



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

Processo nº 13971.001629/2006-35
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.431 – 1ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria Glosa de Despesas Desnecessárias
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BUNGE ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial.

PREJUDICIALIDADE. DISCUSSÃO DE PRELIMINAR SEM POSSIBILIDADE DE REVERSÃO DO MÉRITO. AUSÊNCIA DE UTILIDADE.

Não há utilidade em se discutir eventual divergência que trate de preliminar, restando esta prejudicada; pois, ainda que a preliminar que foi acolhida pelo recorrido venha a ser rejeitada no julgamento da instância especial, tal decisão não poderá reverter o mérito do recorrido, que cancelou parte do auto de infração e não chegou a ser conhecido no julgamento do recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencida a conselheira Adriana Gomes Rego, que o conheceu. Votou pelas conclusões o conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - *Presidente em exercício.*

(documento assinado digitalmente)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/10/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA

O

Impresso em 05/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Rafael Vidal de Araujo - *Relator*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Demetrius Nichele Macei, Luis Flavio Neto, Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual se alega divergência jurisprudencial em relação à glosa de despesas consideradas desnecessárias, referentes a juros pagos por captação de recursos no exterior, e em relação à impossibilidade de retroação da auditoria com base em decadência.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1202-000.757, de 12/04/2012, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, ao examinar o "item 03 do auto de infração, intitulado Custos, despesas operacionais e encargos não necessários", deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte para fins de cancelar o referido item.

O acórdão recorrido possui a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

RETIFICAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. RETROAÇÃO DA AUDITORIA A PERÍODO JÁ DECAÍDO.

Cabível a retroação da auditoria fiscal a períodos já decaídos para análise preliminar de prejuízos e de bases de cálculo negativas da CSLL, mormente quando os valores constantes dos livros fiscais são divergentes daqueles indicados nas DIPJs e nos controles eletrônicos da Receita Federal do Brasil, em virtude de cisão, fusão e incorporação de empresas e autuações fiscais.

GLOSA DE DESPESAS DE JUROS. INDÍCIOS.

O lançamento tributário com base em glosa de despesa de juros precisa estar apoiado em provas cabais que caracterizem a sua ocorrência. Indícios de que o fato registrado na contabilidade em

período já decaído não corresponderia a real operação idealizada pela contribuinte não sustentam a exigência fiscal. Incabível a retroação da auditoria a período já decaído para descaracterização desse fato.

DECADÊNCIA.

Ao tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, aplica-se a regra especial de decadência insculpida no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, refulgindo à aplicação do disposto no art. 173 do mesmo Código. Nesse caso, o lapso temporal de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Tendo a ciência do auto de infração sido realizada em 17/10/2006, é incabível a preliminar de decadência suscitada.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. EMPRÉSTIMOS TOMADOS DE CONTROLADA. EXISTÊNCIA DE LUCROS A DISPONIBILIZAR. INDEDUTIBILIDADE DOS JUROS VINCULADOS.

A contratação de empréstimos com controlada no exterior e a existência de lucro a disponibilizar, fulminam a subsunção à regra contida no § 3º do art. 34 da Medida Provisória nº 2.15835/ 2001, tornando indedutível os juros relativos a esses empréstimos pagos ou creditados à controlada.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. MONTANTE A DISPONIBILIZAR EM 31/12/2002. REGRA DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/ 2001.

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do Lucro Real da empresa nacional no momento em que forem disponibilizados. O parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 determinou a disponibilização compulsória dos lucros acumulados em 31/12/2002, sendo o valor a tributar o saldo dessa rubrica na referida data, com a compensação de eventual prejuízo apurado no Balanço levantado no período de 2002 pela controlada.

DEDUTIBILIDADE DE CUSTOS E DESPESAS. PAGAMENTO DE 13º SALÁRIO A DIRETORES.

Para serem dedutíveis na apuração do lucro real, os custos e despesas devem ser usuais e necessários à atividade da empresa.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A falta de recolhimento da CSLL e IRPJ calculado por estimativa sujeitam a contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe a este Conselho negar vigência à lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente

ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.
Súmula nº 02 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

MULTA DE OFÍCIO. CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO.

A multa de ofício constitui penalidade imposta como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, não se aplicando a ela o conceito de confisco, previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada no dele decorrente, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência dos lançamentos. **No mérito, quanto ao item 03 do auto de infração, intitulado Custos, despesas operacionais e encargos não necessários, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário,** vencido o conselheiro Carlos Alberto Donassolo que negava provimento ao recurso. Em relação ao item 004 do auto de infração Gratificações atribuídas a dirigentes ou administradores 13º salário pagos a diretores da empresa, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Em relação ao item 007 do auto de infração Adições não computadas na apuração do lucro real. Lucros auferidos no exterior, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para manter a tributação apenas do montante de R\$2.379.239,70. Quanto ao item 008 do auto de infração Adições não computadas na apuração do lucro real. Juros passivos indedutíveis, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta que dava provimento. Quanto ao item 009 do auto de infração Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Geraldo Valentim Neto, Orlando José Gonçalves Bueno e Nereida de Miranda Finamore Horta, que cancelavam a exigência da multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(negritos acrescidos)

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto ao cancelamento do "item 03 do auto de infração, intitulado Custos, despesas operacionais e encargos não necessários", que abrangeu a glosa de despesas consideradas desnecessárias, referentes a juros pagos por captação de recursos no exterior.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EXISTENTE

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. DEDUÇÃO DE DESPESAS JUROS DESNECESSÁRIA. ITENS 03 DO AUTO DE INFRAÇÃO E 09 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

- o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, tendo, no ponto, contrariado também jurisprudência desse Eg. Conselho Administrativo e dos extintos Conselhos de Contribuintes;

- a decisão recorrida entendeu "assistir razão à recorrente em suas alegações para não prosperar este item dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, por dois motivos básicos: não restou comprovada a desconsideração da operação efetivada e, o mais importante a meu ver, não poderia mais o Fisco questioná-la por ela ter se concretizado em período já decaído, não sujeito a auditoria";

- no presente caso, há nítida divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão ora adotado como paradigma abaixo transcrito:

Processo nº 13971.001630/2006-60

Recurso nº 160.286 Voluntário

Acórdão nº 2102-00.294 — 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 20 de agosto de 2009

Matéria Imposto de Renda Retido na Fonte

Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A

Recorrida 4ª Turma/DRJ-Florianópolis/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004.

NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA. MATÉRIA QUE PODE SER CONHECIDA DE OFÍCIO.

Sendo a decadência causa extintiva do crédito tributário e causa de nulidade do lançamento, deve ser conhecida de ofício.

DECADÊNCIA.

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) veicula hipótese de lançamento por homologação, sendo o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a teor do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, salvo nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação. Decadência acolhida.

IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES E DOMICILIADOS NO EXTERIOR. REMESSA DE JUROS. ALÍQUOTA ZERO. PRAZO MÍNIMO MÉDIO PARA AMORTIZAÇÃO DE 96 MESES.

Para que o pagamento de juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocação de títulos no exterior (Fixed Rate Notes), previamente autorizada pelo Banco Central do Brasil, possa se beneficiar da alíquota zero do imposto sobre a renda retido na fonte, o prazo médio mínimo de amortização deve ser de 96 meses.

IRRF. JUROS INCIDENTES EM PRÉ-PAGAMENTOS DE EXPORTAÇÃO.

É condição para o gozo da alíquota zero do imposto, fixada pelo art. 1º, XI, da Lei nº. 9.481/97, que a empresa utilize o valor correspondente ao recurso financeiro internado para fomentar suas exportações. Assim, seria deturpar a finalidade da isenção concedida nestes casos exigir que o contribuinte permaneça, em caixa, com o dinheiro (bem fungível) especificamente obtido nas operações de empréstimo até que sua utilização nas operações de exportação ocorra.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento suscitada pelo recorrente. No mérito, por unanimidade de votos, em reduzir a multa de ofício de 150% para 75%, e, por maioria de votos, em reconhecer que a decadência fulminou os fatos geradores anteriores a 04/10/2001, vencida a Conselheira Núbia Matos Moura que não acatava essa decadência. **Ainda no mérito, por voto de qualidade, em manter a infração referente ao item 1- Não recolhimento de IRRF sobre juros pagos em empréstimos tomados ("eurobônus"),** vencidos os Conselheiros Vanessa Pereira Rodrigues Domene (Relatora), Moises Giacomelli Nunes da Silva e Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rubens Mauricio Carvalho. Por fim, por maioria de votos, em exonerar a infração do item 2 - Não recolhimento de IRRF sobre juros incidentes em pré-pagamentos de exportação, vencidos os Conselheiros Núbia Matos Moura e Rubens Mauricio Carvalho."

(negritos acrescentados)

- a fim de evidenciar o dissídio jurisprudencial proposto, faz-se necessário não só transcrever passagens do voto condutor, mas também do relatório do paradigma, *verbis*: [...]

- a divergência que se pretende estabelecer refere-se aos dois fundamentos indicados pela decisão guerreada para o provimento do recurso voluntário quanto ao presente item;

- em primeiro lugar, cabe observar, tal como constatou o acórdão hostilizado, que o precedente acima transcrito discute os mesmos fatos, concernentes à mesma empresa e à mesma operação, ainda que relacionados a tributo distinto;

- enquanto a decisão recorrida concluiu que "a realidade factual descrita pelo Fisco não caracteriza indícios fortes de confusão de recursos entre a recorrente e sua controlada no exterior, se apegando o auditor à coincidência parcial de datas de remessa e de valores e a recompra do Eurobônus, além da data de resgate desses títulos e da remessa de quantias pela

controlada no exterior, não suficientes para descaracterizar o mútuo efetuado entre controlada e controladora", o paradigma entendeu de modo diverso;

- o voto vencedor quanto à matéria assevera expressamente que "o que não se pode desconsiderar é o fato dos recursos da Bunge Alimentos repassados à Ceval International, via contrato de mútuo, terem sido aplicados de forma inequívoca no resgate antecipado dos Eurobônus, deixando patente a real intenção da autuada nessa operação. Para se ter esse raciocínio não é preciso lançar mão da Desconsideração da Personalidade Jurídica, trata-se na verdade de uma constatação notória pelo sincronismo das operações documentadas". Ressaltou ademais que "Os fatos estão claros e comprovados nos autos: Recursos repassados pela autuada à controlada serviram exclusivamente para efetuar o discutido resgate. *Contrario sensu*, onde teriam sido aplicados tais vultuosos recursos? Não se vislumbra em todo o processo qualquer resposta senão o que foi demonstrado pela fiscalização e que embasou o lançamento. (...) Importante repetir que o valor do mútuo concedido (US\$90.000.000,00) é quase idêntico à dívida na forma de eurobônus da empresa fiscalizada (US\$90.940.000,00). (...) Além disso, ressalte-se que os juros também indiretamente passaram a ser pagos para a própria contribuinte, já que a credora dos juros passou a ser a Ceval International, sua controlada. (...) de minha parte entendo que faz sentido sim essa argumentação, pois, demonstra que houve uma inversão no fluxo de recursos com um objetivo especial e específico, qual seja, o resgate dos títulos";

- como visto, portanto, os acórdãos confrontados, discutindo a mesma situação fática, emprestaram-lhes qualificação jurídica diversa. A decisão hostilizada concluiu que o Fisco não teria logrado comprovar a confusão de recursos entre a empresa autuada e sua controlada no exterior, pela indicação de que houve coincidência entre as datas de remessa e de recompra dos títulos eurobônus e também entre as datas de resgate desses títulos e da remessa de quantias pela controlada no exterior. O paradigma posicionou-se de modo oposto;

- contrariamente, o paradigma entendeu que tais fatos estariam devidamente comprovados. Inclusive indagou onde teriam sido aplicados tais vultuosos recursos. E, diante dos elementos coligidos pela Fiscalização e pelo autuado, concluiu que não se vislumbriaria outra resposta senão o que foi demonstrado pela fiscalização e embasou o lançamento;

- outra premissa sobre a qual se assenta o dissídio é quanto à decadência. Inicialmente, cumpre esclarecer que o fundamento legal aventado para a contagem do prazo decadencial no paradigma não é aqui afirmado ou reconhecido como o correto. Ao revés, a Fazenda Nacional inclusive interpôs recurso especial naquele feito questionando a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN ao caso;

- ultrapassado esse esclarecimento, cabe observar que o precedente indicado também analisava os mesmos fatos, frise-se, concernentes à mesma empresa e à mesma operação. Analisando a matéria, a decisão recorrida entendeu que "não mais poderia o Fisco auditar os elementos da operação efetuada pela pessoa jurídica, relativa a Eurobônus, depois de decorrido o lapso decadencial, por estarem homologados os registros contábeis e fiscais do período de 1999". Outra, porém, foi a conclusão do paradigma;

- nada obstante a aplicação do art. 150, §4º, do CTN e a consideração de que o fato gerador do IRRF, por obviedade, é diverso do IRPJ e demais tributos veiculados neste feito, o que se deve considerar para a caracterização do dissídio é quanto à possibilidade de o Fisco analisar a operação de que se trata. Tanto no precedente quanto no presente feito, foram solicitados e/ou analisados registros contábeis e fiscais do período de 1999, muito embora o

fato gerador de todos os tributos, incluídos os vertentes nestes autos, ocorreram em período posterior, não alcançado pela decadência;

- também com relação a esse tópico, a conclusão estampada nos acórdãos confrontados foram diversas. Enquanto a decisão hostilizada concluiu pela impossibilidade de auditoria dessa operação pelo Fisco, o precedente superou essa barreira, sequer cogitando da decadência sob esse fundamento;

- ainda quanto à matéria relativa à decadência, aponta-se outro paradigma:

Acórdão nº 101-95.014

Ementa

DECADÊNCIA — Não decorridos cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, legitima a atuação do fisco em efetuar o lançamento de ofício. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE DA CSLL. DESCABIMENTO. Conforme art. 9º da Portaria SRF 3007/2001, se as irregularidades apuradas constituem, ao mesmo tempo, infrações à legislação da CSLL e à legislação do IRPJ, e os elementos de prova são os mesmos, considera-se a CSLL incluída no procedimento de fiscalização acobertado pelo MPF relativo ao IRPJ, independentemente de menção expressa. ERRO NA APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. Demonstradas inconsistências contidas na apuração da matéria tributável, impõe-se corrigi-las e excluir a parcela da exigência correspondente. EMPRÉSTIMOS CONTRÁRIOS NO EXTERIOR COM CONTROLADA - DEDUTIBILIDADE DOS ENCARGOS - Tendo em vista (1) a inexistência de regras referentes à indedutibilidade por subcapitalização, (2) a efetividade do empréstimo contraído, (3) a natureza de mera condução do repasse do valor para operações instantâneas no Uruguai (em benefício do vendedor de participação societária e não do comprador, ora recorrente, (4) a possibilidade jurídica do empréstimo, bem como (5) a tributação dos valores dos encargos creditados ou pagos ao exterior, há de se admitir a dedutibilidade dos encargos com variações passivas e juros. Recurso voluntário provido.

Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento da CSL e de decadência e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento integral ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez e Caio Marcos Cândido que deram provimento parcial ao recurso, tão somente para cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

- consta do voto condutor desse segundo paradigma:

A preliminar de decadência foi suscitada ao argumento de que o empréstimo cuja existência foi negada pelo auditor fiscal foi formalizado por contrato de 10/01/1995, e que, conforme acórdão deste Conselho, que colaciona por sua ementa, em 17/09/2001, na data da ciência do auto de infração, estava o Fisco impedido de rever atos, fatos ou contratos ocorridos quando já decorridos mais de cinco anos.

(...)

A Turma julgadora expressou o entendimento de que o termo inicial para contagem do prazo de decadência, no caso, é a data da entrega da declaração de rendimentos. Quanto a esse aspecto, discordo da Turma Julgadora. Conforme jurisprudência pacificada neste Conselho, em se tratando de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem da decadência é a data de ocorrência do fato gerador. Em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/1996, o termo final para contagem do prazo de decadência seria 31/12/2001. Uma vez que o lançamento se aperfeiçoou em 17/09/2001, não está ele fulminado pela decadência.

Rejeito a preliminar.

- enquanto o paradigma, diante das mesmas alegações postas pelo acórdão *a quo*, refutou a consumação da decadência, a decisão recorrida considerou que o Fisco não poderia adentrar no exame de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência;

- uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial, passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado no paradigma, reformando-se, assim, o v. acórdão ora recorrido;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- primeiramente, com relação à decadência, a conclusão do acórdão *a quo* não merece prosperar. Ora, são distintos o momento da ocorrência do fato gerador - que motivou a realização do lançamento - e o lapso temporal em que praticadas as operações pela empresa;

- sobre a temática, bem explica o Conselheiro Luiz Martins Valero, no Acórdão nº 107-06.061, proferido pela Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que a discussão se vincula a uma questão temporal, originária de fatos que nascem ou se formam em um exercício e que repercutem em exercícios posteriores. Desta forma, a solução da controvérsia requer a análise do fato sob duas perspectivas: no passado, no que tange à sua formação e, no futuro, no tocante às repercussões fiscais a produzir;

- nesse sentido, o Ilustre Julgador expõe:

"Como já acenado, em todas as hipóteses acima consideradas há um elemento uniforme, qual seja, tem-se um fato pretérito que se integra aos resultados apurados nos exercícios seguintes. Vale dizer, a repercussão atual tem origem e representa a continuação dos fatos verificados no passado. Portanto, tais fatos devem ser examinados sob duas perspectivas: no passado, no tocante à formação; no futuro, no que tange às repercussões fiscais decorrentes da efetiva apropriação.

O trabalho fiscal, nesses casos, pode examinar a formação pretérita do fato, mas não deve extrair e atribuir repercussão aos exercícios já protegidos pela decadência. O possível ajuste na formação desse fato, neste contexto, deve repercutir no exercício subsequente, vale dizer, no momento de sua apropriação. Há, assim, um perfeito equilíbrio, pois o lançamento de ofício não invade o exercício já atingido pela preclusão administrativa, como também o fato não repercute no futuro com uma formação distorcida."

- na linha desse arrazoado, o que se insere no campo da decadência é o exercício fiscal alcançado pelo efeito jurídico produzido pelo fato formado no passado. Portanto, a adoção de procedimento para averiguar a efetiva realização do fato escriturado - cujos efeitos jurídicos se projetam para o futuro - pode ser feita a qualquer tempo, independente da época em que o fato ocorreu. Nesse ponto, vale a pena lembrar que a notificação do lançamento ocorreu em 17/10/2006, enquanto os fatos apurados pela Fiscalização ocorreram nos anos-calendário de 2001 a 2004;

- ainda com relação à matéria, o CTN é bastante claro:

Art. 190. omissis.

Parágrafo Único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

- como reporta o TVE, o procedimento de glosa perpetrado pela fiscalização decorreu tão-somente da não apresentação pelo autuado da documentação necessária a legitimar os lançamentos contábeis. Ou seja, quem deu causa à exclusão dos valores foi unicamente a empresa autuada que, inclusive, poderia ter apresentado a documentação solicitada pelo auditor fiscal junto com a impugnação, conforme faculta o Decreto 70.235/72. Toda via, não o fez;

- diante do exposto, merece reforma o acórdão recorrido, pois o auto de infração foi cientificado à contribuinte antes do prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo como se cogitar de decadência *in casu*;

- quanto à infração em testilha, entendeu o acórdão recorrido que "não restou comprovada a desconsideração da operação efetivada";

- é importante ressaltar que as operações realizadas pelo autuado não foram desconsideradas pela fiscalização. Nesse teor, merece aporte a decisão da DRJ:

"Em análise das questões postas, verifica-se que a impugnante não tem razão. E que ela tinha recursos para resgatar diretamente os títulos eurobônus no montante de US\$68.978.000,00, mas resolveu utilizar esses recursos em mútuo que lhe rendeu taxa inferior ao que pagou pelos títulos. Nesta situação, se vê claramente que a despesa incorrida, na parcela que supera a receita advinda do mútuo não pode ser considerada necessária à atividade da empresa, pois não havia justificativa para que fosse suportada. Chega-se a esta conclusão sem que tenha sido desconsiderada qualquer das operações realizadas pela contribuinte, de modo que é despropositada a menção feita pela impugnante ao parágrafo único do art. 116 do CTN, que autorizaria tal desiderato, mediante a devida regulamentação.

(...)

No caso em concreto, a vinculação do mútuo concedido à controlada com o resgate dos eurobônus ficou muito bem caracterizada, porque ficou demonstrado que a controlada utilizou o recurso recebido para adquirir os títulos eurobônus, cujos juros eram pagos pela controladora mutuante.

Ante o exposto, o lançamento não demanda reparo."

- é imperioso concluir diante da detalhada descrição sobre o caso, que os recursos da Bunge Alimentos repassados à Ceval International, por intermédio de contrato de mútuo, foram aplicados de forma inequívoca no resgate antecipado dos Eurobônus deixando patente a real intenção da empresa autuada nessa operação;

- tais fatos estão claros e devidamente comprovados nos autos, em especial, pela coincidência: (i) entre as datas de concessão de empréstimo pelo autuado à controlada Ceval International e a da data de compra dos títulos Eurobônus por esta última; (ii) entre os valores dos títulos e do mútuo contratado; (iii) entre as datas de liquidação do mútuo e a quitação do empréstimo lastreado em títulos Eurobônus. Além desses, outros fatos corroboram a conclusão da fiscalização de que os recursos repassados pela empresa autuada à controlada serviram exclusivamente para efetuar o discutido resgate dos títulos, dentre os quais, a comprovação de que a empresa Ceval International, na data da operação, não possuía disponibilidade para a aquisição de títulos Eurobônus;

- por fim, como mais um elemento a demonstrar o acerto do lançamento, verifica-se que o autuado não comprovou onde teriam sido aplicados tais recursos;

- logo, fica demonstrada a necessidade de reforma do acórdão recorrido, devendo ser restabelecido o lançamento em sua totalidade.

Quando do **exame de admissibilidade** do recurso especial da PGFN, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.265, de 06/11/2013, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência das divergências suscitadas, nos seguintes termos:

Verificou-se que os pressupostos de tempestividade e legitimidade estão atendidos, o que autoriza a apreciação da admissibilidade da divergência quanto ao decidido pelo CARF.

No que tange às matérias objeto das divergências apontadas, transcrevem-se partes do recurso especial, a saber:

[...]

Verifica-se, pois, divergências entre as interpretações contidas nos paradigmas quando confrontadas com as teses adotadas pelo acórdão recorrido. Ocorre que, analisando os mesmos fatos, concernentes à mesma empresa e à mesma operação, ainda que se trate de tributos diversos, as decisões contidas nos paradigmas citados pela recorrente deram entendimento diverso do contido no acórdão recorrido.

As divergências cingem-se, notadamente: (i) o Fisco não teria logrado comprovar a confusão de recursos entre a empresa autuada e sua controlada; e (ii) quanto à possibilidade de o Fisco auditar operações registradas depois de decorrido o lapso decadencial, por estarem homologados os registros contábeis e fiscais do período, ainda que os efeitos tributários repercutam em períodos futuros, não abrangidos pela decadência.

Assim sendo, concluo que a recorrente demonstrou a divergência de entendimento jurisprudencial em relação à matéria decidida nos acórdãos recorrido e paradigma. Levando em conta que a uniformização da

jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino pelo SEGUIMENTO do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Em 05/08/2014, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 18/08/2014 ela apresentou tempestivamente as **contrarrazões** ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

PRELIMINARMENTE - DA FALTA DE ATENDIMENTO DOS REQUISITOS PARA INADMISSIBILIDADE DO REsp

- a Fazenda Nacional invocou como paradigma o Acórdão nº 2102-00.294, em que a ora recorrida também figura como autuada, contudo relativamente ao IRRF do ano-calendário 2001 a 2004;

- "data máxima venia", não se houve com acerto o r. Despacho nº 1200-00.265 exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção para admissibilidade do Recurso Especial da PGFN;

- afora a coincidência de contribuinte, do ano-calendário e de se tratar de auto de infração relativamente ao recolhimento de tributo pelo regime de estimativa, não há entre os arestos qualquer divergência de entendimento entre matéria equivalente (quadro apresentado nas contrarrazões);

- como é possível se depreender com bastante facilidade da leitura dos referidos acórdãos, não obstante semelhança de aspectos fáticos, a matéria de fundo e o tributo envolvido em cada caso são distintos;

- o §6º do art. 67 do Regimento Interno deste Conselho determina que "a divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido";

- repita-se, afora a semelhança fática de alguns aspectos envolvidos, os fundamentos de uma e de outra decisão não são comparáveis, posto que tratam de princípios e pressupostos de direito inconfundíveis, tal como demonstrado analiticamente no quadro anterior, ou seja, de tributos e fatos geradores distintos;

- o acórdão paradigma tratou de manter a exigência de IRRF sobre juros pagos com isenção deste imposto, entendendo ter havido antecipação do vencimento dos títulos Eurobônus;

- já o acórdão recorrido admitiu a dedutibilidade dos juros no cálculo do IRPJ;

- verifica-se a total incoerência entre as razões do recurso especial da PGFN e o voto vencedor do acórdão paradigma, na medida que não tratam de situações relativas a interpretação divergente de lei tributária sobre uma mesma matéria de direito, mas de matéria de direito distintas;

- por tais motivos, requer seja o recurso especial da PGFN não conhecido por falta de cumprimento dos requisitos de admissibilidade, não tendo efetivamente demonstrado a divergência determinada no art. 67 Regimento Interno deste Conselho;

DO DIREITO

- inicialmente, destaca a Recorrida que há duas matérias distintas entre o acórdão recorrido e as razões do recurso especial;

DA DECADÊNCIA

- não há de prosperar o recurso especial nesta parte, pois ocorreu a decadência do direito para alterar ditas deduções;

- pelo fato de ter havido fiscalização abrangendo esta revisão realizada pelos Srs. Fiscais, não cabia aos mesmos este novo procedimento considerando que se concretizou a homologação do fato jurídico tributário, especialmente não atendidos os pressupostos do art. 149 do CTN. Como dito antes, ainda assim o procedimento estaria eivado de vício insanável pelo fato da decadência do direito de lançar. Basta atentar para os períodos que os Srs. Fiscais buscaram revisar;

- o presente auto de infração deve partir das informações fiscais consolidadas em 01/01/2001. Os resultados anteriores a essa data foram atingidos pela decadência, razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no parágrafo único, do artigo 150, §4º do CTN;

DO MÉRITO

- o entendimento manifestado no voto que orientou o acórdão recorrido é por demais suficiente, pedindo-se "venia" para transcrevê-lo: [...]

- diante do exposto, REQUER se digne esse E. Conselho Superior acolher os argumentos acima para, preliminarmente, negar seguimento ao recurso especial pelo não cumprimento do disposto no art. 67 do regimento desse Conselho e, no mérito, negar provimento para manter o acórdão recorrido por seus fundamentos, por ser medida de direito e de justiça.

É interessante registrar que, juntamente com as contrarrazões, a contribuinte também apresentou embargos de declaração contra o Acórdão nº 1202-000.757, mas abordando matéria distinta da tratada no recurso especial da PGFN. Esses embargos foram rejeitados pelo Acórdão nº 1202-001.251, de 24/03/2015, e a contribuinte não apresentou recurso especial em relação à parte da decisão do CARF que lhe foi desfavorável.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Não há condições para se conhecer do recurso especial da PGFN.

O presente processo teve inicialmente por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos incidentes sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2001 a 2004.

A autuação fiscal envolveu várias infrações, mas o recurso especial da PGFN trata especificamente da glosa de despesas consideradas desnecessárias, referentes a juros pagos por captação de recursos no exterior.

Essa infração foi mantida pela decisão de primeira instância, e afastada pela segunda instância administrativa (acórdão recorrido).

O recurso especial da PGFN busca exatamente restabelecer a parte da autuação correspondente à referida infração, que é tratada no item 03 do auto de infração e no item 09 do Termo de Verificação Fiscal.

É importante visualizar resumidamente o contorno dos fatos que motivaram essa parte da autuação fiscal. Em resumo:

- em 1996, a empresa autuada emitiu títulos de crédito internacionais para captação de recursos no exterior, denominados Eurobônus, que venceriam em 2004;
- em 1999, a empresa autuada concedeu empréstimo para empresa controlada no exterior;
- em 1999, essa empresa controlada no exterior adquiriu grande parte dos títulos que haviam sido anteriormente emitidos pela empresa autuada (o que foi considerado como resgate indireto e antecipado dos títulos);
- a empresa autuada passou a pagar a remuneração dos títulos para a sua controlada no exterior (que era a nova detentora dos títulos Eurobônus), com juros de 10,625% e 11,125%, e a controlada no exterior passou a pagar juros de 9% sobre o empréstimo que havia contraído junto à sua controladora;
- em 2004, houve a liquidação do mútuo firmado em 1999 e também o resgate "formal" dos títulos.

O resgate indireto e antecipado dos títulos resultou em autuação de IR-fonte (processo nº 13971.001630/2006-60), que foi mantida pela 2ª Seção do CARF, cuja decisão corresponde ao primeiro paradigma indicado no recurso especial da PGFN (Acórdão nº 2102-00.294).

A Fiscalização entendeu ainda que, em relação ao IRPJ e à CSLL, deveria glosar as despesas de juros que continuaram a ser computadas após o resgate indireto e antecipado dos títulos Eurobônus, no montante em que essas despesas superaram as receitas geradas pelo mútuo concedido.

É essa precisamente a matéria que está sendo tratada no presente voto.

O relatório anterior esclarece que o acórdão recorrido cancelou o lançamento sobre a infração em questão porque: (1) no mérito, não restou comprovada a desconconsideração das operações efetivadas em 1999 (que envolveram o mútuo firmado entre a empresa autuada e sua controlada no exterior, e a aquisição por essa última dos títulos Eurobônus que haviam sido anteriormente emitidos pela empresa autuada para captação de recursos no exterior); e (2) não poderia mais o Fisco questionar essas operações por elas terem se concretizado em período já decaído, não sujeito à auditoria em preliminar.

O recurso especial da PGFN apresenta paradigmas para confrontar esses dois motivos, que são independentes entre si e que se mostram suficientes, isoladamente, para excluir o referido item do lançamento.

Com efeito, tanto a não comprovação de fatos que poderiam embasar a glosa das despesas de juros, quanto a decadência sobre as operações relativas ao resgate indireto e antecipado dos títulos (em 1999), podem, em tese, justificar o afastamento da infração.

Por isso, o êxito do recurso especial da PGFN depende de ele ser admitido e provido em dois aspectos: (1) comprovação de fatos e circunstâncias jurídicas que embasem a glosa da despesa de juros, e (2) afastamento da decadência, permitindo desconconsideração das operações realizadas em 1999.

E é justamente o item (1) acima que, a meu ver, ao dar provimento ao recurso voluntário no mérito, inviabiliza a admissibilidade e o conhecimento do recurso do especial da PGFN.

A comprovação da divergência deve ser feita pelo cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas. Desse modo, transcrevo a seguir trechos destas decisões, relativamente às questões pertinentes ao presente recurso especial.

ACÓRDÃO RECORRIDO

Acórdão nº 1202-000.757

Relatório

[...]

Adoto o Relatório do acórdão de primeira instância, no que aqui pertine:

[...]

No curso da auditoria, foram apuradas as seguintes infrações:

g) Dedução de despesas de juros desnecessárias.

Durante todo o período fiscalizado a empresa apropriou valores expressivos de despesas relacionadas a juros, incidentes sobre títulos de crédito internacionais denominados "eurobônus" emitidos pela companhia. Entretanto, a fiscalização verificou que parte destes juros não deve ser considerada como dedutível, pois não seria necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, já que estaria vinculada a empréstimo concedido, que gerou receitas em valores proporcionalmente inferiores às despesas de juros apropriadas.

g.1) Emissão de Títulos de Crédito Internacionais – Eurobônus.

Intimada a informar a composição do valor de R\$ 253.596.329,05 informado na linha correspondente a "Outras Despesas Financeiras" (Ficha 06 — Demonstração do Resultado) de sua DIPJ referente ao ano-calendário 2001, a empresa revelou que parte deste valor correspondia a juros incidentes sobre títulos de crédito internacionais denominados "eurobônus".

Foi constatado que os títulos emitidos estavam em mãos de partes relacionadas da companhia fiscalizada, especificamente as empresas Bunge Fertilizantes International, Ceval International e Bunge Finance.

Haviam sido efetuadas duas emissões desses títulos, cada uma no valor de US\$100.000.000,00. Posteriormente, em virtude da cisão parcial do patrimônio da empresa ocorrida em 31/10/1998, parte deste passivo foi vertida para a empresa Seara Alimentos S/A.

Em síntese, as emissões dos títulos têm as seguintes especificações:

1ª emissão - Citibank - valor original: US\$ 100.000.000,00; data de ingresso das divisas no país: 02/10/1996; vencimento do principal: parcela única em 01/10/2004; valor remanescente após cisão da empresa: US\$ 79.518.000,00; agente de colocação: Citibank International PLC; juros: 11,125% ao ano, semestralmente vencidos.

2ª emissão - Chase - valor original: US\$ 100.000.000,00; data de ingresso das divisas no país: 30/12/1996; vencimento do principal: parcela única em 30/12/2004; valor remanescente após cisão da empresa: US\$ 11.422.000,00; agente de colocação: Chase Manhattan International Limited; juros: 10,625% ao ano, semestralmente vencidos.

g.2) Empresas investidoras detentoras dos títulos Eurobônus emitidos

Ao final de 1997, do total de US\$ 200.000.000,00 emitidos, US\$180.238.000,00 foram adquiridos pela empresa Bunge Finance. Em análise das informações presentes no balanço apresentado, a fiscalização verificou que ao final de 1997 existia a necessidade de resgate antecipado, mas isso não ocorreu porque a controladora interveio, através da Bunge Finance, comprando a maioria dos títulos eurobônus. A fiscalização salienta que a operação é tratada em

nível de grupo econômico, pois consta nas informações colhidas que "o acionista controlador recomprou", mas ela não poderia recomprar títulos que nunca lhe pertenceram diretamente.

Em 31/10/1998, em virtude da cisão parcial, permaneceram em mãos da Bunge Finance US\$ 75.488.000,00 dos títulos de responsabilidade da fiscalizada.

Em 1999, a controlada Ceval International Ltd. adquiriu a totalidade dos títulos que estavam de posse da Bunge Finance.

Em 01/03/2001, a empresa Ceval International vendeu a totalidade de seus títulos para a Bunge Fertilizantes International, que é controlada direta da Bunge Fertilizantes S/A. Esta, por sua vez, é controlada integral da Bunge Brasil S/A, da mesma forma que a fiscalizada.

Em 03/09/2001, a empresa Ceval International adquiriu US\$ 400.000,00 da 1ª emissão e depois, em 31/12/2001, adquiriu mais US\$ 8.355.000,00 da segunda emissão.

Em 30/06/2001, a Bunge Finance adquiriu US\$ 1.000.000,00 em títulos da 2ª emissão.

Como resultado de todas estas operações, no vencimento dos títulos de responsabilidade da empresa fiscalizada, a quase totalidade destes estava em mãos de suas partes relacionadas. Dos US\$ 79.518.000,00 da 1ª emissão, mais de 95% estavam em mãos de partes relacionadas, da mesma forma que 82% dos US\$ 11.422.000,00 da 2ª emissão.

Desta forma, a fiscalização constatou que a maior parte das transações foi feita entre empresas relacionadas com a companhia, indicando que a capitalização da empresa por tais títulos foi em grande parte financiada por dinheiro do próprio grupo de empresas a que pertence.

g.3) Recursos utilizados pela Ceval International para aquisição dos eurobônus.

A fiscalizada possui a totalidade do patrimônio da empresa Santista Export Ltd., localizada nas Ilhas Cayman, sendo, portanto, sua controladora integral. Em novembro de 1999, a fiscalizada alienou para a Santista Export Ltd. a totalidade de sua participação na Ceval International. Esta alienação não alterou o controle da Ceval International, que permaneceu integralmente com a fiscalizada, mas através de sua subsidiária integral Santista Export Ltd.

Em 19/10/1999, a fiscalizada concedeu empréstimo de US\$ 90.000.000,00 para a empresa Ceval International, por meio de contrato de mútuo. O recurso foi enviado no dia 20/10/1999 e no dia seguinte, a mutuária adquiriu grande parte dos títulos eurobônus.

Entre 29/09/2004 e 01/10/2004, houve a liquidação do mútuo com o recebimento dos valores pela fiscalizada, na mesma época em que deveria honrar a maior parte dos títulos eurobônus de sua

responsabilidade. Além disso, o valor do mútuo concedido (US\$90.000.000,00) é quase idêntico à dívida na forma de eurobônus da empresa fiscalizada (US\$ 90.940.000,00).

Para ratificar a tese de que os recursos utilizados pela Ceval International para a aquisição dos títulos eurobônus foram provenientes da Bunge Alimentos, esta foi intimada a informar a destinação dada pela empresa Ceval International Ltd. ao valor recebido em virtude do mútuo pactuado em 19/10/1999. Entretanto, a empresa somente afirmou genericamente que os recursos foram utilizados para fomentar as operações mantidas pela companhia.

A análise dos balanços e balancetes apresentados demonstraria que a empresa Ceval International não possuía disponibilidades para a aquisição de títulos eurobônus efetuada em 21/10/1999, no valor de US\$ 68.978.000,00.

Para aprofundar as investigações, foi solicitado que a empresa apresentasse o razão das contas contábeis 1.1.01.02.08 —Citibank — NY e 1.1.01.04.04 — Citibank — NY, de sua controlada Ceval International Ltd., relativamente aos lançamentos efetuados no mês de outubro de 1999 e os respectivos diários, bem como os extratos bancários relativos à movimentação bancária contabilizada no mês de outubro de 1999 em tais contas contábeis. Todavia, a empresa não apresentou os documentos solicitados, alegando que em virtude do tempo transcorrido a empresa não dispunha mais dos elementos solicitados.

A fiscalização contesta esta assertiva, apoiando-se no fato de que seria obrigatória a conservação dos comprovantes até o transcurso do prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996. Além disso, as contribuições teriam prazo decadencial de 10 (dez) anos, obrigando a apresentação dos documentos solicitados.

Desta forma, à luz das respostas genéricas apresentadas e em virtude da ausência de apresentação de elementos que poderiam comprovar o contrário, a fiscalização concluiu que a aquisição de US\$ 68.978.000,00 em títulos eurobônus em 21/10/1999 pela Ceval International foi efetuada com recursos recebidos na véspera da empresa fiscalizada, especificamente parte dos US\$ 90.000.000,00 relativos ao mútuo concedido.

Para reforçar a vinculação do mútuo sob análise com a dívida representada pelos títulos eurobônus, a fiscalização utilizou a mesma sistemática, desta vez buscando o rastreamento dos recursos recebidos pela empresa fiscalizada quando da liquidação do mútuo em 2004, visando identificar se estes foram utilizados para quitação da dívida representada pelos títulos eurobônus.

A contribuinte foi intimada a apresentar o razão de sua conta contábil 01020.01012 Banco do Brasil-BL AS, com os lançamentos efetuados no dia 28/09/2004, além do respectivo extrato bancário.

Em análise dos documentos fornecidos, foi verificado o seguinte lançamento: débito contábil de R\$ 255.773.400,00, com histórico "Ref. Liq. Santista Export XB. Al". Tal lançamento corresponde ao valor da maior parte recebida pela empresa referente à quitação do mútuo concedido à Ceval International Ltd. As obrigações de tal mútuo foram transferidas pela Ceval International para a Santista Export Ltd., na data de 05/06/2000, conforme "Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito com Assunção de Débito" (docs. 75 e 76), o que justifica o pagamento efetuado pela Santista Export. A este lançamento contábil corresponde crédito no extrato bancário de mesmo valor com o histórico "câmbio".

O lançamento a crédito contábil de R\$ 240.197.711,61, com o histórico "Pgto pric + jrs Eurobônus Citi" corresponde ao pagamento dos títulos eurobônus que venceriam em 01/10/2004 e corresponde a dois lançamentos constantes no extrato bancário, na mesma data de recebimento da maior parcela do mútuo recém tratada, também com histórico "câmbio".

Desta forma, o fluxo financeiro relativo às operações em análise foi sincronizado, com a empresa fiscalizada recebendo a liquidação do mútuo e utilizando tais recursos na quitação de seu empréstimo lastreado em títulos eurobônus.

A empresa teria optado pela concessão do mútuo à sua subsidiária Ceval International para que esta efetuasse o resgate dos títulos eurobônus, ao invés de efetuar tal operação diretamente. A motivação para tal "artifício" estaria relacionada com o imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre todas as remessas efetuadas a título de juros incidentes sobre os títulos eurobônus, no caso de resgate antecipado dos títulos. A alíquota de IRRF só seria reduzida a zero quando o prazo médio de amortização correspondesse, no mínimo, a 96 meses, conforme inciso IX, do art. 1º da Lei nº 9.481/97.

g.4) Conseqüências do resgate antecipado dos títulos eurobônus.

As conseqüências do resgate dos títulos eurobônus relativamente ao IRRF estão tratadas em termo próprio, conforme processo administrativo fiscal nº 13971.001630/2006-60.

Quanto à apuração dos resultados da empresa, a ocorrência do resgate antecipado dos títulos eurobônus por intermédio de empresa controlada, via concessão de mútuo, implicaria necessidade de se analisar a dedutibilidade dos juros pagos sobre tais títulos no contexto global da operação.

Mesmo após este resgate, a empresa continuou apropriando integralmente as despesas vinculadas aos juros pagos, como já visto à razão de 10,625% e 11,125%. Entretanto, como parte desta dívida estaria "visceralmente" relacionada ao mútuo concedido de US\$90.000.000,00, que rendia, ao mesmo tempo, juros de 9,0%.

Desta forma, o resgate antecipado efetuado por intermédio do mútuo concedido gerou receitas e despesas, que não deveriam existir caso a empresa efetuasse o resgate diretamente. Sendo as despesas

geradas superiores aos juros reconhecidos como receitas, ter-se-ia caracterizada a não necessidade da concessão do mútuo. Além de desnecessária, a operação seria lesiva à manutenção da atividade da empresa.

A fiscalização glosou então as despesas de juros, no valor em que superaram as receitas geradas no mútuo concedido. Tal cálculo foi feito apenas em relação à parcela do mútuo utilizada para resgate dos títulos eurobônus.

Voto

Conselheiro Nelson Lósso Filho

[...]

b) Custos, despesas operacionais e encargos não necessários. Dedução de despesas juros desnecessária. Itens 03 do auto de infração e 09 do Termo de Verificação Fiscal.

Em relação à glosa das despesas de juros apropriadas indevidamente, uma vez que desnecessárias, descrita nos itens 03 do auto de infração e 09 do Termo de Verificação Fiscal, deixo consignado a possibilidade de análise da matéria por esta Turma, mesmo tendo o auto de infração do IR Fonte sido julgado autonomamente pela 2ª Seção de Julgamento do CARF, por possuírem objetos distintos.

No auto do IR Fonte a fiscalização tratou de recompra dos Eurobônus antes de ultrapassado o prazo de 90 meses para não incidência desse tributo, enquanto o de IRPJ e da CSLL se refere à glosa de despesas por desnecessárias, não havendo formação de coisa julgada material no caso.

Conforme consta do Relatório, o autuante assim descreve a infração:

[...]

Alega a pessoa jurídica em sua defesa que a fiscalização teria apoiado a exigência em mera presunção:

“Afirma que a fiscalização não poderia desqualificar procedimentos e decisões administrativas e financeiras adotadas pela impugnante, que teria realizado operações jurídicas lícitas no seu livre exercício da atividade empresarial.

Sustenta que o lançamento está pautado na mera presunção de atos e fatos eventualmente cometidos pela impugnante ou por sua coligada, e muito provavelmente inspirado no disposto no parágrafo único do art. 116 do CTN, que não possui eficácia por falta de regulamentação e está inquinado de inconstitucional em ADIn própria.

As despesas glosadas seriam referentes aos juros dos títulos eurobônus captados no mercado internacional, os quais eram repassados aos bancos intermediários da operação, nunca como remuneração de empréstimo/mútuo.

Operações lícitas teriam sido desconstituídas por meras presunções lançadas a partir da imaginação fiscal, afrontando o disposto nos arts. 109, 110 e 142 do CTN, simplesmente porque os autuantes entenderam que o mútuo realizado pela impugnante à Ceval International Ltd., de US\$ 90.000.000,00, sob sua ótica não tinha justificativa.”

Entendo assistir razão à recorrente em suas alegações para não prosperar este item dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, por dois motivos básicos: não restou comprovada a desconsideração da operação efetivada e, o mais importante a meu ver, não poderia mais o Fisco questioná-la por ela ter se concretizado em período já decaído, não sujeito à auditoria.

Vislumbro nos autos que a realidade factual descrita pelo Fisco não caracteriza indícios fortes de confusão de recursos entre a recorrente e sua controlada no exterior, se apegando o auditor à coincidência parcial de datas de remessa e de valores e a recompra do Eurobônus, além da data de resgate desses títulos e da remessa de quantias pela controlada no exterior, não suficientes para descaracterizar o mútuo efetuado entre controlada e controladora.

Tenho firmado entendimento em diversos julgados neste Conselho quanto à possibilidade de lançamento baseado em prova indiciária, porque além das presunções legais pode o Fisco valer-se da presunção simples para efetuar sua exigência. Essa presunção, na qualidade de prova indireta, sendo resultante de um elenco, um somatório de indícios e provas convergentes, é meio idôneo para referendar uma autuação.

Para tal, deve sempre existir indícios convergentes levando a um mesmo ponto, a uma mesma conclusão.

[...]

Os fatos apurados traduzem indícios que não caracterizam a ocorrência da infração imputada à pessoa jurídica.

Ainda que a movimentação financeira possa ser considerada o produto de procedimento anormal por parte da contribuinte, entendo que nada provam por si só, nem autorizam o lançamento fiscal. Quando muito podem constituir um indício que justifique um aprofundamento da ação fiscal em torno de eventual infração, o que somente se concretizaria caso a fiscalização viesse a juntar outras provas materiais.

Ao Fisco competia apurar outros fatos que o conduzissem à conclusão mais segura sobre tal irregularidade. O fato em si não autoriza e nem dá suporte à tributação, sob pena de caso assim prevaleça ser admitida uma presunção não autorizada por lei.

[...]

Além disso, não podia mais o Fisco auditar o envio de valores à pessoa ligada, ao contrário da revisão preliminar de prejuízos e bases negativas analisadas anteriormente no item “a” do voto onde se admite essa revisão mesmo transcorrido o lapso decadencial.

No caso em tela, a fiscalização pretendeu descaracterizar a operação de mútuo entre as empresas autuada e a controlada no exterior, intimando a contribuinte no ano de 2006 a comprovar operações que remontam ao ano de 1999, exigindo Razão de contas e seus lançamentos, Diários e extratos bancários, sendo cabível a atitude da empresa em informar que não dispunha mais de tais elementos depois de transcorridos mais de seis anos do fato.

O auditor autuante contesta esse posicionamento afirmando que era dever da empresa a guarda de livros e documentos até o decurso do lapso decadencial e que as contribuições teriam prazo de dez anos para homologação do lançamento, afirmativa superada por julgado definitivo do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que previa esse prazo decadencial.

Portanto, não mais poderia o Fisco auditar os elementos da operação efetuada pela pessoa jurídica, relativa a Eurobônus, depois de decorrido o lapso decadencial, por estarem homologados os registros contábeis e fiscais do período de 1999.

Assim, não pode prosperar este item do lançamento pautado em indícios e em auditoria que adentrou em análise de elementos constantes de período já decaído.

(destaques acrescidos)

A seguir estão transcritos trechos do voto que orientou o primeiro acórdão paradigma, Acórdão nº 2102-00.294, referente à mesma contribuinte, e que tratou das mesmas operações acima referidas, mas na ótica do lançamento do IR-fonte, que foi mantido pela 2ª Seção de Julgamento do CARF.

Esse primeiro paradigma foi apresentado para a comprovação das duas divergências alegadas abrangendo (1) a comprovação de fatos e circunstâncias jurídicas que embasem a glosa da despesa de juros, e (2) afastamento da decadência, permitindo desconconsideração das operações realizadas em 1999.

PRIMEIRO ACÓRDÃO PARADIGMA

Acórdão nº 2102-00.294

Voto Vencedor

Conselheiro RUBENS MAURÍCIO CARVALHO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/10/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA

O

Impresso em 05/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, devo esclarecer que este voto cinge-se, tão-somente, ao Item 1: Não recolhimento de IRRF sobre juros pagos em empréstimos tomados ("eurobônus"). *Data venia*, ousou discordar das razões nesse item do voto da i. Relatora pelos argumentos que declino a seguir.

Consta no Relatório supra:

[...]

Diante dessa situação a ilustre relatora entendeu que o procedimento da fiscalização não poderia prosperar fundamentando seu voto no seguinte:

(...) a autuação perpetrada contra a Recorrente partiu do pressuposto de que inexistia independência econômica e principalmente jurídica entre empresas vinculadas, a exemplo da Bunge Alimentos e da Ceval International. A meu ver, referida ausência de autonomia entre as empresas somente poderia ser considerada a partir de eventual desconsideração da personalidade jurídica de uma delas.

Com base nesse pressuposto de Desconsideração da Personalidade Jurídica, discorreu longamente sobre essa impossibilidade no caso concreto, salvo se tivesse sido decretada pelo poder judiciário e concluiu:

(...) Primeiramente, porque diante dos motivos já expostos neste voto o trabalho da fiscalização foi pautado, ainda que de forma indireta, na desconsideração da personalidade jurídica da empresa Ceval International.

Essa foi a linha básica do voto da relatora para desconstituir o lançamento reforçada pelo aspecto que a única condição ao gozo da alíquota zero do IRRF prevista pelo art. 1º, IX, da Lei nº. 9.481, de 1997 é a emissão de títulos no exterior com prazo de amortização médio mínimo de 96 meses, entendimento esse reforçado pela jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, especificamente nos Recursos 154.569 e 148.330.

Sobre isso, importante destacar que esse assunto não se trata de jurisprudência pacífica nesse órgão. No próprio recurso citado pela Relatora, nº 148.330, que deu provimento ao pedido do contribuinte, contudo, por maioria de votos, importante destacar que nesse acórdão, os relevantes esclarecimentos que o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa fez em sua declaração de voto, cujas razões se amoldando com perfeição ao caso em debate, transcrevo-as de forma livre a seguir.

(...) O que se discute é a incidência, ou não, no caso concreto, de uma norma que institui uma exceção à regra geral contida no art. 8º, acima transcrito, que reduz para zero a alíquota aplicável. Trata-se do art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, *verbis*:

"Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

IX — juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocação no exterior, previamente autorizados pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive commercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses."

(sublinhei)

Ora, essa é uma norma de índole eminentemente extrafiscal, onde o legislador claramente oferece uma vantagem - a alíquota zero na remessa de rendimentos - com o objetivo de induzir uma determinada conduta, qual seja, a de que as captações de recursos no exterior sejam feitas com prazos de amortização longos, mantendo no País por mais tempo esses recursos.

Dessa explanação se vê que não se trata de aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, tanto que em toda extensão do acórdão no recurso citado nº 148.330, em nenhum momento é citada essa questão. Restando, portanto, ser uma questão de prova se, em cada caso, a conduta do sujeito passivo se amoldou ou não a situação legal para que o contribuinte possa usufruir do benefício fiscal.

Ainda, sendo uma questão de prova não se pode diretamente aplicar um julgado ao outro de forma direta, de toda sorte entendo aplicável o delineamento do objeto que ora se discute. Na citada Declaração de voto ainda encontramos o seguinte:

A questão central é: esses aumentos de capital, nas circunstâncias em que ocorreram, são oponíveis ao Fisco, para legitimar a pretensão da Contribuinte de usufruir a vantagem oferecida pela norma excepcional? Ou, por outro ângulo, essas remessas de recursos ao exterior podem não ser consideradas como devolução dos recursos que ingressaram no país?

A resposta é negativa para ambas as indagações.

É evidente que, embora a saída dos recursos tenha se dado sob a rubrica de aumento de capital, se destinaram ao pagamento dos empréstimos captados no exterior cujos recursos foram repassados para a Recorrente. A remessa dos recursos, para a liquidação desses empréstimos, portanto, representa, ipso facto, o retorno, antes do prazo médio dos 96 meses, dos recursos ingressados no País.

Não há como desconsiderar o fato de que o aumento de capital das empresas Lir e Loi visava alcançar um outro objetivo: contornar a norma que exigia a permanência dos recursos captados no exterior por prazo longo. Embora do ponto de vista formal, a operação se processe de acordo com a letra da lei, a convivência entre a saída antecipada dos recursos e o gozo da vantagem oferecida pelo legislador, afronta o seu espírito.

Trata-se de hipótese típica da chamada fraude à lei, isto é, a observância da letra da lei (*verba legis*) para alcançar fim contrário ao seu espírito (*mens legis*).

De outro lado, no voto condutor de primeira instância, asseverou o insigne julgador:

Em 19/10/1999, a fiscalizada concedeu empréstimo de US\$ 90.000.000,00 para a empresa Ceval International, por meio de contrato de mútuo. O recurso foi enviado no dia 20/10/1999 e no dia seguinte, a mutuária adquiriu grande parte dos títulos eurobônus.

Entre 29/09/2004 e 01/10/2004, houve a liquidação do mútuo com o recebimento dos valores pela fiscalizada, na mesma época em que deveria honrar a maior parte dos títulos eurobônus de sua responsabilidade. Além disso, o valor do mútuo concedido (US\$90.000.000,00) é quase idêntico à dívida na forma de eurobônus da empresa fiscalizada (US\$ 90.940.000,00).

Para ratificar a tese de que os recursos utilizados pela Ceval International para a aquisição dos títulos eurobônus foram provenientes da Bunge Alimentos, esta foi intimada a informar a destinação dada pela empresa Ceval International Ltd. ao valor recebido em virtude do mútuo pactuado em 19/10/1999. Entretanto, a empresa somente afirmou genericamente que os recursos foram utilizados para fomentar as operações mantidas pela companhia.

A análise dos balanços e balancetes apresentados demonstraria que a empresa Ceval International não possuía disponibilidades para a aquisição de títulos eurobônus efetuada em 21/10/1999, no valor de US\$ 68.978.000,00.

Para aprofundar as investigações, foi solicitado que a empresa apresentasse o razão das contas contábeis 1.1.01.02.08 – Citibank – NY e 1.1.01.04.04 – Citibank –NY, de sua controlada Ceval International Ltd., relativamente aos lançamentos efetuados no mês de outubro de 1999 e os respectivos diários, bem como os extratos bancários relativos à movimentação bancária contabilizada no mês de outubro de 1999 em tais contas contábeis. Todavia, a empresa não apresentou os documentos solicitados, alegando que em virtude do tempo transcorrido a empresa não dispunha mais dos elementos solicitados.

A fiscalização contesta esta assertiva, apoiando-se no fato de que seria obrigatória a conservação dos comprovantes até o transcurso do prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário, conforme art. 37 da Lei nº 9,430, de 1996. Além disso, as contribuições teriam prazo decadencial de 10 (dez) anos, obrigando a apresentação dos documentos solicitados.

Desta forma, à luz das respostas genéricas apresentadas e em virtude da ausência de apresentação de elementos que poderiam comprovar o contrário, a fiscalização concluiu que a aquisição de US\$ 68.978.000,00 em títulos eurobônus em 21/10/1999 pela Ceval International foi efetuada com recursos recebidos na véspera da empresa fiscalizada, especificamente parte dos US\$ 90.000.000,00 relativos ao mútuo concedido.

Para reforçar a vinculação do mútuo sob análise com a dívida representada pelos títulos eurobônus, a fiscalização utilizou a mesma sistemática, desta vez buscando o rastreamento dos recursos recebidos pela empresa fiscalizada quando da liquidação do mútuo em 2004, visando identificar se estes foram utilizados para quitação da dívida representada pelos títulos eurobônus.

A contribuinte foi intimada a apresentar o razão de sua conta contábil 01020.01012 Banco do Brasil-BL AS, com os lançamentos efetuados no dia 28/10/2004, além do respectivo extrato bancário.

Em análise dos documentos fornecidos, foi verificado o seguinte lançamento: débito contábil de R\$ 255.773.400,00, com histórico "Ref. Liq. Santista Export XB. Al". Tal lançamento corresponde ao valor da maior parte recebida pela empresa referente à quitação do mútuo concedido à Ceval International Ltd. As obrigações de tal mútuo foram transferidas pela Ceval International para a Santista Export Ltd., na data de 05/06/2000, conforme "Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Crédito com Assunção de Débito" (docs. 75 e 76), o que justifica o pagamento efetuado pela Santista Export. A este lançamento contábil corresponde crédito no extrato bancário de mesmo valor com o histórico "câmbio".

O lançamento a crédito contábil de R\$ 240.197.711,61, com o histórico "Pgto pric + jrs Eurobônus Citi" corresponde ao pagamento dos títulos eurobônus que venceriam em 01/10/2004 e corresponde a dois lançamentos constantes no extrato bancário, na mesma data de recebimento da maior parcela do mútuo recém tratado, também com histórico "câmbio".

Desta forma, o fluxo financeiro relativo às operações em análise foi sincronizado, com a empresa fiscalizada recebendo a liquidação do mútuo e utilizando tais recursos na quitação de seu empréstimo lastreado em títulos eurobônus, o que indicaria que desde a concessão deste mútuo tais recursos já estavam vinculados ao resgate destes títulos.

A empresa teria optado pela concessão do mutuo à sua subsidiária Ceval International para que esta efetuasse o resgate dos títulos eurobônus, ao invés de efetuar tal operação diretamente. A motivação para tal "artifício" estaria relacionada com o imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre todas as remessas efetuadas a título de juros incidentes sobre os títulos eurobônus, no caso de resgate antecipado dos títulos. A alíquota

de IRRF só seria reduzida a zero quando o prazo médio de amortização correspondesse, no mínimo, a 96 meses, conforme inciso IX, do art. 10 da Lei nº 9.481/97.

Com essa detalhada descrição sobre o caso em julgamento, o que não se pode desconsiderar é o fato dos recursos da Bunge Alimentos repassados a Ceval International, via contrato de mútuo, terem sido aplicados de forma inequívoca no resgate antecipado dos Eurobônus deixando patente a real intenção da atuada nessa operação. Para se ter esse raciocínio não é preciso lançar mão da Desconsideração da Personalidade Jurídica, trata-se na verdade de uma constatação notória pelo sincronismo das operações documentadas.

Não há que se falar em Desconsideração da Personalidade Jurídica, isso somente poderia ser ventilado se para que fosse possível chegar a conclusão da responsabilidade da atuada, houvesse o requisito da aplicação da desconsideração mas não é o caso. Os fatos estão claros e comprovados nos autos: Recursos repassados pela atuada a controlada serviram exclusivamente para efetuar o discutido resgate. Contrário sensu, onde teriam sido aplicados tais vultuosos recursos? Não se vislumbra em todo o processo qualquer resposta senão o que foi demonstrado pela fiscalização e que embasou o lançamento.

Subsidiariamente entendeu a relatora que a fiscalização deveria ter contestado o fato que Ceval International já havia adquirido parte dos eurobônus antes mesmo do recebimento dos valores mutuados, no importe de US\$ 6,510,000.00.

Ora, a legislação sobre essa questão amplamente debatida nos atos anteriores mostra que o prazo médio mínimo de amortização dos títulos deveria ser de (96 meses). O Valor da aquisição dos títulos no exterior correspondeu a US\$ 90.940.000.00. O fato de hipoteticamente ser possível que aproximadamente 7% dos títulos tenham sido resgatados com recursos próprios da Ceval International em nada socorre a atuada nessa questão. De uma forma ou de outra não estaria sendo atendido o requisito do prazo médio mínimo. Importante repetir que o valor do mútuo concedido (US\$90.000.000,00) é quase idêntico à dívida na forma de eurobônus da empresa fiscalizada (US\$ 90.940.000,00).

Além disso, ressalte-se que os juros também indiretamente passaram a ser pagos para a própria contribuinte, já que a credora dos juros passou a ser a Ceval International, sua controlada.

Continuando, diferentemente da Conselheira Relatora que entendeu ser uma conclusão contraditória exposta pelo Fisco o fato da Ceval International ser empresa "majoritariamente fornecedora de recursos para a controladora" (Recorrente) por se encontrar estabelecida em região "caracterizada pela facilidade de obtenção de financiamentos internacionais e também ser caracterizada com falta de capacidade financeira, de minha parte entendo que faz sentido sim essa argumentação, pois, demonstra que houve uma inversão no fluxo de recursos com um objetivo especial e específico, qual seja, o resgate dos títulos.

CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 04/10/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA

O

Impresso em 05/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelo exposto, concluo que o procedimento da Contribuinte constituiu violação do requisito previsto no art. 1º, XI da Lei nº 9.481, de 1997 e, portanto, é devida a cobrança do Imposto de Renda sobre a remessa dos recursos para pagamento dos encargos referentes aos recursos captados no exterior.

Os trechos sublinhados do acórdão recorrido e do primeiro acórdão paradigma explicitam o problema que há em relação à comprovação da divergência para o exame do mérito que levou o acórdão recorrido a afastar a infração no âmbito do IRPJ e da CSLL.

Logo quando começa a tratar da infração sob exame, o voto que orientou o acórdão recorrido registra a possibilidade de análise da matéria no âmbito da 1ª Seção, "mesmo tendo o auto de infração do IR-Fonte sido julgado autonomamente pela 2ª Seção de Julgamento do CARF, por possuírem objetos distintos".

Isso porque, ainda segundo o acórdão recorrido, o auto do IR-Fonte tratava da recompra dos Eurobônus antes de ultrapassado o prazo legal para a não incidência desse tributo, enquanto o de IRPJ e da CSLL se referia à glosa de despesas por desnecessárias, não havendo formação de coisa julgada material pela 2ª Seção.

Essa autonomia (não vinculação) entre os julgamentos da 1ª e da 2ª Seção já permite visualizar um problema na caracterização de divergência. É que o trabalho da Fiscalização, embora partindo de um mesmo fato básico, revela diferenças entre as abordagens para o lançamento de IR-Fonte e para o lançamento de IRPJ/CSLL.

Fica claro pelo Termo de Verificação Fiscal, fls. 1726 a 1815, que o lançamento de IRPJ/CSLL necessita de uma abordagem diferente em relação ao IR-fonte, o que já deixa evidente que a decisão favorável à Fazenda Nacional em relação ao IR-Fonte não pode ser simplesmente estendida para o IRPJ/CSLL, e nem se presta para caracterização de divergência, porque ela não adentra nas questões relativas à necessidade da despesa, que é o que interessa para o IRPJ e a CSLL.

Vale registrar novamente o seguinte trecho do TVF:

g.4) Conseqüências do resgate antecipado dos títulos eurobônus.

As conseqüências do resgate dos títulos eurobônus relativamente ao IRRF estão tratadas em termo próprio, conforme processo administrativo fiscal nº 13971.001630/2006-60.

Quanto à apuração dos resultados da empresa, a ocorrência do resgate antecipado dos títulos eurobônus por intermédio de empresa controlada, via concessão de mútuo, implicaria necessidade de se analisar a dedutibilidade dos juros pagos sobre tais títulos no contexto global da operação.

[...]

E é nesse contexto global da operação que a Fiscalização passa a confrontar as taxas de juros pagas para a empresa controlada no exterior com as taxas de juros recebidas

dessa mesma controlada para fins de glosar o excesso dos juros pagos em relação aos juros recebidos (matéria que é totalmente estranha ao lançamento do IR-Fonte).

De acordo com o acórdão recorrido, a "coincidência parcial de datas de remessa e de valores e a recompra do Eurobônus, além da data de resgate desses títulos e da remessa de quantias pela controlada no exterior" não caracterizariam indícios fortes de confusão de recursos entre a recorrente e sua controlada no exterior, e nem seriam suficientes para descaracterizar o mútuo efetuado entre controlada e controladora.

Tais argumentos não podem ser nem mesmo confrontados com o acórdão paradigma, porque essas questões são irrelevantes no que toca ao IR-Fonte.

Vale observar que o acórdão paradigma deixa claro que, em relação à matéria por ele tratada (IR-Fonte), não há necessidade de adentrar na Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica.

O que importou para o acórdão paradigma é, em síntese:

- que o legislador concedeu o benefício da alíquota zero para o IR-Fonte que incide sobre a remessa de remuneração dos títulos com o objetivo de que as captações de recursos no exterior fossem feitas com prazos longos de amortização, mantendo esses recursos no Brasil por mais tempo;

- que o recurso que a empresa autuada enviou para sua controlada no exterior serviu para o resgate, antes do prazo médio dos 96 meses, dos títulos que a autuada havia emitido;

- e que a convivência entre o resgate antecipado dos recursos pela controlada da autuada, e o gozo da vantagem oferecida pelo legislador referente à alíquota zero do IR-Fonte, afronta o espírito da lei.

Esses foram os fundamentos para a manutenção do lançamento de IR-Fonte.

A PGFN alega em seu recurso especial que o lançamento de IRPJ não dependeria da desconsideração das operação de mútuo em 1999, e que a despesa incorrida, na parcela que supera a receita advinda do mútuo com empresa controlada, não pode ser considerada necessária à atividade da empresa porque não havia justificativa para que esse excesso de despesa fosse suportado.

Ocorre que a questão da desnecessidade, ou não da despesa com juros não foram objeto de apreciação nem pelo acórdão recorrido nem pelo paradigma

As questões do contrato de mútuo no lançamento de IR-Fonte serviram apenas para caracterizar que houve resgate antecipado dos títulos, que os recursos captados no exterior com a emissão de Eurobônus retornaram ao exterior antes do prazo exigido pela lei para a concessão do benefício fiscal, e que, assim, a remuneração paga ao detentor dos títulos deveria sofrer a incidência normal do IR-Fonte.

O resgate antecipado dos títulos Eurobônus (que serviu para a manutenção do lançamento do IR-Fonte) não implica necessariamente em considerar a despesa de juros

decorrentes do contrato de mútuo, nas condições em que foi firmado com a empresa controlada no exterior, como despesa desnecessária.

Mais uma vez, vale destacar que para o IR-Fonte o que interessa é que houve o resgate antecipado dos títulos Eurobônus, sendo irrelevante qualquer situação posterior a isso que tenha relação com a apuração do IRPJ, atinente às diferenças entre as receitas e despesas financeiras decorrentes das operações com a empresa controlada, à caracterização de despesa desnecessária, etc.

Há um parágrafo no voto vencedor que orientou o acórdão paradigma que não deixa nenhuma dúvida sobre o que orientou essa decisão:

Ora, a legislação sobre essa questão amplamente debatida nos atos anteriores mostra que o prazo médio mínimo de amortização dos títulos deveria ser de (96 meses). O Valor da aquisição dos títulos no exterior correspondeu a US\$ 90.940.000.00. O fato de hipoteticamente ser possível que aproximadamente 7% dos títulos tenham sido resgatados com recursos próprios da Ceval International em nada socorre a autuada nessa questão. De uma forma ou de outra não estaria sendo atendido o requisito do prazo médio mínimo.

O que o paradigma diz, com todas as letras, é que, seja por meio de mútuo firmado com empresa controlada, seja por recursos próprios dessa empresa controlada, seja ainda por meio de aumento de capital de controlada no exterior (um outro caso referenciado pelo paradigma), "de uma forma ou de outra" não estaria sendo atendido o requisito do prazo médio mínimo".

Pode-se dizer mais. O requisito do prazo médio mínimo não estaria sendo atendido até mesmo se a empresa autuada tivesse resgatado diretamente os títulos, com seus próprios recursos, e também nesse caso estaria validado o lançamento de IR-Fonte sobre as remunerações já pagas (que haviam sido submetidas à alíquota zero do tributo), sem qualquer consequência para o IRPJ e a CSLL.

Toda a abordagem sobre o contrato de mútuo no processo de IR-Fonte teve o escopo de indicar que os recursos enviados ao exterior pela empresa autuada foram destinados para o resgate antecipado dos título por ela emitidos, o que comprometeu o benefício fiscal em relação ao IR-fonte.

Mas isso não permite qualquer confrontação com a decisão do IRPJ e da CSLL, relativamente à glosa do excedente das despesas financeiras (em relação às receitas recebidas da controlada), que foi considerado como despesa desnecessária.

O segundo paradigma, Acórdão nº 101-95.014, só serve para comprovar divergência quanto à questão da decadência, que neste caso está relacionada à possibilidade de o Fisco examinar efeitos tributários futuros de operações comerciais realizadas no passado.

Ele não serve para comprovar a divergência referente à glosa de despesas desnecessárias de juros.

Como não houve comprovação da primeira divergência, que corresponde ao exame do mérito pelo acórdão do acórdão recorrido, sendo, portanto, autônomo e suficiente para o cancelamento da parte do auto de infração de IRPJ/CSLL aqui em análise, não há

Processo nº 13971.001629/2006-35
Acórdão n.º **9101-002.431**

CSRF-T1
Fl. 32

utilidade em se discutir eventual divergência que trate de preliminar, restando esta prejudicada; pois, ainda que a preliminar que foi acolhida pelo recorrido venha a ser rejeitada no julgamento da instância especial, tal decisão não poderá reverter o mérito do recorrido.

Assim, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN, quanto a primeira divergência, e de DECLARAR prejudicada a segunda divergência.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo