto de anormalidades atinente à administração do passivo da fiscalizada não se encerra com a quitação do saldo devedor havido junto à Bunge Alimentos. Conforme descrito junto ao item "d" acima, verifica-se que parte desse saldo foi liquidado mediante a rolagem da suposta dívida por meio da formalização de nova operação intragrupo: um contrato de pré-pagamento de exportação contratado junto à Bunge Iberica Finance no curso de 2011. **Em que pese os fatos geradores decorrentes dessas operações não tenham sido objeto dos lançamentos de ofício formalizados nos presentes autos (mas sim junto ao processo nº 13161.720468/2016-99), são importantes as considerações seguintes, com vistas a certificar a atipicidade dos negócios jurídicos em tela, que são todos interligados.**
>
> ***Dos contratos de pré-pagamento de exportação***
>
> As planilhas de cálculo de fls. 168/188, apresentadas à autoridade fiscal pela fiscalizada, evidencia a forma com que fora contabilizada pela empresa a amortização do principal da conta do mútuo correspondente à Bunge Alimentos.
>
> A parcela de R$ 149.000.000,00 (ver fl. 186) fora amortizada mediante a integralização de capital realizada pela controladora Bunge Açúcar e Bioenergia. Já as parcelas de R$ 62.917.200,00 e R$ 165.000.000,00 foram amortizadas mediante o recebimento de crédito derivado de operação de pré-pagamento de exportação (PPE) contratada junto à empresa ligada Bunge Iberica Finance (ver contrato de fls. 292/305 e fls. 605/618 do processo nº 13161.720468/2016-99, onde há versão em língua portuguesa).
>
> As operações denominadas PPE têm por objetivo a antecipação de recursos à empresa exportadora, por conta de vendas futuras ao mercado externo. (...)
>
> Ou seja, a impugnante pretende que se justifique a necessidade, usualidade e normalidade da dedutibilidade dos juros com base na "existência do contrato firmado" e, principalmente, "a regularidade dos juros pagos". Esses elementos, todavia, não auxiliam à tese da contribuinte. Pelo contrário, a existência de um contrato impregnado de artificialidades, somado à contabilização sistemática de juros flagrantemente indedutíveis, somente certificam a conclusão firmada pela fiscalização de que "(...) os fatos jurídicos novamente não condizem com os fatos reais, assim como ocorreu no empréstimo com a Bunge Alimentos".
>
> Como se vê, o conjunto de circunstâncias evidenciado pela fiscalização não deixa dúvidas a respeito do incomum gerenciamento de contas passivas levado e efeito pela fiscalizada, que autoriza a conclusão firmada pela autoridade fiscal de que não houve o atendimento, no caso concreto, aos requisitos necessários e suficientes para que as despesas com juros pudessem ser deduzidas do lucro real, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. (*grifamos*)

Da leitura dessas razões de decidir, chama atenção a tentativa da DRJ de alterar, ou melhor, de inovar as razões fáticas e jurídicas que motivaram o presente Auto de Infração, buscando equiparar lançamentos que nasceram com critérios jurídicos totalmente diferentes.

O acórdão ora recorrido "pegou emprestado" a nova valoração jurídica e os outros fatos descritos apenas após a emissão deste Auto de Infração, emitido bem antes do que o de 2011, pretendo integrá-los nesta lide como se isso fosse juridicamente possível.

Conforme visto, os juros glosados por falta de necessidade foram, a bem da verdade, julgados em primeira instância pela tese da simulação, tese esta que somente foi motivada em outro feito.

Ocorre, porém, que não é possível, do ponto de vista jurídico, tentar uniformizar uma mesma decisão para lançamentos constituídos com base em razões fáticos-jurídicas diferentes e até mesmo antagônicas.

Da mesma forma que as regras do processo administrativo fiscal, sob o risco de preclusão, não admitem que uma impugnação seja feita sem a indicação das razões de fato e de direito, devendo as provas serem apresentadas como regra na defesa, também o ordenamento jurídico não admite que o critério jurídico de um lançamento tributário seja alterado após sua constituição definitiva ou durante o contencioso.

Não cabe à decisão de primeira instância, pois, criar novas razões fáticas e de direito que levaram o fisco a glosar despesas financeiras, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN[3].

Nessa trilha já caminhou a jurisprudência do CARF, na linha dos precedentes a seguir citados.

> INOVAÇÃO NO JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE DECISÃO DE MÉRITO EM FAVOR DO RECORRENTE. APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO 70.235/72. Decisão da DRJ que, admitindo a não permanência do fundamento que amparou o lançamento, baseia-se em outros fatos e argumentos jurídicos par sua manutenção, inova na lide, acarretando cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Possibilidade de dar provimento no mérito ao recurso interposto, sem declaração de nulidade, forte no § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Recurso Voluntário Provido. *(Acórdão nº 2402-004.977. Sessão de 16/02/2016)*

> INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE. Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. *(Acórdão nº 1201-001.557. Sessão de 14/02/2017).*

Nesse sentido, afasto as razões fáticas e de direito inovadas pela DRJ, a qual, sob a roupagem de "juntar processos conexos", pretende, ao arrepio das normas processuais, empregar novo critério jurídico ao lançamento que deu origem a este processo administrativo.

---

[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.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli