



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13971.000818/2004-29
Recurso nº 173.364 Voluntário
Acórdão nº 1101-000.495 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de junho de 2011
Matéria IRPJ - Glosa de Despesas Financeiras
Recorrente MABESA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

NULIDADE. NÃO APRECIÇÃO DE ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE EM 1ª INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. Aplicam-se à autoridade julgadora de 1ª instância as mesmas razões que motivaram a edição da Súmula CARF nº 2 (O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

DILIGÊNCIA. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não cabe converter o processo em diligência quando o contribuinte não apresenta qualquer elemento que coloque em dúvida o lançamento. É desnecessário converter o processo em diligência quando o resultado desta diligência, qualquer que seja, não afeta o julgamento.

DEFESA POR AMOSTRAGEM. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

Não cabe atender pedido de diligência do contribuinte quando este apresenta na sua defesa só alguns exemplos que entende favorável aos seus argumentos. A defesa deve ser completa e exaustiva, precluindo a oportunidade de juntar outros elementos após o prazo legal de impugnação e recurso. Quando o lançamento depende de um universo de elementos e o contribuinte na sua defesa só apresenta alguns destes elementos, o litígio fica restrito à matéria impugnada que corresponde aos elementos apresentados, ficando o restante do lançamento incontroverso.

DEFESA POR AMOSTRAGEM. VERDADE MATERIAL. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

O princípio da verdade material não permite a defesa por amostra. Não cabe ao julgador administrativo substituir o contribuinte na demonstração que caberia a este. O julgamento administrativo não visa efetuar uma revisão do lançamento, entendida como aperfeiçoamento do ato, mas apenas o julgamento do ato impugnado, e por isso a possibilidade de conversão do julgamento em diligência é limitada. O julgador administrativo não está autorizado a investigar, mas apenas a julgar.

DEFESA. ELEMENTOS COMPROBATÓRIOS. FUNDAMENTAÇÃO.

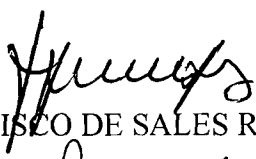
Não basta que o contribuinte apresente documentos e afirme que tais documentos demonstram determinada tese. É preciso que a defesa explique como os documentos apresentados demonstram a tese alegada. Cabe a defesa demonstrar inequivocamente a sua tese e, ao não fazê-lo, deixa a autuação incontroversa.

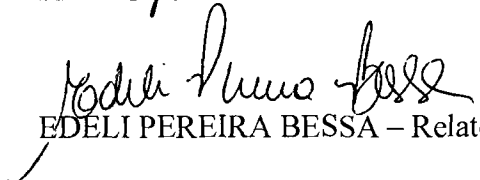
MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. BALANÇOS DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO.

Descabe a multa isolada se há tributo exigido com multa de ofício pela mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) por voto de qualidade, REJEITAR a proposta de diligência, vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelos Conselheiros José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga, designando-se para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade da decisão recorrida; e, 3) no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: 3.1) por unanimidade de votos, manter a glosa de despesas financeiras e, 3.2) por maioria de votos, cancelar a exigência de multa isolada, vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, designando-se para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


EDELI PEREIRA BESSA – Relatora


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO – Redator designado


BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Redator designado

Processo nº 13971.000818/2004-29
Acórdão n.º **1101-000.495**

S1-C1T1
Fl. 2.100

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

CÓPIA

Relatório

MABESA DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/BH que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE lançamento formalizado em 23/06/2004, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 4.825.124,07, pertinente aos anos-calendário 1999 a 2002.

Observou a autoridade lançadora, de início, os seguintes fatos:

- A contribuinte *exerce atividades relativas à industrialização, a comercialização, a importação e a exportação de artigos para higiene infantil, incontinência urinária adulta, higiene feminina e artigos similares, bem como a prestação de serviços de comercialização de produtos para terceiros, importação e exportação de quaisquer bens e serviços, podendo participar de outras sociedades, conforme disposição de seu Contrato Social e Alterações.*
- Denominava-se, antes, MPC Produtos para Higiene Ltda e tinha como sócios Cremer S A e Plásticos Cremer S A. Sucessivas alterações fizeram com que seus sócios passassem a ser Stronger Corporation Sociedad Anônima, sediada no Uruguai, e Júlio César Ribas, bem como que sua denominação passasse a ser Mabesa do Brasil Indústria e Comércio Ltda.
- A contribuinte possui participação societária em MPC Nordeste S A (99,97%) e Mabesa Brasil S A (99,97%).
- No domicílio fiscal da contribuinte, constatou-se em 26/09/2003 *que o pátio encontrava-se totalmente vazio e com um único funcionário, Sr. Cláudio Busanelllo, o qual declarou que as atividades de industrialização naquele estabelecimento se encontram paralisadas desde abril de 2001 e que desde então, até dezembro de 2002, o local funcionou como centro de distribuição de mercadorias.*

Desenvolvido o procedimento fiscal mediante ciência postal, a autoridade lançadora exigiu, por meio do Termo de Intimação fiscal 2003.133.02 (fls. 27/28), a apresentação de:

1. Cópias dos contratos de Mútuo referentes às contas contábeis abaixo relacionadas:

a) 112401 - MPC Nordeste S.A

b) 112402 - DRYPERS

c) 112404 - MPC Nordeste S.A - C/C

d) 112406- DRYPERS - C/C

Relativamente a estas operações, exigiu a *relação de todas as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, no período de 1999 a 2002, devendo indicar data, valor, operação (entrada/saída do recurso), forma de pagamento (dinheiro, cheque, transferência).*

Após pedir prorrogação do prazo de atendimento, a contribuinte apresentou *cópia dos respectivos contratos de mútuo e relação de todas as operações correspondentes a mútuo, com as informações solicitadas, esclarecendo que os pagamentos foram efetuados através de transferências ou cheques* (fl. 31). Os contratos seriam aqueles juntados às fls. 32/37 e, às fls. 38/90 há relatório com as operações registradas nas contas antes referidas, de 1999 a 2002.

A autoridade lançadora, então, exigiu cópia dos balancetes mensais de 1999 a 2000, bem como intimou a empresa a relacionar as despesas financeiras geradas pelas contas de Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo denominadas 212 – *Financiamentos*. Ainda, observando que nos contratos de mútuo apresentados constava cláusula prevendo que *sobre os saldos em aberto ao final dos respectivos períodos, incidirão os encargos que forem ajustados periodicamente entre as partes contratantes*, exigiu informações cerca das contas de resultado referente às receitas financeiras geradas por estas operações de 1999 a 2002 (fls. 91/93).

As informações exigidas teriam sido prestadas conforme fls. 95/96, e a partir daí a fiscalização direcionou as análises para a forma de apuração das estimativas de IRPJ e CSLL (fls. 97/99).

Às fls. 114/129 constam relatórios elaborados pela Fiscalização, descrevendo as despesas e receitas de juros apuradas mensalmente de 1999 a 2002. Na seqüência constam balancetes mensais de apuração de resultado a partir de janeiro/99.

Frente a estes elementos, constatou a autoridade lançadora que a empresa fiscalizada *efetuou empréstimos e mútuos em moeda nacional e estrangeira (grupos das contas contábeis 212 — Financiamentos, constantes de seu PASSIVO) incorrendo no pagamento de juros. E, ao mesmo tempo era detentora de créditos (grupo de contas 1124 constante de seu ATIVO) contra empresas controladas e coligadas, desvinculadas de suas atividades normais e usuais, sobre os quais efetuou a cobrança de encargos em valores substancialmente menores do que os encargos pagos.*

Destacando que os recursos foram disponibilizados a MPC Nordeste S.A e Mabesa do Brasil S.A, elaborou, então, os ANEXOS II.1, II.2, II.3 e II.4 – *“Demonstrativos das contas do passivo sujeitas a geração de despesas financeiras” a partir dos saldos iniciais dessas contas, os quais resumem a situação do endividamento da fiscalizada durante os anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, bem como os ANEXOS III.1, III.2 e III.4 detalhando as receitas geradas pelos empréstimos concedidos no mesmo período, e os ANEXOS IV.1, IV.2, IV.3 e IV.4 explicitando as despesas geradas pelos empréstimos contraídos no período fiscalizado. Por fim, nos ANEXOS V.1, V.2, V.3 e V.4, estabeleceu a proporção entre direitos/haveres para determinar as despesas vinculadas aos valores disponibilizados às empresas ligadas, mas delas deduzindo as receitas financeiras reconhecidas.*

Na seqüência, glosou as parcelas das despesas com pagamentos de juros que excediam as receitas financeiras reconhecidas, por não guardarem *uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora* não exibiam os *predicados de usualidade e normalidade* preconizados pelos artigos 277, 374 e 299

do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº3.000/99 – RIR/99. Consignou que:

O cerne da questão em pauta não reside em saber se o denominado repasse de recursos financeiros deu-se diretamente, ou no mesmo instante em que o contribuinte os captava junto às instituições financeiras, ou, ainda, se primeiro o contribuinte captou os recursos para poder emprestá-los ou, ao contrário, se primeiro emprestou recursos a suas coligadas para só depois ir socorrer-se no mercado financeiro. O que releva saber é que, em qualquer desses casos, resta cristalino o indiscutível vínculo existente entre a captação de recursos no mercado financeiro e os mútuos celebrados com as coligadas, evidenciando por via de consequência, de um lado, o verdadeiro propósito ou destinatário de tais recursos e, do outro, o que é mais importante, a clara desnecessidade de o contribuinte ter incorrido nas indigitadas despesas financeiras.

Retomando os fatos que deram origem à autuação, conforme concedia empréstimos a terceiros, comprometendo parte de seu capital de giro, tomava empréstimos, arcando com despesas de juros sobre eles.

Dito por outras palavras, a empresa se apropriou de encargos que reduziram o seu lucro real, encargos esses incidentes sobre capitais que financiaram as atividades das suas coligadas e não as suas. Dai a conclusão pela indedutibilidade dos montantes excedentes, tendo por base os dispositivos anteriormente reproduzidos.

Não discutimos a correção ou não da transferência de recursos, com ou sem encargos, para empresas coligadas com a concomitante tomada de empréstimos junto ao mercado financeiro. O motivo da autuação não foi o fato de a empresa ter suprido de recursos outras empresas ou de não ter cobrado juros por isso, mas sim de ter deduzido, na apuração do lucro líquido, a totalidade das despesas financeiras dos empréstimos tomados no mercado financeiro concomitantemente a tais suprimentos.

Se num grupo de empresas coligadas, algumas necessitarem de recursos e, por motivos diversos, não tiverem condições de, por si mesmas, obtê-los no mercado financeiro, não há impedimento de que uma das empresas do grupo forneça tais recursos. O que não se justifica é que as despesas financeiras para obtenção de recursos para um grupo de empresas sejam assumidas e deduzidas na apuração do lucro real por uma só delas. As despesas financeiras, nesse caso, devem ser rateadas entre as empresas. Ressalte-se que a legislação não contempla a tributação em conjunto, sendo que cada empresa corresponde a um contribuinte.

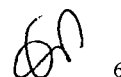
Além dos valores de IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual em razão de tais glosas, a autoridade lançadora também recompôs as apurações mensais, determinando as estimativas que deixaram de ser recolhidas em razão do cômputo das despesas financeiras em sua apuração, e aplicou multa de ofício isolada.

Em seus cálculos, considerou também a compensação de prejuízo fiscal disponível, até o limite legalmente previsto.

A autuada apresentou impugnação, assim relatada na decisão recorrida:

Ciente em 23 de junho de 2004 (fl. 922), a interessada apresentou, em 23 de julho de 2004, as impugnações de fls. 928 a 943 e de fls. 1.922 a 1.937, de idêntico teor, que a seguir se resumem.

Impugnação



Glosa de despesas financeiras

Principia ela pela alegação de que "os capitais tomados de instituições financeiras" não teriam sido "direcionados a controladas da Impugnante, sob a forma de operações de mútuo". Assinala que os próprios levantamentos realizados pelo Autor do feito mostrariam que, em diversos meses do período fiscalizado, os aumentos de seus direitos creditórios teriam correspondido a acréscimos insignificantes ou mesmo a diminuições de suas obrigações (e vice-versa); a tal respeito, diz não se tratar de simples casos isolados, pois, entre 2001 e 2002, teria havido

uma variação positiva de R\$ 50.816.038,55 nas contas de Direitos [...]. No entanto, as contas de Deveres acusaram um decréscimo, nos mesmos dois anos, de R\$ 1.419.902,80 [...].

[...] Ou seja, é impossível alegar, como fizeram as autoridades fiscalizadoras, qualquer vinculação dos repasses a coligadas com empréstimos ou financiamentos tomados de terceiros.

Prosseguindo, alega:

[...] não há vinculação, aos empréstimos e financiamentos tomados, dos repasses a controladas, porque ditos repasses tiveram como fonte de recursos operações de aumento de capital ou remessas para futuro aumento de capital.

[...] O principal acionista da Impugnante é uma empresa estrangeira, cuja controladora é Productos Internacionales Mabesa. Esta empresa controla outras, dentre as quais incluem-se Stronger Corporation Sociedad Anónima e Stronger Corporation. Houve aportes regulares de capital, ou para futuro aumento de capital, provenientes do grupo no exterior, destinando os recursos para a Impugnante. Esta, por sua vez, repassava os, recursos para as empresas acima descritas, todas do mesmo grupo. Aliás, tal procedimento só foi adotado pela controladora em razão do sistema de fluxos cambiais vigente no País. É que o registro de investimentos estrangeiros por parte das controladoras sempre foi realizado diretamente para a Impugnante. Se no Brasil, a exemplo da maioria dos outros países, o fluxo cambial fosse livre, toda a sistemática teria resultado simplificada, pois as controladoras poderiam ter remetido os valores diretamente para as empresas controladas pela Impugnante.

[...]

11. A análise dos contratos de câmbio e dos extratos bancários anexos demonstra tal fato. Compulsando-se os documentos, verifica-se claramente que os repasses não dependeram de empréstimos tomados de terceiros, mas provieram de remessas para aumento de capital, que não geraram qualquer despesa dedutível para a Impugnante. Por exemplo:

- os R\$ 1.200.000,00 recebidos por MPC Nordeste em 29 de janeiro de 2002 (doc. anexo) provieram de transferência efetuada por MPC Produtos para Higiene (doc. anexo), após crédito na conta-corrente bancária (doc. anexo) relativo ao contrato de câmbio nº 02/003960 (doc. anexo), cujo remetente foi Stronger Corp.;
- os R\$ 970.000,00 (R\$ 900 mil + R\$ 70 mil) creditados em 21 de março de 2002 na conta-corrente bancária de Mabesa do Brasil (doc. anexo) provieram do contrato de câmbio nº 02/006516 (doc. anexo), tendo como remetente Stronger Corp., cujo valor foi creditado na mesma data na conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene (doc. anexo);
- em 05 de julho de 2002, foi creditado em conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 2.871.798,95 (doc. anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/015376 (doc. anexo), cujo remetente foi Productos Internacionales

Mabesa. Na mesma data, houve um repasse para Mabesa do Brasil de R\$ 2.830.000,00 (doc. anexo);

- em 15 de julho de 2002, foi creditada em conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 858.849,55 (doc. anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/016175 (doc. anexo), remetido por Productos Internacionales Mabesa. Na mesma data, foram transferidos para Mabesa do Brasil R\$ 595.000,00 mais R\$ 259.000,00 (docs. anexos);

- em 29 de julho de 2002, foi creditado em conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 5.317.117,21 (doc. anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/017475 (doc. anexo), cujo remetente foi Productos Internacionales Mabesa. No dia seguinte, houve a transferência para Mabesa do Brasil de R\$ 4.951.000,00 (doc. anexo);

- em 19 de agosto de 2002, foi creditado em conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 308.616,38 (doc. anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/019550 (doc. anexo), remetido por Stronger Corp. No dia seguinte, houve a transferência para Mabesa do Brasil de R\$ 305.000,00 (docs. anexos).

12. Os fatos acima descritos foram indicados por amostragem; caso haja necessidade, pode ser verificada nos demais documentos contábeis da Impugnante a relação com remessas para aumento de capital de outros repasses para controladas. De qualquer maneira, tais fatos demonstram claramente que a notificação não merece prosperar.

Em primeiro lugar, não há qualquer vinculação dos recursos captados por empréstimos ou financiamentos com os repasses para controladas. Em segundo lugar, os ditos repasses ocorreram com recursos enviados do exterior para aumento de capital, que não geraram qualquer despesa dedutível para a Impugnante.

[...]

14. Partiu a fiscalização, como demonstrado, de premissa equivocada: a de que os empréstimos e financiamentos tomados foram na verdade direcionados para suas controladas, motivo pelo qual as respectivas despesas não poderiam ser apropriadas pela Impugnante.

15. Ora, ficou cabal e exaustivamente demonstrado que não houve tal redirecionamento. Então não resta outra conclusão possível senão a de que as despesas financeiras poderiam, e deveriam, ser apropriadas pela Impugnante, com impacto na apuração de seu lucro real [...].

16. O que se verificou, na verdade, foi o desprezo da fiscalização pela busca da verdade material [...].

17. Cabe destacar, por outro lado, que as particularidades a envolver as operações sob análise [...] não podem influenciar o juízo da fiscalização sobre a existência ou não de tributo a pagar, inclusive porque "A Fiscalização não pode se investir no papel do empresário para julgar a firma pela qual os contribuintes devem gerir seus próprios recursos".

Multa exigida isoladamente

Quanto a isto, a impugnante alega que a "multa isolada" seria "aplicável apenas quando o sujeito passivo deixa de cumprir uma obrigação tributária sem que deste ato resulte pagamento a menor de tributo", acrescentando que a expressão "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa", constante do artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deveria ser interpretada

como a única possibilidade prevista em lei para a incidência da referida multa. Ou seja, quando houver descumprimento de obrigação tributária (acessória), sem que tal descumprimento tenha resultado em pagamento a menor de tributo, então deve ser aplicada a multa, por isto chamada de "isolada".

[...]

Se prejuízos fiscais e base de cálculo negativas resultassem em "zero" de tributos a pagar, mesmo após as glosas pretendidas pela fiscalização, ou se o respectivo período base ainda não tivesse chegado ao final, então poder-se-ia argumentar pela aplicação da multa isolada. Mas não foi o que ocorreu. O Auto de Infração indica tributo a pagar, sobre o qual já incide a multa respectiva, sendo inaplicável no caso a multa "isolada". Apenas por este motivo deve ser excluído da notificação o valor de R\$ 947.354,63.

Afirma também que

a exigência simultânea de multa proporcional e multa isolada caracteriza excesso de exação, não amparada apelo ordenamento jurídico.

[...]

É inadmissível que, para urna suposta infração que resultou em alegado pagamento a menor de imposto no importe de R\$ 1.263.139,49, haja aplicação de penalidade no valor de R\$1.894.709,24, ou seja, de 150%. Multas deste porte somente são exigíveis pela legislação em situações de fraude ou sonegação. Não o caso que se apresenta.

[...]

Por outro lado, penalidades dessa amplitude agredem o direito de propriedade, constitucionalmente assegurado [...], desconsideram a vedação de utilização do tributo com efeito de confisco [...] e fazem *tabula rasa* dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Menciona e transcreve jurisprudência.

Anexaram-se os autos do processo 13971.000807/2004-49, que passaram a compor os volumes VI a X do presente (folhas 1038 a 2028).

Por força da Portaria SRF nº 10.621, de 6 de julho de 2007, a competência do exame deste processo foi transcrita para esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- A prática de operações de mútuo com suas controladas foi reconhecida pela própria fiscalizada desde o início do procedimento fiscal, e está amplamente demonstrada nas peças processuais.
- *Quanto à falta de perfeita correspondência entre seus direitos creditórios e suas obrigações, cumpre atentar ao fato de que o Auto de Infração não afirma que tenha existido, ao longo do tempo, uma relação determinada e imutável entre tais elementos de seu patrimônio; o fundamento fático da exigência é a constatação de que a interessada, em quase todos os meses do período submetido à fiscalização, obteve recursos de terceiros ao mesmo tempo em que era credora de vultosos valores cedidos a suas controladas (vejam-se demonstrativos de fls. 872 e 883 a 904). A interessada aponta uma outra exceção à regra, incapazes de invalidar a constatação de que,*

neste período, contraiu empréstimos que eram, em suma, desnecessários para suas atividades.

- *Relativamente à vinculação dos repasses de recursos a operações de aumento de capital ou remessas para futuro aumento de capital, entendeu que tal argumento também não pode ser acatado porque a interessada não demonstrou, com coincidência de data e valor, como tais operações, meramente permutativas (uma vez que, alegadamente, tratar-se-ia de valores que haveriam apenas transitado por suas disponibilidades) poderiam afetar seus resultados (tendo em vista que o lançamento repousa na glosa de fatos modificativos de sua situação patrimonial, quais sejam, suas despesas de juros). Ademais, este mesmo argumento labora em desfavor da interessada, uma vez que só faz demonstrar que ela, a rigor, não necessitaria de recorrer a empréstimos onerosos no País, dispondo, como parece dispor, de abundantes fontes de recursos no Exterior.*
- *Concluiu, assim, que as alegações e documentos oferecidos a exame pela impugnante não lograram infirmar a glosa de despesas de juros realizada pelo Autor do feito, ressaltando que este não assumiu o papel de gerente dos negócios da interessada, limitando-se a verificar, à luz da legislação de regência sobre a matéria, se as despesas deduzidas para apuração do lucro real poderiam ser consideradas indispensáveis, usuais e normais.*
- *Quanto ao cabimento da multa isolada apenas nos casos em que apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, destacou que a lei adota a expressão ainda que, e não desde que, e esclareceu que não há excesso de exação se a autoridade tributária age em estrita consonância com o princípio da legalidade, bem como que a soma dos percentuais aplicados a título de multa proporcional e multa isolada não permitem a conclusão de houve imotivada aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.*

Ao final, declarando sua incompetência para apreciar arguições de inconstitucionalidade da lei tributária, e a não vinculação à jurisprudência administrativa citada, apenas reduziu a multa isolada a R\$ 631.569,75, em atenção ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, dado o novo percentual de multa estabelecido pela Lei nº 11.488/2007.

Cientificada da decisão de primeira instância em 08/09/2008 (fl. 2043), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/10/2008 (fls. 2049/2088).

Argúi a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento ao seu direito de defesa, na medida em que ali *não se realizou análise de pedidos/fundamentos por ela apresentados*, especificamente porque não apreciada a alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade das multas aplicadas. Reproduz doutrina em favor de sua tese.

Entende equivocada a conclusão, expressa na decisão recorrida, de que *os recursos repassados pela Recorrente a suas controladas caracterizariam operações de mútuo.*

Assevera que houve *mero equívoco nas informações prestadas no contato prévio com a fiscalização*, pois estes recursos não eram entregues *com a expectativa ou mesmo intenção de recebê-los de volta*, constituindo-se, na verdade, em *aportes para futuro aumento de capital*.

17. *Ao serem verificados os contratos firmados pela Recorrente (fls.), resta claro que não se tratam de contratos de mútuo, ante a ausência de elementos ou requisitos que devem compor e constituir estes contratos. Basta verificar: não houve fixação de valor determinado; não houve entrega integral de recursos e de uma só vez; o crédito foi colocado à disposição da outra empresa, para saque/utilização se e quando fosse necessário.*

18. *A prova efetiva de que os recursos não tinham natureza de mútuo e sim de adiantamentos para futuro aumento de capital, é a efetiva capitalização dos valores remetidos a título de adiantamento. Conforme demonstra a ata da Assembléia Geral de Mabesa do Brasil S.A., de 1º de novembro de 2005 (documento anexo), houve aprovação de aumento do capital social da referida empresa em R\$ 129.586.080,00, "por meio da capitalização do montante destinado à conta do adiantamento para futuro aumento de capital, proveniente do aporte de capital realizado pela acionista Mabesa do Brasil Indústria e Comercio Ltda" (doc. anexo, item "i" das deliberações).*

19. *Ou seja, fica claro, desde já, que os aportes de recursos vinham para a recorrente com o objetivo específico de aumento do seu capital social — os próprios contratos de câmbio demonstram este fato (fls.) — e que, em seguida, serviam para aumento de capital social na controlada Mabesa do Brasil S.A.. Diferentemente, os empréstimos bancários tomados pela recorrente eram as fontes de recursos para o desenvolvimento de suas atividades operacionais. Dai decorre o fato de serem as despesas sobre tais financiamentos necessárias e usuais às atividades da recorrente. Os seja, as operações eram distintas e tinham com objetivos diferentes.*

Entende que, *se restarem dúvidas sobre as operações, os autos devem ser baixados em diligência, prestigiando o princípio da verdade material e da manutenção da legalidade do lançamento.*

Reafirma que os documentos anexados à impugnação *demonstram que a Recorrente (a) recebia recursos provenientes do exterior e (b) os repassava para sua controlada*, e esclarece as antigas denominações sociais das empresas ali citadas. Reprisa os procedimentos adotados para os alegados aumentos de capital e novamente os justifica *em razão do sistema de fluxos cambiais vigentes no País*, o qual impede a remessa de valores diretamente para a empresa controlada pela recorrente.

Novamente se reporta aos exemplos das remessas *para aumento de capital, que não geram qualquer despesa dedutível para a Recorrente*, e ressalva a possibilidade de *ser verificada nos demais documentos contábeis da Recorrente a relação com remessas para aumento de capital de outros repasses para controlada.*

Opõe-se à exigência de *perfeita e estrita coincidência de valores e datas*, que não considera razoável, pois os elementos apresentados, *como amostra de inúmeros outros, demonstram claramente que os repasses não apresentaram relação com empréstimos tomados. Assim, inexistindo qualquer vinculação entre os recursos captados por empréstimos ou financiamentos com os repasses para a controlada, bem como ausente qualquer vinculação dos repasses com os empréstimos ou financiamentos tomados de terceiros pela Recorrente, conforme demonstrado no item 6 da impugnação, entende que a exigência é improcedente.*



Reportando-se à afirmação contida na decisão recorrida, de que a empresa “parece dispor” de abundantes fontes de recursos no Exterior, “fato” que justificaria a alegada desnecessidade das operações de mútuo, assevera que a necessidade ou não de recorrer a empréstimos somente pode ser analisada pelos gestores da empresa, e não pelo Fisco. Defende ser seu direito a contratação de empréstimos, a partir de suas necessidades, somente lhe sendo vedado praticar fraudes, o que não foi o caso, ante a ausência de imputação de multa qualificada.

Assim, as despesas financeiras poderiam, e deveriam, ser apropriadas na apuração do lucro real, sob pena de se desprezar o arquétipo constitucional dos tributos que incidem sobre o lucro.

Defende a observância o princípio da verdade material, opondo-se às suposições nas quais se fundou a decisão recorrida, e à exigência de prova negativa, mormente se há prova no sentido de que as conclusões do Fisco não se coadunam com a realidade. Na medida em que não existe nenhuma vinculação entre os recursos captados através de empréstimos ou financiamento com os repasses para controlada, feitos para aumento de capital e a Fiscalização não conseguiu provar o contrário, e ausente qualquer justificativa para que a fiscalização julgue quais operações são necessárias, ou não, à empresa, devem ser afastadas as exigências combatidas.

Por fim, questiona a aplicação de multa isolada concomitantemente à aplicação de multa proporcional, por representar *bis in idem*, reportando-se à jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes e reprisando os demais argumentos deduzidos em 1ª instância, inclusive quanto à caracterização de excesso de exação.



Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente cumpre rejeitar a arguição de nulidade da decisão recorrida por não ter sido apreciada a alegação de inconstitucionalidade/ilegalidade das multas aplicadas. A autoridade julgadora expressou as razões pelas quais assim procedeu e estas se alinham ao que também já pacificado no âmbito do CARF:

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto ao mérito, constata-se que a autoridade lançadora identificou dois fatos na contabilidade da contribuinte: a contratação de empréstimos onerosos e a concessão de empréstimos a suas controladas, com menores encargos. A recorrente afirma a existência de outros dois fatos não considerados no procedimento fiscal: o aporte de recursos externos que se destinariam a aumento de capital das controladas indiretas e a inexistência de cláusulas que caracterizassem as operações com suas controladas como sendo mútuo.

Ou seja, em sua defesa, a contribuinte pretende demonstrar que haveria uma origem específica para os valores disponibilizados a suas controladas, e que tal vinculação se confirmaria pelo fato das transferências de recursos terem se convertido em aumento de capital nas beneficiárias.

A recorrente apresenta apenas uma amostra de provas acerca de aportes de recursos advindos do exterior, tendo como origem sua controladora e como causa futuro aumento de capital (fls. 945/1033). De outro lado, observa-se em balancetes de 1999 a contabilização de aportes provenientes de *Mercado Externo* no Passivo Exigível de Longo Prazo (grupo 252), vinculados à *Productos Internacionales Mabesa*, a qual também é citada no grupo 212.2, do Passivo Circulante.

De fato, a autoridade fiscal reconheceu, em seus demonstrativos, a existência de dívidas da autuada para com a controladora citada, mencionando seus saldos presentes no Passivo Circulante e no Exigível a Longo Prazo praticamente em todos os meses fiscalizados de 1999 a 2002, os quais podem ser assim resumidos, em comparação com os empréstimos que teriam sido concedidos pela fiscalizada às empresas ligadas:

a) em dezembro de 1999, as dívidas representam R\$ 887.006,00 a curto prazo e R\$ 872.886,00 (fl. 887) a longo prazo, ao passo que os direitos alcançam R\$ 3.486.151,92 (fl. 883);

b) em dezembro de 2000, as dívidas representam R\$ 943.767,00 a curto prazo e R\$ 449.786,00 a longo prazo (fl. 888), ao passo que os direitos alcançam R\$ 1.217.862,46 (fl. 884);

c) em dezembro de 2001, as dívidas representam R\$ 1.257.031,81 a curto prazo e R\$ 3.189.228,17 a longo prazo (fl. 889), ao passo que os direitos alcançam R\$ 26.979.463,32 (fl. 885);

d) em fevereiro de 2002, consta o último registro das dívidas a curto prazo no valor de R\$ 1.250.957,81, e em dezembro de 2002 as dívidas a longo prazo representam R\$ 2.115.088,00, o passo que os direitos alcançam R\$ 51.972.418,58 (fl. 886).

Relativamente a este último item, esclareça-se que, se somadas as operações de 2002 citadas exemplificativamente pela contribuinte na impugnação, os valores cedidos pela controladora no exterior chegariam a R\$ 11.526.381,09, a indicar que seu registro se deu em contas não consideradas pela autoridade lançadora em seu demonstrativo de fl. 890, ou que houve a liquidação parcial das obrigações ao longo de 2002, operando em favor desta segunda assertiva o fato de o passivo registrado em favor da controladora chegar a R\$ 3.657.612,70, em setembro/2002.

A recorrente também menciona que empréstimos destinados a empresa ligada teriam sido recebidos como *adiantamento para futuro aumento de capital*, aumento este que teria se materializado em 01/11/2005.

Neste contexto, é possível que, de fato, alguns empréstimos concedidos às empresas ligadas estivessem, efetivamente, vinculados aos aportes recebidos da controladora no exterior, mesmo que esta vinculação não fosse formal, mas, apenas, financeira, dado que a exigência foi determinada em razão do fluxo financeiro de recursos entre a autuada e suas controladas no Brasil. E, nestas condições, o limite para dedutibilidade das despesas financeiras deveria ser estabelecido com o expurgo daqueles valores.

Assim, para se decidir quanto à necessidade das despesas financeiras contabilizadas no período fiscalizado, é imperioso aferir se houve, de fato, aportes de recursos na empresa fiscalizada, que pudessem justificar, ao menos em parte, os empréstimos concedidos às controladas antes citadas, confirmando-se sua contabilização e também os documentos que suportam tais registros contábeis, além de se confrontar seu montante mensal com os recursos disponibilizados mensalmente às controladas.

Importante também confirmar se há registros contábeis e comprovação documental de que os empréstimos assim concedidos às mencionadas controladas no período fiscalizado foram convertidos em aumento de capital, aspecto que, embora não determinante – pois bastaria o fluxo financeiro entre a autuada e suas coligadas para justificar a exclusão de seus efeitos na exigência – pode corroborar a alegação da recorrente.

Relevante também é apurar se haveria outros adiantamentos, às coligadas da autuada, distintos dos mútuos considerados pelo Fisco, que se prestaram como destino dos valores advindos da controladora no exterior.

Somente com estas informações, e o parecer conclusivo de autoridade fiscal acerca de suas repercussões, cientificado à contribuinte para complementação de suas razões, é possível aferir se os aportes de recursos da controladora, e seu repasse às coligadas, afetam, de alguma forma, o resultado final dos cálculos da autoridade lançadora.

Por esta razão, conclui-se, aqui, pela necessidade de CONVERTER O JULGAMENTO em diligência, para que a autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte promova as análises acima referidas, elaborando, ao final, relatório circunstanciado a ser cientificado à interessada, com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para eventual complementação de suas razões de defesa.



Processo nº 13971.000818/2004-29
Acórdão n.º 1101-000.495

S1-CIT1
Fl. 2.112

Contudo, submetida a matéria à apreciação da Turma Julgadora, prevaleceu entendimento contrário à realização da diligência, nos termos expressos pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, a exigir a apreciação do mérito da exigência no contexto apresentado nos autos.

Nada, porém, há a acrescentar à abordagem completa e aprofundada exteriorizada no voto vencedor do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, o qual adota-se na íntegra, inclusive quanto à manutenção da multa isolada, já reduzida ao percentual de 50% na decisão recorrida.

Assim, depois de REJEITAR a argüição de nulidade da decisão recorrida, e restando vencido o presente posicionamento em favor da conversão do julgamento em diligência, acompanha-se o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Relator.

Conforme a autoridade fiscal (proc. fls. 863 a 904), o contribuinte emprestava valores para empresas, nas quais tinha participação acionária (MPC Nordeste SA e Mabesa do Brasil SA). Tais empréstimos concedidos estavam registrados no ativo, como mútuos – contas sub-grupo 112.4. Ao lado disto, o contribuinte tomava empréstimos, que registrava no passivo, como financiamentos – contas sub-grupos 212 e 252. Já as contas de resultado, informavam a existência de receitas e despesas financeiras. Estes fatos estão demonstrados nos balancetes da empresa que registram as contas de ativo como mútuos e as conta de passivo como financiamentos, juntados ao processo pela fiscalização (e.g.: proc. fls. 130 a 199).

O fiscal autuante explica que *“são indedutíveis, por desnecessárias, as despesas financeiras de empresa que fornece recursos financeiros a outras empresas, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado”*. Adiciona que *“esta dedutibilidade é calculada com base na proporção dos empréstimos repassados a terceiros”*.

Visando documentar a situação, constatar e quantificar a infração, o fiscal efetua algumas intimações. Inicialmente, o fiscal solicitou que a empresa (proc. fls. 27 e 28) a fornecesse os contratos dos mútuos consignados no seu ativo e a detalhasse as operações, informando para cada uma a data, o valor e a forma de pagamento (dinheiro, cheque ou transferência). O contribuinte atendeu a intimação, apresentando os contratos, que afirma serem de mútuos e fornecendo os lançamentos a débito e a crédito nessas contas de mútuos (proc. fls. 30 a 90).

Os contratos, pactuados entre a autuada e outras 2 empresas do mesmo grupo empresarial, reconhecem que as partes têm *“interesse recíproco em efetuar movimentações financeiras de recursos eventualmente existentes nas partes contratantes, de forma a suprir as empresas de recursos necessários ao normal desenvolvimento de suas atividades”* e estabelecem que *“as partes contratantes, de acordo com suas disponibilidades financeiras, transferirão recursos entre si, observadas as regras contidas neste contrato”*. Portanto, os contratos apresentados ao Fisco demonstram, claramente, que as partes pactuaram a transferência temporária de recursos, a título de mútuos.

Na sequência, o fiscal intimou o contribuinte (proc. fls. 91 a 93) a informar as contas de resultado que registravam as receitas financeiras destes mútuos, já que constava dos contratos que *“sobre os saldos em aberto ao final dos respectivos períodos, incidirão os encargos que forem ajustados periodicamente entre as partes contratantes”*. A empresa informou (proc. fls. 95 e 96) que a conta de resultado referente à receita financeira era a 352.102 (juros recebidos).

Na mesma intimação o fiscal solicitou que a empresa indicasse as contas de resultados referentes às despesas financeiras decorrentes dos empréstimos registrados nas contas do passivo - financiamentos passivo circulante e financiamentos exigível a longo prazo (proc. fls 91 e 93). A empresa informou (proc. fls. 95 e 96) que as despesas financeiras

mencionadas eram lançadas nas contas de resultado 351.1 (despesa financeira mercado interno) e 351.2 (despesa financeira mercado externo).

Para demonstrar e quantificar o montante de despesas financeiras desnecessárias, o fiscal apresenta os anexos I, II, III, IV, e V (de 1 a 4), todos montados com os livros, balancetes e respostas fornecidos pela empresa.

Nos anexos I (de 1 a 4), são indicados os saldos mensais dos empréstimos e mútuos concedidos pela autuada, no período de 1999 a 2002, para a MPC Nordeste SA e a Drypers, que depois veio a se chamar Mabesa do Brasil SA (proc. fls. 883 e 884). Nos anexos II (de 1 a 4), são indicados os saldos mensais, do período de 1999 a 2002, das diversas contas de passivo, referente aos financiamentos tomados e que geraram despesas financeiras (proc. fls. 885 a 890). As seguintes contas de passivo foram incluídas nos anexos II: capital de giro; operações swap; Bank Boston; ABN; Banrisul; Banco BCN; conta corrente garantida; Produtos Internac. Mabe SA; Paragon Trade Brands Inc; Georgia Pacific Corp; Nordson Corporation; Serenity SA; Acc adto s/ contrato de câmbio; prov p/ possível perda cambial; Mabesa do Brasil - BNV; Prodec; Fundese; MPC Prod p/ Higiene Ltda; MPC Nordeste SA; Drypers do Brasil; IR diferido sobre reavaliações; parcelamento de impostos; e outras. Nos anexos III e IV (de 1 a 4), são indicados os montantes mensais das receitas e despesas financeiras, decorrentes dos empréstimos concedidos e tomados, respectivamente (proc. fls. 891 a 898).

A partir dos anexos de I a IV, o fiscal elabora o anexo V, onde é apurado o montante mensal de despesas financeiras indedutíveis (proc. fls. 899 a 902). Conforme as explicações do fiscal, são desnecessárias as despesas financeiras mensais (no percentual correspondente à relação entre os empréstimos concedidos e os tomados) que excedem as receitas financeiras (proc. fls. 871 e 872).

Com base na apuração demonstrada nos anexos V, o fiscal propõe a glosa de despesas nos seguintes montantes:

	1999	2000	2001	2002
janeiro		0,00	11.344,78	146.463,93
fevereiro		17.031,60	0,00	155.362,24
março		0,00	4.685,21	368.601,44
abril		6.933,46	0,00	125.039,71
maio	0,00	0,00	87.224,10	204.550,42
junho	368,51	0,00	156.894,51	894.270,59
julho	0,00	0,00	68.254,93	103.541,73
agosto	0,00	0,00	106.352,51	71.209,21
setembro	0,00	229,98	76.216,45	311.837,51
outubro	0,00		148.992,27	79.453,02
novembro	0,00		158.115,12	280.579,66
dezembro	301.354,19		448.369,94	3.644.813,76

Além da apuração do IRPJ e CSLL anual decorrente da glosa, o fiscal recalcula as estimativas mensais e aplica a multa isolada. Todos os cálculos são feitos considerando os prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da CSLL, conforme é explicado

(proc. fls. 873 e 874) e apresentado nos anexos VI (1 e 2) (proc. fls. 903 e 904) e no auto de infração lavrado em 02/06/2004 (905 a 920).

Após citar a base legal do lançamento, o fiscal novamente explica os fundamentos lógicos da glosa de despesas que efetuou:

Retomando os fatos que deram origem à autuação, conforme descritos no item 03, tem-se que, a fiscalizada, ao mesmo tempo em que concedia empréstimos a terceiros, comprometendo parte de seu capital de giro, tomava empréstimos, arcando com despesas de juros sobre eles.

Dito por outras palavras, a empresa se apropriou de encargos que reduziram o seu lucro real, encargos esses incidentes sobre capitais que financiaram as atividades das suas coligadas e não as suas. Dai a conclusão pela indedutibilidade dos montantes excedentes, tendo por base os dispositivos anteriormente reproduzidos.

Não discutimos a correção ou não da transferência de recursos, com ou sem encargos, para empresas coligadas com a concomitante tomada de empréstimos junto ao mercado financeiro. O motivo da autuação não foi o fato de a empresa ter suprido de recursos outras empresas ou de não ter cobrado juros por isso, mas sim de ter deduzido, na apuração do lucro líquido, a totalidade das despesas financeiras dos empréstimos tomados no mercado financeiro concomitantemente a tais suprimentos.

Se num grupo de empresas coligadas, algumas necessitarem de recursos e, por motivos diversos, não tiverem condições de, por si mesmas, obtê-los no mercado financeiro, não há impedimento de que uma das empresas do grupo forneça tais recursos. O que não se justifica é que as despesas financeiras para obtenção de recursos para um grupo de empresas sejam assumidas e deduzidas na apuração do lucro real por uma só delas. As despesas financeiras, nesse caso, devem ser rateadas entre as empresas. Ressalte-se que a legislação não contempla a tributação em conjunto, sendo que cada empresa corresponde a um contribuinte.

São essas as razões da autuação, que foi mantida no julgamento da DRJ, salvo no que tange à multa isolada, reduzida por aplicação retroativa de legislação benigna. Mas, para melhor analisar o recurso voluntário apresentado e a proposta de conversão do julgamento em diligência, apresentada pela I. Relatora, cabe enfatizar os fundamentos lógicos da autuação, já destacados pelo autoridade autuante.

Conforme bem explica o fiscal, a constatação de que a empresa concede empréstimos a outras empresas ligadas, por si só, não tem relevância fiscal. Do mesmo modo que a constatação de que a empresa toma empréstimos, por si só, também, não tem qualquer relevância. No entanto, a constatação de que a empresa, concomitantemente, toma e concede empréstimos, sugere que os empréstimos tomados não estão sendo aplicados nas atividades da empresa, mas repassados para outras empresas. Essa situação, por si só, não significa que a empresa esteja contabilizando despesas financeiras desnecessárias, mas é um indicativo de que pode estar havendo a infração.

É que pode ocorrer que os juros cobrados pelos empréstimos concedidos sejam iguais ou maiores que os juros pagos pela empresa em razão de seu passivo, de sorte que o resultado da empresa não seja reduzido pelas operações. Isso afastaria a infração.

Assim, a concomitância de empréstimos tomados e concedidos apenas evidencia a possibilidade de que a empresa esteja contabilizando despesas financeiras desnecessárias. Tal possibilidade existe porque a concomitância sugere que os recursos estejam sendo tomados para serem repassados e, nesta situação, pode ocorrer de que as despesas financeiras, correspondentes aos valores tomados e repassados, superem as receitas financeiras dos repasses.

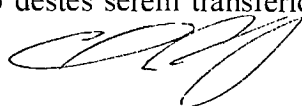
Portanto, para se verificar se há ou não infração, não basta olhar as contas patrimoniais de ativo e passivo. A observação destas contas patrimoniais apenas permite identificar a possibilidade de estar ocorrendo a infração fiscal. A verificação da infração só é possível pela confirmação de que as transferências de recursos para as empresas ligadas sejam feitas por meio de empréstimos e pelo o exame das contas de resultado, com a comparação das despesas e receitas financeiras vinculadas aos empréstimos, considerando ainda a relação entre os empréstimos concedidos e tomados.

Tal comparação de receitas e despesas pode ser feito de diversos modos, inclusive pode ser feita pela forma adotada na autuação, onde se comparou as despesas financeiras mensais, decorrentes dos empréstimos tomados, com receitas financeiras mensais, decorrentes dos empréstimos concedidos. Isso porque, como a empresa deve contabilizar suas receitas e despesas pelo regime de competência, a contabilização destas deve corresponder a contabilizações mensais dos empréstimos concedidos e obtidos, cuja consideração é necessária para indentificar os períodos e montantes de repasses de empréstimos e, conseqüentemente, para determinar o montante de despesa desnecessária.

Além disso, restando caracterizado a tomada e repasse de empréstimos ao longo de diversos períodos sem haver interrupção da situação, é improvável haver um descolamento significativo entre a contabilização dos saldos de empréstimos e a contabilização das receitas e despesas decorrentes. Não obstante, se houver tal descolamento e se ele for significativo, tal fato pode ser alegado na defesa do contribuinte, o que não ocorreu no presente caso. Portanto, não há qualquer óbice a forma de comparação das despesas e receitas financeiras feitas pelo Fisco no presente caso.

No entanto, como mencionado, efetuando a comparação de despesas e receitas financeiras deste modo, é preciso considerar a proporção entre os empréstimos concedidos e tomados, para aplicar tal percentual às despesas financeiras, de sorte que a comparação entre despesas e receitas seja referente apenas aos montantes tomados e repassados. Cabe destacar que se os empréstimos concedidos superarem os obtidos, independente do quanto superem, o percentual fica limitado a 100%, tal como constou da apuração demonstrada nos anexos V (de 1 a 4). Essa limitação é necessária porque o valor de empréstimos concedidos acima do valor de empréstimos tomados, tem origem em recursos que não causam despesas financeiras.

Ainda, cabe observar que é possível haver situação na qual, embora existam ao mesmo tempo destinação de recursos para outras empresas e dívidas de empréstimos, os valores correspondente às destinações para outras empresas viriam de outra fonte que não os recursos existente na empresa. Isso ocorreria, por exemplo, no caso de um terceiro aportar recursos na empresa com o fim específico destes serem transferidos em definitivo para outra



empresa. Outro exemplo, mais provável, seria no caso de acionista efetuar aumento de capital na empresa e esta efetuar aumento de capital nas suas controladas. No primeiro caso, a empresa seria mera intermediária do fluxo financeiro e não caberia aventar de despesa financeira desnecessária, pois não haveria concessão de empréstimo. No segundo caso, a contrapartida do recebimento dos valores seria na conta capital e a contrapartida da entrega dos valores para as controladas seria investimentos e não caberia aventar de despesa financeira desnecessária, pois não haveria concessão de empréstimo. Frise-se que nenhuma destas situações foi verificada na fiscalização do caso em julgamento.

Também, é preciso destacar que, nas duas situações acima exemplificadas, nem o recebimento de recursos e nem a destinação são contabilizados como empréstimos, ou tem contratos de empréstimo como lastro documental, ou geram juros, ou se caracterizam como empréstimos ou transferências provisórias. Ao contrário, tem contabilização absolutamente distinta de empréstimos, pois são transferências definitivas.

Com essas considerações em mente, cabe listar, um a um, os pontos apresentados pelo contribuinte no seu recurso (proc. fls. 2049 a 2064), para verificar se são procedentes ou não.

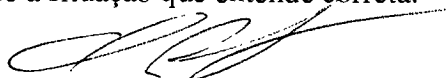
Preliminarmente, o contribuinte pleiteia a nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento de defesa, já que não foram apreciados os argumentos de defesa relativos a ilegalidade e inconstitucionalidade das multas aplicadas. Mas, esta alegação não pode prosperar. Os julgadores administrativos não podem fazer juízo de constitucionalidade de lei ou de adequação de lei à lei de hierarquia superior, por isso não podem apreciar tais argumentos. Para a Administração, até determinação em contrário pelos órgãos próprios, toda lei é constitucional e adequada ao sistema. Tal questão é inclusive objeto da seguinte súmula do CARF:

***Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

No mérito, inicialmente, o contribuinte diz que não ocorreram operações de mútuos com as controladas e que se equivocou nas informações que apresentou à fiscalização. Sustenta que os valores repassados para as controladas, inclusive os que teriam origem na sua controladora no exterior, não eram empréstimos, mas aportes para futuro aumento de capital.

Porém, esses argumentos do contribuinte não são procedentes e nem têm o condão de refutar o lançamento. Ora, não basta o contribuinte simplesmente negar que as transferências de valores para as coligadas decorreram de mútuos. Como não basta negar que a origem dos repasses está nos empréstimos lançados no passivo. Seria preciso que ele apresentasse uma nova contabilidade e novos documentos que ratificassem suas afirmações, o que não fez.

Afinal, o lançamento foi feito com base nos livros, documentos e informações fornecidos pelo contribuinte, que informam serem as transferência decorrentes de mútuos, tendo sua origem em empréstimos registrados no passivo (proc. fls. 31, 131 e outras). Se o contribuinte sustenta agora que estes elementos estavam errados e quer que o Fisco considere sua alegação, deveria tê-los corrigido e apresentado na defesa uma nova contabilidade e documentação que retratasse a situação que entende correta.



Mas, o contribuinte preferiu a comodidade de apenas insinuar que errou (que teria lançado como empréstimo e como mútuo o que seria adiantamento para aumento de capital), não sendo sequer expresso quanto a admitir seu erro. Também, não tomou qualquer providência para sanar o erro que alega. Por isso, não há como considerar pertinente tal argumento de defesa.

Na sequência, o contribuinte argumenta que os contratos que apresentou não têm as características de contratos de mútuo, pois: *“não houve fixação de valor determinado; não houve entrega integral de recursos e de uma só vez; o crédito foi colocado à disposição da outra empresa, para saque/utilização se e quando fosse necessário”*.

Com este argumento, o contribuinte tenta negar a natureza dos contratos de transferência de recursos, pactuados com suas coligadas, para refutar a autuação. Ou seja, conforme o contribuinte, os contratos que assinou com suas coligadas não tinham natureza de mútuo e por isso o lançamento não poderia prosperar.

Mas, não há como admitir essa idéia.

Em primeiro lugar porque tais contratos têm natureza de contratos de mútuo, já que têm por objeto o empréstimo de coisa fungível, no caso dinheiro, conforme a definição de mútuo do Código Civil, art. 586. Cabe destacar que nenhum dos pontos alegados pelo contribuinte (*“não houve fixação de valor determinado; não houve entrega integral de recursos e de uma só vez; o crédito foi colocado à disposição da outra empresa, para saque/utilização se e quando fosse necessário”*), com o fito de descaracterizar os contratos como de mútuos, infirmam a natureza dos contratos pactuados, que continuam sendo contratos de mútuo. Portanto, só por isso o argumento da defesa é absolutamente irrelevante.

Em segundo lugar porque a situação que motiva o lançamento é o fato de haver empréstimos de valores para as coligadas, independente do tipo de contrato que fundamente este empréstimo. Ou seja, um dos elementos da autuação é haver a transferência temporária de recursos para as coligadas. Assim, mesmo que se admitisse, apenas por hipótese, que os contratos não fossem contratos de mútuo, seria preciso reconhecer sua natureza de contrato de empréstimo, ou ainda sua natureza de contratos que pactuam a **transferência temporária** de recursos, inclusive com pagamento de juros. Também por isso o argumento da defesa é totalmente inócuo.

Esse ponto é de suma relevância. Conforme registrado na contabilidade e conforme pactuado entre as empresas, a transferência de recursos não é definitiva. As transferências são temporárias, pois os valores são repassados para as empresas ligadas e são devolvidos. Tudo conforme os contratos apontados pela fiscalização. Assim, as transferências se caracterizam como empréstimos.

Mas, a natureza dos repasse, também é revelada pelo próprio fluxo financeiro entre as empresas. Tal fato se percebe, pela análise dos saldos mensais global registrados nas contas de mútuos. Conforme se vê, embora exista uma tendência do total emprestado aumentar ano a ano, existe uma variação nos saldos que confirmam que as transferências têm natureza temporária e de empréstimos, tal como abaixo demonstrado:



SALDO ATIVO MÚTUO		SALDO ATIVO MÚTUO		SALDO ATIVO MÚTUO		SALDO ATIVO MÚTUO	
jan/99		jan/00	3.404.491,12	jan/01	1.156.377,01	jan/02	28.919.419,50
fev/99		fev/00	4.367.186,52	fev/01	1.290.407,94	fev/02	28.919.419,50
mar/99		mar/00	4.588.851,15	mar/01	2.303.693,81	mar/02	29.348.729,10
abr/99		abr/00	3.606.645,73	abr/01	2.739.264,26	abr/02	31.620.231,46
mai/99	154.374,26	mai/00	948,53	mai/01	5.681.155,48	mai/02	33.816.375,52
jun/99	801.304,37	jun/00	67.803,89	jun/01	7.696.765,10	jun/02	41.889.824,46
jul/99	1.500.075,00	jul/00	291.721,71	jul/01	13.443.203,40	jul/02	50.537.541,84
ago/99	2.340.892,67	ago/00	327.811,72	ago/01	19.607.435,24	ago/02	54.504.878,71
set/99	3.451.228,79	set/00	1.217.862,46	set/01	20.314.160,51	set/02	55.144.710,89
out/99	3.471.426,94	out/00		out/01	20.044.964,61	out/02	53.310.488,24
nov/99	3.711.794,94	nov/00		nov/01	24.514.078,24	nov/02	51.693.225,69
dez/99	3.486.151,92	dez/00		dez/01	26.979.463,32	dez/02	51.972.415,56

Mais eloquente do que observar a variação nos saldos mensais globais das contas de mútuos, é observar os lançamentos, a débito e a crédito, em cada uma das contas de mútuo. Conforme mencionado, o fiscal intimou o contribuinte a apresentar cada um dos lançamentos nas contas de mútuos, informando a data, valor, operação (entrada/saída do recurso e a forma de pagamento (proc. fls. 27 e 28). O contribuinte atendeu a intimação, apresentando listagem que individualizava cada uma das operações de mútuo (proc. fls. 31, 38 a 90). Nessas listagem constata-se os valores são debitados e creditados, de 1999 a 2002.

Ou seja, as listagens caracterizam exatamente o que foi pactuado entre as empresas, que era repassar recursos entre si conforme suas necessidades e possibilidades. Portanto, resta comprovado pela própria movimentação financeira que se trata de mútuos.

Assim, nota-se que até o momento, de um lado, restou comprovado os fatos afirmados pelo Fisco, e de outro, o contribuinte não comprova nenhuma das alegações pelas quais pretende infirmar o lançamento.

Continuando a análise do recurso voluntário, constata-se que o contribuinte propugna que a prova efetiva de que os repasses não tinham natureza de mútuo e que eram adiantamentos para futuro aumento de capital é a efetiva capitalização dos valores repassados, em 01/11/2005, conforme demonstra ata de assembleia da Mabesa do Brasil SA, que aprovou aumento do capital social em R\$ 129.586.080,00, por meio de capitalização dos aportes feitos pela recorrente à título de adiantamento para futuro aumento de capital.

Porém, também, essa alegação é improcedente.

Para melhor demonstrar a impertinência do argumento, cabe lembrar que a autuação ocorreu em 02/06/2004 e referiu-se a fatos ocorridos de 1999 a 2002, provados com documentos da época. Portanto, não é razoável que o contribuinte queira infirmar aquilo que restou provado em 2004, alegando evento ocorrido em 2005, muito tempo após encerrada a fiscalização. Mais inaceitável é quando pretende fazer isso sem apresentar uma contabilidade retificadora, do período alcançado pela fiscalização, com a documentação correspondente, e que sustente sua nova versão.

Vale lembrar que ao tempo da fiscalização o próprio contribuinte declarou que os repasses se davam a título de mútuo, inclusive gerando receitas financeiras. Também,



vale lembrar que os contratos e a contabilidade confirmam este fato e as transferências são contabilizadas como mútuos e não como adiantamento para aumento de capital. Ainda, a observação dos saldos mensais dos mutuos mostra que as transferências não eram definitivas. Mais evidente ainda são as operações de ingresso e saída de recursos das contas de mútuos, informadas pelo contribuinte, em listagens, que confirmam que se tratava de empréstimos entre as empresas e não de adiantamento para aumento de capital. Por outro lado, o evento que o contribuinte apresenta como prova cabal das suas alegações (capitalização em 2005) é dependente apenas de sua vontade e é distinto daqueles eventos que motivaram o lançamento (mútuos concedidos de 1999 a 2002). Por isso, é absurda a pretensão do contribuinte em alegar que a capitalização ocorrida em 2005 possa demonstrar que as operações tinham natureza diversa daquela documentada na época ou mesmo possa afetar a natureza jurídica das operações ocorridas de 1999 a 2002.

É evidente que os mútuos feitos de 1999 a 2002, bem como eventuais outros empréstimos seguintes, podem ter sido convertidos em aumento de capital em 2005, o que ocorreria sem afetar a natureza de mútuo/empréstimo no período em que existiu como tal. Também, é evidente que os mútuos poderiam ser transformados em adiantamento para aumento de capital, antes do efetivo aumento de capital. Mas, se isso aconteceu, foi depois de 2002, pois até lá ficou comprovado nos autos que as transferências eram mútuos e que não eram transferências definitivas. Por isso, o fato de haver uma capitalização em 2005 não prova nada sobre os fatos de 1999 a 2002.

Para bem analisar a questão, cabe notar que todos os elementos presentes no processo, salvo a mera alegação em contrário do contribuinte, demonstram que os valores foram transferidos temporariamente para as coligadas, durante 4 anos seguidos, o que caracteriza mútuo. Até o fim de 2002, não existe qualquer registro na contabilidade de que demonstre a conversão do montante emprestado em aumento de capital ou adiantamento para aumento de capital. Também, cabe notar que o aumento de capital, informado pelo contribuinte, só ocorreu em 2005.

De outra banda, não há qualquer impecilho na legislação para que os valores emprestados possam ser usados para aumento de capital. No entanto, isso não altera a natureza jurídica da causa da transferência, enquanto não seja feita a capitalização.

Enquanto não ocorre a conversão de empréstimo em aumento de capital, os valores emprestados continuam sendo empréstimos. No momento em que as empresas decidem utilizar os valores emprestados para efetuar aumento de capital, esses valores podem ser convertidos em uma transferência definitiva e transformados em aumento de capital. Inclusive, podem ficar por um curto espaço de tempo como adiantamento para aumento de capital, mas devem se transformar em seguida em uma transferência definitiva pelo aumento do capital.

Não se pode de modo algum confundir empréstimos com entrega de recursos para aumento de capital. Os primeiros são transferências provisórias e dão direito a juros. Os segundos são transferências definitivas e dão direito a dividendos. É verdade que valores emprestados podem ser convertidos em aumento de capital, mas a natureza da transferência só se altera no momento da conversão. Assim, no caso concreto, se a conversão ocorreu apenas em 2005, até lá as transferências correspondiam a empréstimos.

Também, é preciso demonstrar o equívoco da defesa no que tange a sua pretensão de afastar o lançamento alegando que as transferências se davam a título de adiantamento para aumento de capital. É que a mera contabilização de uma transferência como



adiantamento para aumento de capital não basta para definir a natureza da transferência. Se diversas transferências são contabilizadas como adiantamentos para aumento de capital e este aumento demora a ocorrer, mais do que o tempo razoável, tais transferências podem ser tratadas como empréstimos e o contribuinte pode até ser acusado de sonegação, já que estaria ocultando a contabilização de despesas desnecessárias, por meio de um lançamento contábil que não corresponde a verdade.

No caso concreto as transferências ocorreram a partir de 1999 e só teriam sido convertidas em aumento de capital em 2005. Portanto, certamente o fiscal efetuou o lançamento com multa de apenas 75% porque os empréstimos estavam contabilizados como mútuos. É provável, e seria correto, que se os empréstimos estivessem lançados como adiantamento para aumento de capital, o fiscal aplicaria a multa de 150%, por sonegação.

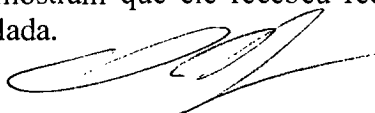
Assim, por essas razões, o aumento de capital ocorrido em 2005 é totalmente irrelevante ao caso em julgamento. Do mesmo modo, a alegação de que os mútuos concedidos, de 1999 a 2002, na verdade seriam adiantamento para aumento de capital, frente a declaração do próprio contribuinte de que este aumento só ocorreu em 2005, longe de afastar a infração, sugeriria seu agravamento. Inclusive, como já destacado, o contribuinte não apresentou nenhuma prova de que os repasses fossem feitos a título de adiantamento para futuro aumento de capital e, ao contrário, está sobejamente documentado nos autos que se tratavam de empréstimos.

Não obstante a improcedência de todos os argumentos presentes no recurso voluntário e até agora analisados, com base neles, o contribuinte considera equivocado o lançamento. Sustenta que os empréstimos que tomou foram aplicados na sua própria atividade operacional e por isso as despesas financeiras a eles vinculadas são necessárias e usuais as atividades da empresa. Diz que em caso de dúvida sobre as operações, os autos devem ser baixados em diligência, em respeito ao princípio da verdade material e a legalidade do lançamento.

Como se vê, até este ponto, a defesa do contribuinte consistiu em negar que os repasses de valores para suas coligadas decorressem de mútuos e em afirmar que se enganou ao informar que os contratos eram de mútuo, pois na verdade seriam aportes para futuro aumento de capital, sendo que os contratos que entregou para o fiscal nem características de mútuo teriam. Além disso, pretendeu sustentar que a prova cabal de suas afirmações estaria no aumento de capital da Mabesa do Brasil SA, por meio da capitalização dos aportes feitos pela recorrente à título de adiantamento para futuro aumento de capital, ocorrida em 01/11/2005.

Porém, com base nesses argumentos de defesa, o pedido de diligência do contribuinte não pode ser atendido por não haver qualquer elemento que precise ser verificado, como se demonstrou acima. Ou seja, até o momento, o contribuinte não apresentou um único elemento capaz de suscitar dúvidas sobre a correção do lançamento. De outra banda, o lançamento está totalmente de acordo com o princípio da verdade material e da legalidade.

O contribuinte continua sua defesa, insistindo no seu argumento de que os repasses que efetuou para as controladas se destinavam a aumento de capital. Agora, afirma que juntou documentos na sua impugnação que demonstram isso claramente. Conforme o contribuinte, tais documentos também mostram que ele recebeu recursos do exterior e que repassou estes recursos para a sua controlada.



Para facilitar a compreensão dos documentos que apresenta, explica que seu antigo nome era MPC Produtos para Higiene Ltda e que controla a Mabesa do Brasil SA, antes denominada Drypers do Brasil AS, e depois denominada Mabesa do Brasil Ltda, época em que incorporou a MPC Nordeste SA. Esclarece que seu principal acionista é uma empresa estrangeira cuja controladora é a Productos Internacionales Mabesa, que por sua vez controla a Stronger Corporation Sociedad Anônima e a Stronger Corporation.

Enfatiza que *“houve aportes regulares de capital, ou para futuro aumento de capital, provenientes do grupo no exterior, destinando os recursos para a Recorrente”* e que *“esta, por sua vez, repassava os recursos para as empresas acima descritas, todas do mesmo grupo”*. Afirma que *“os repasses não dependeram de empréstimos tomados de terceiros, mas provieram de remessas para aumento de capital que não geram qualquer despesa dedutível para a Recorrente”*.

Diz que apresentou exemplos dessas remessas (proc. fls. 945 a 1033), escolhidos por amostragem, no item 11 da impugnação (proc. fls. 934 a 936 e 1928 a 1930). Faz expressa remissão a estes exemplos, indicando-os um a um (proc. fls. 2055 e 2056). Informa que pode ser verificado na sua contabilidade *“a relação com remessas para aumento de capital de outros repasses para controlada”*.

Os exemplos são os seguintes:

- os R\$ 1.200.000,00 recebidos por MPC Nordeste em 29 de janeiro de 2002 (doc. anexo) provieram de transferência efetuada por MPC Produtos para Higiene (doc. anexo), após crédito na conta-corrente bancária (doc. anexo) relativo ao contrato de câmbio nº 02/003960 (doc anexo), cujo remetente foi Stronger Corp.;
- os R\$ 970.000,00 (R\$ 900 mil + R\$ 70 mil) creditados em 21 de março de 2002 na conta-corrente bancária de Mabesa do Brasil (doc. anexo) provieram do contrato de câmbio nº 02/006516 (doc. anexo), tendo como remetente Stronger Corp., cujo valor foi creditado na mesma data na conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene (doc. anexo);
- em 05 de julho de 2002, foi creditado em contacorrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 2.871.798,96 (doc anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/015376 (doc. anexo), cujo remetente foi Productos Intemacionales Mabesa. Na mesma data, houve um repasse para Mabesa do Brasil de R\$ 2.830.000,00 (doc. anexo);
- em 15 de julho de 2002, foi creditada em contacorrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 858.849,55 (doc anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/016175 (doc. anexo), remetido por Productos Intemacionales Mabesa. Na mesma data, foram transferidos para Mabesa do Brasil R\$ 595.000,00 mais R\$ 259.000,00 (docs anexos);
- em 29 de julho de 2002, foi creditado em contacorrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 5.317.117,21 (doan anexo), proveniente do contrato de câmbio nº-



021017475 (doa anexo), cujo remetente foi Productos Intemacionales Mabesa. No dia seguinte, houve a transferência para Mabesa do Brasil de R\$ 4.951.000,00 (doc anexo);

- em 19 de agosto de 2002, foi creditado em conta-corrente bancária de MPC Produtos para Higiene a quantia de R\$ 308.616,38 (doc. anexo), proveniente do contrato de câmbio nº 02/019550 (doc. anexo), remetido por Stronger Corp. No dia seguinte, houve a transferência para Mabesa do Brasil de R\$ 305.000,00 (docs. anexos).

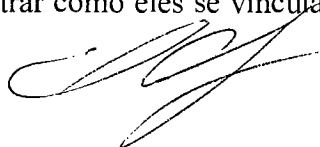
Porém, também neste ponto da defesa, que se esperava revelador de algum fato que colocasse em dúvida o lançamento, até em razão da proposta de conversão do julgamento em diligência feita pela I. relatora, constata-se novamente a improcedência dos argumentos de defesa.

Desta vez, a defesa é impertinente, não por uma, mais por diversas razões.

Em primeiro lugar, este trecho da defesa também é improcedente porque ele consiste em apenas apresentar afirmações e documentos sem qualquer demonstração de como eles se conectariam com a infração ou mesmo com sua argumentação de defesa. Assim, é impossível verificar se os documentos realmente corroboram as afirmações do contribuinte. Na verdade, a única ligação, entre os elementos juntados na impugnação e a infração, é a própria afirmação do contribuinte de que esses elementos seriam suficientes para infirmar o lançamento.

Ou seja, não há um esforço de demonstração de que os exemplos de fato pudessem influenciar a existência ou a quantificação da infração. Além disto, os documentos apresentados para os 6 exemplos dados no recurso são contratos de câmbio e extratos bancários, que apenas mostram a venda de moeda estrangeira e a transferência de valores. Só por isso, fica evidente que estes documentos são incapazes de comprovar as alegações do contribuinte.

Além desta intrínseca insuficiência, não há nada no recurso que esclareça como estes documentos devem ser ponderados. Por exemplo: 1º) não é explicado, para nenhum dos 6 exemplos dados, se eles estão ou não contabilizados, ou se foram contabilizados errados, ou em quais contas estariam contabilizados ou deveriam estar; 2º) também, não é explicado se as remessas recebidas do exterior eram para aumentar o capital na autuada ou eram para que a autuada aumentasse sua participação nas suas coligadas ou controladas; 3º) muito menos é apresentado qualquer documento que demonstre que as empresas no exterior controlam a vontade da autuada, ou de que a autuada tenha tido alguma deliberação, entre 1999 e 2002, no sentido de aumentar o investimento nas coligadas; 4º) ainda, não foi apresentado qualquer documento deste aumento de capital, quer na própria empresa, quer nas controladas; 5º) muito menos foi apresentado algum elemento que comprovasse que o acionista no exterior remetia valores com a destinação específica, para que a autuada aumentasse seus investimentos nas controladas; 6º) além disso, não foi esclarecido por quanto tempo os valores teriam ficado contabilizado como empréstimo e quando teria ocorrido o aumento de capital; 7º) inclusive, não foi sequer informado se foram contabilizados juros, ativos e passivos, referentes aos lançamentos correspondentes aos exemplos; 8º) etc. Portanto, os exemplos são dados pelo contribuinte sem um efetivo esforço de mostrar como eles se vinculam às alegações da defesa e, também por isso, são inóquos.



Mas, não é preciso enumerar as tão diversas deficiências deste trecho da defesa, para refutá-la. Apenas a falta de indicação das partidas e contrapartida que registrariam na contabilidade os 6 exemplos impede que se verifique se os exemplos de fato sustentam o que o contribuinte afirma. Por isso, esse trecho da defesa não deve ser considerado.

No entanto, frise-se que, embora o recurso seja inapto para comprovar o que alega, é possível por outros meios demonstrar que os exemplos são irrelevantes para a autuação. Porém, é preciso destacar que cabia a defesa demonstrar inequivocamente a procedência de sua alegação e que, ao não fazê-lo, deixou a autuação incontroversa.

A defesa deveria demonstrar e comprovar, no mínimo, como os 6 exemplos que deu corroborariam suas afirmações. Porém, ela não se preocupou em efetuar essa comprovação, se acomodando em citar algumas operações, sem demonstrar a forma como essas operações poderiam afetar a matéria em litígio. Deste modo, a única culpada desta ausência de demonstração é a própria recorrente e não cabe reverter para o Fisco a busca de explicações que não foram apresentadas pelo próprio contribuinte, nem na sua impugnação e nem no seu recurso. O processo administrativo não se presta a postergações desnecessárias, que poderiam ser causadas por uma conversão do julgamento em diligência, quando não há razão para tanto.

Em segundo lugar, este trecho da defesa também é improcedente porque o contribuinte pretende efetuar apenas com a apresentação de uma “amostra” daquilo que diz demonstrar que tem razão. Mas, isso não é possível, já que não há base legal para tanto, pois no caso a amostra que apresentou não visa evidenciar um erro sistemático e quando muito poderia infirmar parcelas pontuais da autuação referente aos próprios elementos da amostra.

Frise-se que no caso concreto, o lançamento decorre de milhares de fatos distintos, sendo cada um deles responsável por parte do valor lançado, e a amostra se refere a apenas 6 desses fatos. Ou seja, não é o caso da amostra demonstrar um erro na linha de entendimento, que pudesse afetar todo o lançamento. No caso concreto, a amostra apenas poderia demonstrar, e inclusive não consegue, alegados erros pontuais.

No caso em julgamento, são milhares de lançamentos a débito e a crédito que compõem o saldo dos mútuos concedidos e dos empréstimos tomados e que dão azo ao lançamento. Apenas quanto aos mútuos concedidos, em atendimento a intimação, o contribuinte utilizou dezenas de páginas, para elencar os milhares de lançamentos feitos nas contas de mútuos concedidos (proc. fls. 38 a 86). Assim, mesmo admitindo-se apenas por hipótese que o contribuinte houvesse logrado nos seus 6 exemplos demonstrar fatos favoráveis aos seus argumentos (o que não foi o caso), todos os outros lançamentos contábeis na conta de mútuo permanecem sem contestação.

Porém, o contribuinte vai mais longe e propõe reverter para o Fisco o ônus de prova que deveria ser seu. Isso porque, o contribuinte informa que, além da “amostra”, existem “inúmeros outros” elementos que sustentam seu pleito e que, “caso haja necessidade”, podem ser verificados pelo Fisco.

No entanto, tal diligência não é necessária e nem seria possível admiti-la, pois os 6 exemplos dados na defesa só podem afetar aos pontos específicos a que se referem.

Vale lembrar que o momento processual não é mais de auditoria. Está fase já foi concluída há muito. O Fisco já apresentou seu entendimento dos fatos e direito aplicável.



Também, já foi superada a fase de defesa, onde cabia a apresentação de uma defesa exaustiva e conclusiva. Agora, a fase é de julgamento no CARF. Dessarte, de modo algum é admissível que a defesa pretenda fazer uma defesa global por meio de amostra de casos pontuais e muito menos que pretenda reverter o ônus da prova, para que o julgador re-examine, por meio de diligência, se a totalidade dos casos diferem do afirmado no lançamento.

É verdade que existem situações limites onde se pode entender que a demonstração de alguns pontos convençam ao julgador a um *re-exame* dos fatos por meio de diligência. Isso ocorreria nos casos em que a defesa demonstra, por um exemplo, um erro sistemático no lançamento, suscitando dúvidas no julgador sobre a totalidade do lançamento. Mas, isso não ocorre no caso concreto. No caso em julgamento, não há base legal para, a partir do exame da amostra, duvidar do universo de fatos que compõe a matéria tributável. Afinal, a amostra não é apta a demonstrar um erro presente do lançamento, pois quando muito poderia demonstrar erros pontuais e relativos aos próprios elementos da amostra (isso se lograsse êxito, o que não faz).

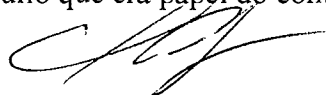
Por isso, nada há para ser verificado em diligência e precluiu o prazo de apresentação de provas. Assim, os únicos pontos em litígio são os correspondentes aos 6 exemplos.

Um exame do Decreto nº 70.235, de 1972, confirma a conclusão acima. O rito processual estabelecido no decreto define a discussão administrativa como um processo de julgamento, que visa o controle da legalidade do ato administrativo e que se coloca como um método alternativo de solução de litígios. Deste modo, o julgamento administrativo de lides fiscais não visa efetuar uma revisão do lançamento, entendida como aperfeiçoamento do ato. Ele apenas visa o julgamento do ato.

Assim, as possibilidades do julgador buscar novas informações sobre os fatos objetos do lançamento são bastantes limitadas. Isso porque ele não está autorizado a investigar, mas apenas a julgar. Portanto a possibilidade de diligência é para atender dúvidas postas em razão do julgamento e não em razão de uma mente investigativa.

Deste modo, por exemplo, caberia conversão julgamento em diligência quando a defesa lograsse suscitar dúvidas sobre os fatos objeto do lançamento, ou quando fosse possível haver erro do direito aplicado no lançamento, dependendo dos fatos efetivamente ocorridos. De qualquer modo, no que tange as possibilidades de pedir diligências, o julgador não pode substituir nem o Fisco e nem o contribuinte, naquilo que cabe a cada um provar. Assim, embora seja difícil definir os limites das possibilidades de conversão do julgamento em diligência, em termos teóricos, é evidente que no caso concreto não é possível esta conversão.

No caso concreto, o contribuinte deveria provar ou que não emprestou recursos, ou que não tomou recursos emprestados, ou que efetuou as duas operações mas sem redução do seu resultado. Mas, apesar dele alegar, não conseguiu demonstrar nenhum destes aspectos. Ou seja, ao invés de exemplificar com amostras, o contribuinte deveria comprovar **todos** os repasses que fez foram em seguida convertidos em aumento de capital, ou comprovar **todos** os repasses tiveram origem diversa dos empréstimos que tomou, ou provar que efetuou repasses de empréstimos sem que isso afetasse seu resultado. Ao se acomodar a apresentar apenas alguns exemplos, a contestação do contribuinte se limitou a estes exemplos. Por isso não cabe ao julgador pedir diligência para fazer aquilo que era papel do contribuinte fazer.



Em terceiro lugar, este trecho da defesa também é improcedente porque as alegações genéricas do contribuinte, bem como seus exemplos que visam confirmá-las, não são suficientes para afetar as razões da autuação.

Conforme se percebe neste item do recurso voluntário, o contribuinte faz algumas alegações gerais e apresenta 6 exemplos com os quais pretende comprovar essas alegações. Tais alegações são bem retratadas nas seguintes passagens:

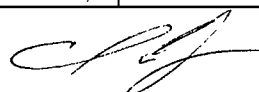
“... os recursos repassados a controlada tiveram como objetivo operações de aumento de capital ou remessas para futuro aumento de capital.” ... “Houve aportes regulares de capital, ou para futuro aumento de capital, provenientes do grupo no exterior, destinando os recursos para a Recorrente. Esta, por sua vez, repassava os recursos para as empresas acima descritas, todas do mesmo grupo”. ... “... os repasses não dependeram de empréstimos tomados de terceiros, mas provieram de remessas para aumento de capital que não geram qualquer despesa dedutível para a Recorrente”.

Em resumo, o contribuinte apresenta dois argumentos: 1º) os valores repassados para as empresas ligadas foram enviados por acionistas estrangeiros, para este fim específico e sem custo financeiro; 2º) a empresa repassou estes valores para as empresas ligadas, para aumento de capital ou futuro aumento de capital. Assim, cabe analisar cada um deles, bem como os exemplos que, conforme o contribuinte, os confirmariam.

Um ponto a ser destacado é que, conforme o auto de infração, os repasses para as empresas ligadas ocorrem desde 1999, mas os exemplos apresentados pela recorrente se referem apenas a 2002. Deste modo, não é apresentado nenhum elemento de prova referente à origem dos valores repassados nos anos de 1999 a 2001. Ou seja, sequer por amostragem, o auto é infirmado no período de 1999 a 2001.

No que tange ao ano de 2002, para poder avaliar se os exemplos dados pelo contribuinte conseguem, ao menos parcialmente, comprovar suas alegações, é preciso considerá-los frente a situação apontada no auto de infração. Para isso, foi feita tabela com base nos anexos I e II apresentados pela fiscalização, indicando os saldos mensais dos mútuos concedidos, os saldos mensais das contas de passivo consideradas, e em quanto os mútuos superam os empréstimos:

	COLUNA I mútuos ativo (anexos I)	COLUNA II empréstimos passivo (anexos II)	COLUNA III repasses acima dos empréstimos
jan/02	28.919.419,50	19.333.765,97	9.585.653,53
fev/02	28.919.419,50	19.382.685,97	9.536.733,53
mar/02	29.348.729,10	18.847.727,23	10.501.001,87
abr/02	31.620.231,46	19.657.457,38	11.962.774,08
mai/02	33.816.375,52	20.419.890,56	13.396.484,96
jun/02	41.889.824,46	17.068.498,00	24.821.326,46
jul/02	50.537.541,84	16.671.205,74	33.866.336,10
ago/02	54.504.878,71	17.154.977,51	37.349.901,20
set/02	55.144.710,89	19.344.710,61	35.800.000,28
out/02	53.310.488,24	20.666.616,66	32.643.871,58
nov/02	51.693.225,69	20.703.023,03	30.990.202,66
dez/02	51.972.415,56	14.712.940,47	37.259.475,09



Na tabela acima, fica evidente que se o contribuinte comprovasse, por exemplo para o mês de janeiro, que repassou até R\$ 9.585.653,53 para as empresas ligadas, sendo a origem destes valores em transferências de sócios estrangeiros, isso ainda não seria suficiente para afetar o lançamento, pois sobrariam ainda R\$ 19.333.765,97 de mútuos cuja origem estaria nos R\$ 19.333.765,97 registrados no passivo. Já em relação a julho, para demonstrar que nenhum dos valores repassados (mútuos concedidos) implicaram em dívida registrada no passivo, seria preciso que o contribuinte comprovasse recebimentos dos acionistas estrangeiro e repasses no montante de R\$ 50.537.541,84. De outra banda, caso ele comprovasse apenas que R\$ 33.866.336,10 são repasses de valores vindo sem custo do estrangeiros, isso não afetaria o lançamento, pois ainda haveria de explicar a origem de R\$ 16.671.205,74.

Então, cabe agora examinar os exemplos dados pelo contribuinte, para verificar se eles conseguem ou não colocar em dúvida o lançamento. Antes, no entanto, como o contribuinte não deu qualquer explicação sobre seus exemplos, que permitisse considerá-los da forma adequada, é preciso efetuar uma série de suposições.

Por exemplo, o contribuinte não explicou em quais contas estavam contabilizados ou deveriam estar contabilizados os valores correspondente às remessas de acionistas estrangeiros, constante de seus 6 exemplos. Assim, não se sabe se tais valores estão ou não abrangidos pelas contas de passivo utilizadas pelo fiscal e que formam o saldo mensal acima mencionado (coluna II). Aumentando a confusão, o contribuinte disse que essas transferências do exterior seriam para aumento de capital na autuada, que se ocorreu de fato (o que não se sabe porque o contribuinte não apresentou nenhum elemento comprobatório) indicariam que esses valores não comporiam o passivo, mas sim o capital.

Dentro deste quadro de dúvidas (causado pela insuficiência de prova da defesa), para dar seguimento a análise dos exemplos, cabe considerar as duas situações possíveis: ou as transferências estão consideradas nos saldos mensais individuais do anexo II.4, totalizados nos saldos mensais da tabela acima na coluna II, referente ao passivo; ou não.

Caso essas transferências não estejam consideradas nos saldos mensais de passivo, caberia reduzir o saldo de mútuos no montante das transferências, para efetuar a comparação com os empréstimos. Deste modo, apenas se os exemplos comprovarem o recebimento e transferência de valores superiores aos valores constantes da coluna III, na tabela acima, é que poderiam afetar o lançamento.

Caso essas transferências estejam consideradas nos saldos mensais do passivo seria preciso retirá-las também da composição deste saldo. Assim, o saldo mensal do ativo e do passivo ficariam diminuídos do valor da transferência. Porém, considerando os saldos de mútuos e de passivo contantes da tabela, e considerando a afirmação do contribuinte de que as transferências dos acionistas no exterior não implicaram em despesas financeiras, apenas se os exemplos conseguissem zerar o saldo de passivo é que o lançamento seria afetado. Caso contrário, continuaria havendo mútuos concedidos acima dos montantes de empréstimos e as despesas financeiras totais não seriam afetadas, implicando no mesmo montante de glosa de despesa.

Com isso em mente, cabe iniciar a análise dos exemplos dados pelo contribuinte, que são resumidos abaixo:



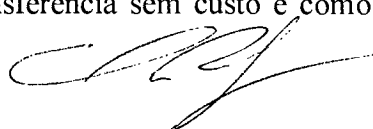
em 29/01/2002, acionista estrangeiro (Stronger Corp) envia para recorrente (Mabesa Ind Com, antiga MPC Prod Hig Ltda) 1.200.000,00, que envia para empresa ligada (MPC Nordeste) 1.200.000,00
em 21/03/2002, acionista estrangeiro (Stronger Corp) envia para recorrente (Mabesa Ind Com, antiga MPC Prod Hig Ltda) 970.000,00, que repassa para empresa ligada (Mabesa do Brasil SA) 970.000,00
em 05/07/2002, acionista estrangeiro (Productos Internacionales Mabesa) envia para a recorrente (Mabesa Ind Com, antiga MPC Prod Hig) 2.871.798,96, que repassa para empresa ligada (Mabesa do Brasil SA) 2.830.000,00
em 15/07/2002, acionista estrangeiro (Productos Internacionales Mabesa) envia para a recorrente (Mabesa Ind Com, antiga MPC Prod Hig) 858.849,55, que repassa para empresa ligada (Mabesa do Brasil SA) 854.000,00
em 29/07/2002, acionista estrangeiro (Productos Internacionales Mabesa) envia para a recorrente (Mabesa Ind Com, antiga MPC Prod Hig) 5.317.117,21, que repassa para empresa ligada (Mabesa do Brasil SA) 4.951.000,00
em 19/08/2002, acionista estrangeiro (Stronger Corp) envia para recorrente (Mabesa Ind Com, antiga MPC Prod Hig Ltda) 308.616,38, que repassa para empresa ligada (Mabesa do Brasil SA) 305.000,00

Assumindo por hipótese que o contribuinte houvesse de fato comprovado que as transferências tiveram o fito exclusivo de serem repassadas e que os repasses tivessem sido feitos para aumento de capital (o que o contribuinte não logra provar, como já se demonstrou), tem-se os seguintes valores transferidos e repassados, a serem considerados: R\$ 1.200.000,00 em janeiro de 2002; R\$ 970.000,00 em março de 2002; R\$ 8.635.000,00 em julho de 2002; e R\$ 305.000,00 em agosto de 2002.

Considerando esses valores, quer as transferências estivessem ou não incluídas no passivo, em nenhum momento esses exemplos conseguiriam afetar o lançamento. A tabela abaixo compara os 6 exemplos acumulados mensalmente ao lado dos saldos mensais de ativo e passivo:

	COLUNA I mútuos ativo (anexos I)	COLUNA II empréstimos passivo (anexos II)	COLUNA III repasses acima dos empréstimos	COLUNA IV transferências e repasses (6 exemplos)	COLUNA V transferências e repasses acumulados
jan/02	28.919.419,50	19.333.765,97	9.585.653,53	1.200.000,00	1.200.000,00
fev/02	28.919.419,50	19.382.685,97	9.536.733,53	970.000,00	2.170.000,00
mar/02	29.348.729,10	18.847.727,23	10.501.001,87		2.170.000,00
abr/02	31.620.231,46	19.657.457,38	11.962.774,08		2.170.000,00
mai/02	33.816.375,52	20.419.890,56	13.396.484,96		2.170.000,00
jun/02	41.889.824,46	17.068.498,00	24.821.326,46		2.170.000,00
jul/02	50.537.541,84	16.671.205,74	33.866.336,10	8.635.000,00	10.805.000,00
ago/02	54.504.878,71	17.154.977,51	37.349.901,20	305.000,00	11.110.000,00
set/02	55.144.710,89	19.344.710,61	35.800.000,28		11.110.000,00
out/02	53.310.488,24	20.666.616,66	32.643.871,58		11.110.000,00
nov/02	51.693.225,69	20.703.023,03	30.990.202,66		11.110.000,00
dez/02	51.972.415,56	14.712.940,47	37.259.475,09		11.110.000,00

Conforme se observa na tabela, os montantes na coluna V são insuficientes tanto para zerar a coluna III (os excessos de repasses sobre os empréstimos) e também são insuficientes para zerar a coluna II (saldo mensal do passivo). Assim, independente das transferências estarem ou não englobadas no anexo II.4 feito pelo fiscal, os 6 exemplos (mesmo que fossem comprovados como transferência sem custo e como aumento de capital



nas empresas ligadas, o que não são) não chegam nem de longe a lançar dúvidas sobre o lançamento.

Porém, para continuar o exame, cabe agora efetuar a análise considerando mais a miúdo esses exemplos. Como se percebe, o contribuinte informa que as transferências de janeiro, fevereiro e agosto decorrem de contratos de câmbios da Stronger Corporatio, e as transferências de julho decorrem de contratos de câmbio da Productos Internationale. As primeiras totalizam R\$ 2.478.616,38 e as segundas totalizam R\$ 9.047.756,72.

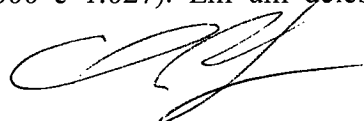
Analisando-se o anexo II.4 (proc. fl. 890), constata-se que não há conta de passivo referente a Stronger Corporation. Portanto, como não é apresentada qualquer prova de que a Stronger tenha participado do aumento de capital da autuada, não cabe considerar os valores com origem nela, para fins de sustentar as alegações do contribuinte. Por outro lado, constata-se que uma das contas de passivo circulante e outra do exigível a longo prazo do anexo II.4 se chamam Productos Internationale. No entanto, o saldo nas duas contas, no mês de julho de 2002, é de R\$ 2.799.544,70. Dessarte, embora os exemplos dados pelo contribuinte informem transferências da Producto Internacionales no montante de R\$ 9.047.756,72, como não há qualquer prova de que tenha feito aumento de capital na autuada e como o saldo considerado no passivo é de apenas de R\$ 2.799.544,70, os exemplos poderiam quando muito reduzir de R\$ 2.799.544,70 do ativo e passivo, para fins de apuração da infração. Mas, isso não afetaria em nada a autuação. De fato, com essas considerações, os 6 exemplos só conseguiriam informar que se deveria desconsiderar do ativo e passivo, a partir de julho de 2002, o montante de R\$ 2.799.544,70, o que é insuficiente para afetar a autuação.

Também é preciso registrar (principalmente em razão da defesa dizer que as transferências se destinavam, a aumento de capital na autuada, mas de não apresentar qualquer prova) que a explicação do porque no passivo em nome da Productos Internationale só exista um saldo de R\$ R\$ 2.799.544,70, enquanto o contribuinte junta exemplos que mostram transferências de R\$ 9.047.756,72, é bastante simples. É que a lógica da autuação trabalha com os saldos das contas enquanto o contribuinte pretende refutar esta lógica informando transferências que foram creditadas nas contas junto a outros diversos lançamentos. Assim, fica evidente que para refutar a natureza de empréstimo do saldo, não bastariam exemplos, mas seria preciso que fosse comprovada a integralidade dos lançamentos a crédito nas contas de passivo, pois é evidente que existem lançamentos a débito, como mostra o saldo menor do que as transferências. Mesmo assim, frente a esta movimentação financeira constante, fica evidenciado que de modo algum se poderia dizer que o saldo se destinasse a aumento de capital.

Assim, se percebe que, ainda sem olhar no detalhe os exemplos dados pelo contribuinte, é evidente que eles não conseguem fazer qualquer demonstração em favor da tese da defesa.

Resta então, para esgotar a análise, considerar cada um dos documentos juntados, relativos aos 6 exemplos (proc. fls. 945 a 1033). Conforme mencionado, para comprovar suas alegações, o contribuinte junta apenas contratos de câmbio e extratos bancários. Os contratos demonstrariam a origem do valor e os extratos demonstrariam a movimentação do valor até às empresas ligadas, o que, diga-se, é totalmente insuficiente para comprovar as alegações feitas na defesa.

Os contratos informam que a finalidade da remessa é aumento de capital na autuada (proc. fls. 945, 959, 990, 994, 1.000 e 1.027). Em um deles consta folha com a



seguinte cláusula (proc. fl. 946): *os recursos oriundos do presente ingresso de divisas destinam-se a imediata integralização de capital do vendedor da moeda estrangeira, não se tratando, portanto, de adiantamento para futuro aumento de capital, nem de investimento ponte, operações vedadas pelo Banco Central do Brasil, através da circular nr. 2487 de 06/10/94.* Nos outros consta cláusula informando que o contrato se subordina as exigências legais e regulamentares (proc. fl. 960, 991, 995, 1.001 e 1.028).

O primeiro é datado de 29/01/2002 e o valor em moeda nacional é de R\$ 4.812.000,00. O segundo é de 21/03/2002 e o valor em moeda nacional é de R\$ 2.225.660,00. O terceiro é datado de 05/07/2002 e o valor em moeda nacional é de R\$ 2.872.000,00. O quarto é datado de 15/07/2002 e o valor em moeda nacional é de R\$ 859.050,00. O quinto é datado de 29/07/2002 e o valor em moeda nacional é de R\$ 5.317.430,00. O sexto é datado de 19/08/2002 e o valor em moeda nacional é de R\$ 309.080,00.

Apenas considerando os valores dos contratos e os valores informados nos 6 exemplos, se percebe que eles diferem bastante. Além disso, se nota que todos os contratos são entre os sócios estrangeiros e a autuada, de sorte que, se de fato a destinação prevista nos contratos fosse obedecida, estaria demonstrado o aumento de capital na autuada, mas não nas empresas ligadas e beneficiadas pelos repasses. Assim, os contratos não se prestam a comprovar a alegação de que houve aumento de capital nas empresas ligadas.

Mas, é preciso ter em mente que, mesmo que as transferências tenham sido declaradas ao Banco Central como destinada a aumento de capital na autuada, nada comprova que isto tenha ocorrido. Nesse sentido, o contribuinte não juntou qualquer documento, como ata de assembleia, que demonstrasse ter havido aumento de capital. Por outro lado, todas as provas (inclusive a comparação do total de transferências em julho de 2002 feitas pela Productio Internationale conforme os exemplos dados pelo contribuinte e o saldo da conta de passivo) evidenciam que se tratavam de empréstimos.

Ainda é possível efetuar comparações entre as movimentações demonstradas pelos extratos juntados aos exemplos e a movimentação de ingressos e saídas de recursos das contas de mútuos com as empresas ligadas, que foram fornecidas pelo contribuinte em atendimento a intimação. Essa comparação comprova que os repasses para empresas ligadas eram feitos como transferências provisórias de recurso, com natureza de empréstimo, já que ao lado delas existem devoluções. Também por isso os documentos juntados aos exemplos não servem para comprovar as alegações do contribuinte, mas ao contrário só servem para demonstrar sua improcedência.

Em resumo, os exemplos apresentados neste trecho da defesa não comprovam as alegações do contribuinte, ao contrário, as infirmam, e essas alegações, mesmo que fossem comprovadas no limite dos exemplos dados, não afetariam o lançamento. Portanto, este ponto do recurso voluntário não é capaz de suscitar qualquer dúvida sobre a autuação e muito menos motivar uma diligência.

O recurso do contribuinte ainda apresenta outras alegações. Na sequência, ele analisa os anexos I e II (de 1 a 4) e, ao constatar que os saldos globais mensais do anexo I não mantêm uma correlação exata com os saldos do anexo II, argumenta que “*não há qualquer vinculação dos repasses com os empréstimos ou financiamentos tomados de terceiros pela Recorrente*”. Conclui que “*a incidência pretendida nos Autos de Infração impugnados não podem prevalecer, devendo ser reformado o Acórdão recorrido que manteve os lançamentos*”.

Também aqui o contribuinte está equivocado. A premissa da qual ele parte (não haver uma determinada correlação entre os saldos dos mútuos e dos empréstimos, de sorte que existem períodos que enquanto o saldo de um sobe o do outro desce), não permite a conclusão a que ele chega. As razões da autuação e a mecânica de quantificação das despesas desnecessárias, não exigem uma correlação, mas a simples concomitância acompanhada de despesas financeiras maiores que receitas financeiras.

O contribuinte ainda alega que o Fisco não pode se imiscuir na gestão da empresa e que por isso as glosas devem ser canceladas. Porém, novamente, o contribuinte opera em erro. A fiscalização não afetou a gestão da empresa, mas apenas se manifestou (e corretamente) sobre os efeitos fiscais desta gestão.

O reclamante também diz que a fiscalização partiu de suposições e que não se pode exigir uma prova negativa do contribuinte. Afirma que, enquanto o Fisco não comprovou a infração, seu recurso demonstrou não haver vínculo entre os repasses e empréstimos e provou que os repasses eram para aumento de capital. Conclui que o lançamento deve ser cancelado

Porém, conforme a presente análise, a situação é exatamente oposta a essa percepção do contribuinte. De um lado o lançamento se baseia em uma análise razoável da situação constatada e está robustamente comprovada pelo Fisco, e de outro lado a defesa não logra nem comprovar suas alegações e estas, mesmo que fossem comprovadas, não teriam o condão de infirmar a autuação.

Por fim, é relevante notar que, aparentemente, a razão de ser da proposta de conversão do julgamento em diligência da I. Relatora decorre da percepção de que existe nas contas de passivo apontadas pela fiscalização (anexos II) uma conta com nome de uma das empresas que remeteria valores do exterior sem cobrar qualquer encargo (Productos Internationale). Mas, se é esta a razão da proposta, ela não procede pois em todos os anos existem outras contas de passivo com saldos. Assim, mesmo que o contribuinte durante a diligência conseguisse demonstrar que todo o saldo das contas de passivo da empresa no exterior correspondesse a remessas feitas sem qualquer custo, o lançamento se manteria. A bem da verdade, se fosse possível a *reformatio in pejus*, tal hipotética demonstração, implicaria em um aumento do lançamento. Isso porque, reduzindo-se o saldo do passivo e mantendo-se os demais dados, a proporcionalização das despesas financeiras indicariam um maior montante a ser comparado com as receitas, com o consequente aumento das despesas glosadas por não serem necessárias.

Por todas razões acima expostas, voto pela não necessidade de baixar o processo em diligência e pela improcedencia do recurso no que tange a glosa de despesas financeiras.

Quanto ao lançamento da multa isolada, o contribuinte afirma que elas não podem ser cumuladas com as multas proporcionais e que só podem ser aplicadas quando o contribuinte deixe de cumprir obrigação tributária sem que deste ato resulte pagamento a menor de tributo. Adiciona que a aplicação das duas multas implica em violação dos princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade.

Sobre esta questão, o contribuinte não tem razão pois as hipóteses de incidências das duas multas não se excluem. Cabe a transcrição de voto anterior, em que tratei da questão:



A lide versa sobre a possibilidade da cobrança da multa isolada em conjunto com a multa pelo não recolhimento/declaração. A base legal da penalidade, art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, na sua redação original, é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Já a redação atual do art. 44, da lei nº 9.430, de 1996, é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: ;

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; ;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: ;

...

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Conforme se depreende da leitura dos dispositivos transcritos, quer na sua forma original, que na sua redação atual, o art. 44



da Lei nº 9.430, de 1996, previa a aplicação das duas multas, sem qualquer restrição a aplicação concomitante.

Uma é aplicada em razão do não pagamento/declaração e a outra é aplicada em razão da não antecipação das estimativas. São multas diferentes, incidindo em hipóteses diferentes. De modo algum as duas multas incidem sobre o mesmo fato. Elas punem violações distintas.

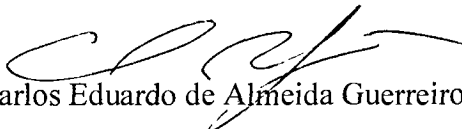
Não obstante a diferença das duas multas, pode ocorrer situações em que coexistam o suporte fático de ambas. Nesses casos, a administração deve aplicar as duas multas, já que a atividade de lançamento é vinculada à lei, como é a de julgamento.

Também cabe enfatizar que a coexistência das duas multas em nada fere qualquer disposição constitucional. Por isso, nenhum dos argumentos do contribuinte neste sentido são pertinentes. Ademais, de um lado se presume a constitucionalidade das lei e de outro a Administração não pode afastar a aplicação da lei, por entendê-la inconstitucional.

Por estas razões, voto pela improdecencia do recurso também em relação a multa isolada.

Em conclusão, voto por não reconhecer a nulidade da decisão recorrida, pela não necessidade de converter o julgamento em diligência, e pela improcedencia do recurso no que tange a glosa de despesas financeira e aplicação da multa isolada.

Sala das Sessões, 29 de junho de 2011


Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

Voto Vencedor

BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR – Redator designado

Da concomitância das multas de ofício, banda uma, e das multas isoladas decorrentes do não recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, banda outra

Como é de conhecimento de todos os que operam na esfera fiscal, os recolhimentos mensais estimados configuram mero adiantamento de numerário aos cofres públicos, com vistas à consecução do desiderato governamental de manutenção da homogeneidade da arrecadação, dentro do mesmo ano-calendário.

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL, anualmente apurados, são, nesse cenário, reputados complexivos, eis se aperfeiçoarem fictamente em um único átimo, identificado ao último dia do exercício fiscal. No momento em que se esgota o período de apuração anual, tem-se, pois, o efetivo deslinde das bases de cálculo pertinentes, com o desvelo do montante de exação a ser recolhido.

Em tal ocasião, deixam os recolhimentos antecipados de ter qualquer função, salvo no que se refere ao cotejamento de eventuais cifras a serem pagas (saldo positivo) ou a serem restituídas ou compensadas (saldo negativo). Noutras palavras, tão logo findo o exercício, há apenas de se aventar a cobrança do tributo complexivamente computado, deixando de ser importante eventual inadimplemento dos pagamentos mensais estimados.

Ora, se não pode ser cobrado qualquer valor estimado, é evidente que não se faz possível, da mesma maneira, imputar sanções pecuniárias derivadas do não pagamento tempestivo. Seria ilógico punir o sujeito passivo, por força da falta de antecipação de tributo, depois de já se ter certeza da inexistência de exação complexiva a ser quitada. A multa isolada ora lançada, pois, é incabível.

O entendimento ora exposto vigora, a pleno vapor, no seio deste colegiado, consoante se pode depreender das elucidativas ementas adiante transcritas:

“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS – A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96 não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, sendo apurado prejuízo ou base de cálculo negativa. Outrossim, descabe a concomitância da referida multa com a proporcional ao imposto devido, tendo ambas as multas se baseado nos mesmos fatos, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração.” (Ac. 1º CC – 107-09.191/07)

Processo nº 13971.000818/2004-29
Acórdão n.º 1101-000.495

S1-C1T1
Fl. 2.135

“IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – PREJUÍZO FISCAL - Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite o saldo do tributo a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, portanto, a sua imposição na inexistência de base tributável.” (Ac. 1º CC – 104-23.583/08)

Imperioso, pois, o cancelamento das penas isoladas lançadas.

BENEDICTO CÉLSO BENICIO JUNIOR