



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

Processo n° 16327.001000/2006-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.181 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de março de 2015
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DO ILÍCITO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há nulidade quando a autoridade fiscal descreve claramente a justificativa para a realização dos lançamentos e a pessoa jurídica demonstra pleno conhecimento do ilícito fiscal a ela imputado, rebatendo-o em suas peças de defesa. A mera divergência entre os dispositivos legais indicados no termo de verificação fiscal e no auto de infração, por si só, não implica cerceamento do direito de defesa.

CONTRATO DE MÚTUO. DECADÊNCIA. VERIFICAÇÃO DOS FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REFLEXOS TRIBUTÁRIOS FUTUROS.

A celebração do contrato de mútuo não atrai o termo inicial do prazo decadencial para a data do negócio, pois esse ato, por si só, não gera efeito constitutivo de crédito tributário. Esse efeito sobre a apuração do IRPJ e da CSLL somente nasce quando o sujeito passivo escritura as despesas (caso entenda dedutíveis), o que então repercute na formação da base de cálculo dos tributos, seja na formação de prejuízo fiscal ou base negativa, seja na redução do lucro tributável.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. AUTUAÇÃO POR PRESUNÇÃO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Preliminar de nulidade afastada porque a autuação fiscal não foi baseada em indícios ou presunções, mas decorreu da não apresentação de documentos comprobatórios das informações escrituradas pela pessoa jurídica. Nos termos do artigo 264 do RIR/99, a pessoa jurídica é obrigada a conservar, em ordem, os documentos que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

CONTRATO DE MÚTUO. PRECLUSÃO LÓGICA. REABERTURA DE FISCALIZAÇÃO SOBRE PERÍODO JÁ FISCALIZADO. INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA

Não há ofensa ao art. 906 do RIR/99 quando inexistir coincidência de matéria e período fiscalizado entre os processos administrativos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CONTRATO DE MÚTUO. DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL. DEDUTIBILIDADE.

Comprovada a necessidade da contratação do mútuo para a complementação de recursos destinados ao pagamento de aquisição de participação societária e, conseqüentemente, expansão dos negócios da pessoa jurídica, as despesas com juros e variação cambial decorrentes deste contrato são consideradas dedutíveis para fins de determinação do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

CONTRATO DE MÚTUO. DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO CAMBIAL. DEDUTIBILIDADE.

Comprovada a necessidade da contratação do mútuo para a complementação de recursos destinados ao pagamento de aquisição de participação societária e, conseqüentemente, expansão dos negócios da pessoa jurídica, as despesas com juros e variação cambial decorrentes deste contrato são consideradas dedutíveis para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento ao recurso. O Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

BRENO FERREIRA MARTINS VASCONCELOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shiguelo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Lançamento

A questão sob análise diz respeito a autos de infração lavrados em 28/07/2006 para a exigência de débitos de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício e juros de mora (fls. 545-568).

Em 30/10/1997, a contribuinte, então denominada Indústrias Gessy Lever Ltda. (atual Unilever Brasil Ltda.), firmou contrato de mútuo com a Unilever NV, sediada na Holanda e detentora, à época dos fatos, de 0,01% de seu capital social, no montante de US\$730.000.000,00 (equivalentes a R\$805.482.000,00), devidamente registrado no Banco Central do Brasil, cujo ingresso de recursos no País se deu de maneira simbólica.

Ainda, nesta mesma data, a Unilever NV aumentou, em US\$14.698.875,83 (equivalentes a R\$16.218.739,59), o capital social da então denominada Unilever Brasil Ltda. (atual Mavibel Brasil Ltda.), que, à época dos fatos, detinha 99,99% do capital social da contribuinte. Referida operação simbólica também foi registrada no Banco Central do Brasil.

Paralelamente, conforme consta do Termo de Verificação e Constatação Fiscal – “TVF” (fls. 570-572), a contribuinte adquiriu da Philip Morris Latin America Inc., sediada nos Estados Unidos, as ações detidas na Finest Comercial S.A., a qual, após absorção de patrimônio líquido cindido da Kraft Suchard Brasil S.A., referente à produção e comercialização de sorvetes e produtos relacionados, passou a ser denominada de Kibon S.A. – Indústrias Alimentícias.(fls. 385-455) (doravante tratada como “aquisição das indústrias de sorvete Kibon”), pelo montante de US\$929.700.000,00 (equivalentes a R\$1.025.830.980,00), cuja quitação ocorreu da seguinte maneira:

- (i) US\$744.698.875,83 transferidos diretamente da Unilever NV (Holanda) à Philip Morris (Estados Unidos), em virtude do ingresso simbólico no Brasil dos recursos oriundos do contrato de mútuo e do aumento de capital acima mencionados; e
- (ii) US\$185.301.124,17 decorrentes de recursos próprios da contribuinte, “cujo recurso foi aplicado no pagamento de imposto de renda e depósito CC-5, conforme consta às fls. 233”.

Diante deste cenário, a autoridade fiscal entendeu que, além de o contrato de mútuo ter sido registrado no Banco Central do Brasil com a finalidade de capital de giro, e não de investimento, conforme constava no pedido de autorização para o empréstimo, não ficou comprovada a real necessidade da geração das despesas de juros e variação cambial dele decorrentes, não guardando relação com a atividade exercida pela contribuinte e com a manutenção da respectiva fonte produtora, sendo, portanto, consideradas indedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não estarem revestidas de usualidade e normalidade (fls. 575-577).

A autoridade fiscal, ainda, em razão da indedutibilidade de referidas despesas, intimou a contribuinte a retificar o seu Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR para correção do seu saldo de prejuízo fiscal e de base de negativa de CSLL.

Impugnação da contribuinte (fls. 611-854)

Pela sua pertinência, transcrevo parte do relatório do acórdão nº 16-11.406 proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, em 27/10/2006:

“(…)14 A empresa apresentou impugnação...alegando, em resumo, que:

*14.1 os autos de infração são **nulos** e devem ser arquivados, em razão de **cerceamento do direito de defesa**, causado pelas três diferentes **capitulações legais** consignadas nos autos de infração e no TV, sendo que neste a divergência ocorre tanto no enquadramento legal, à fl. 542, como no item 6, à fl. 571;*

*14.2 ocorreu a **decadência**, pois a fiscalização pretende desconstituir o mútuo realizado em 30/10/1997;*

*14.3 os autos de infração são **nulos** e devem ser arquivados, pois são fundados em meros indícios, presunções e conclusões arbitrárias e injustificadas, com diversos erros, vícios e imperfeições, como por exemplo, a tese de que a atual controladora “realizou investimentos diretos no Brasil” e que a mesma tomou a “decisão de investimentos...que tenha por objetivo, a diversificação de seus negócios e, portanto, gastos de caráter permanente e de longo prazo”, à fl. 570, capítulo IV, item 3;*

14.4. os autos de infração devem ser cancelados pois a contabilidade lastreada em documentos comprova que a operação realizada foi efetivamente de mútuo e a fiscalização pretendeu inverter o ônus da prova, sem a devida base legal;

*14.5. os autos de infração são **nulos** e devem ser extintos, pois a **descrição do fato** passa ora pela simulação de mútuo, ora pela remessa simbólica dos recursos ao Brasil, ora pela não necessidade da despesa, ora pelas perdas tributárias do procedimento adotado, sem descrever a conduta infracionária, prejudicando, assim, a defesa;*

14.6 não há norma legal que vede o planejamento tributário, pois a Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, não pode ser aplicada, pois:

a) depende, por disposição expressa, de lei ordinária, ainda inexistente, que a regulamente;

b) não houve a dissimulação (ocultação, encobrimento com astúcia), que é sempre ato ilícito, entendendo a impugnante que a norma trata de vedar a evasão e não a elisão de tributo;

c) o parágrafo único do art. 116 do CTN é inconstitucional, pois a realização do princípio da capacidade contributiva e da isonomia é tarefa do legislador e não da administração tributária;

*14.7 os autos de infração são **nulos**, pois a fiscalização alega simulação do negócio jurídico sem prova-la, muito embora “todos os documentos solicitados” tenham sido providenciados; ou seja, não houve simulação e o mútuo é lícito e real;*

14.8 os autos de infração devem ser **anulados**, pois ocorreu a **preclusão lógica**, visto que o exame de mútuo já se deu no processo administrativo de n.º 13808.001534/00-19, relativo aos anos-calendário de 1997 e 1998, que trata da glosa de despesa com ágio em face da não incorporação da empresa adquirida em parte com recursos do mútuo em tela, cuja efetividade e ocorrência não foram questionadas por aquela fiscalização, de forma que houve uma **homologação** implícita da ocorrência e validade do mútuo; corrobora este entendimento a ordem escrita exigida pelo art. 906 do RIR/99, ausente, neste caso, quando se trata de reabertura de fiscalização de período já fiscalizado;

14.9 a CSLL é inexigível, pois não há previsão legal para a indedutibilidade de despesas não necessárias;

14.10 o mútuo financeiro não é descaracterizado se o mutuário solicita ao mutuante que, por sua conta e ordem, remeta o dinheiro a terceiro, o que foi validado expressamente pelo BACEN, nada impedindo a contratação de mútuo para a aquisição de investimento;

14.11 a remessa direta aos EUA e a operação simbólica de câmbio foram prévia e expressamente autorizadas pelo BACEN, conforme fls. 368 a 370, o que confirma o mútuo e afasta a presunção fiscal de investimento direto no Brasil;

14.12 a contabilidade, ao contrário do que diz a fiscalização, não indica que o mútuo é um investimento direto, pois inexistente o registro mencionado pela fiscalização, visto que o recebimento do valor foi lançado na conta "Trens c/c Mútuo" (sic), 2221171, conforme o Diário Geral n.º 10, à fl. 308, com o respaldo nos seguintes documentos:

a) carta da atual controladora ao BACEN, de 15/10/97, consularizada em 21/10/97, declarando o empréstimo e suas condições, às fls. 101 a 103 e 259 a 261;

b) pedido de registro de empréstimo em moeda, efetuado pelo interessado junto ao BACEN, às fls. 838 e 839;

c) autorização prévia do BACEN, de n.º 10-2-97/01025, de 24/10/97, para o ingresso do valor em tela para "capital de giro", às fls. 840 e 841;

d) contrato de fechamento de câmbio, de n.º 97/032000, de 30/10/97, com a declaração de que se trata de empréstimo do valor em tela como capital estrangeiro de longo prazo, às fls. 368 a 370;

e) certificado de registro de entrada de capital estrangeiro, do BACEN, de n.º 241/34602, com o valor em tela e a declaração de que se trata de "capital de giro";

14.13 além da preclusão lógica do exame do mútuo, implicitamente homologado na ação fiscal anterior, o mútuo foi corretamente operacionalizado, conforme demonstram:

a) os registros de entrada e de saída do numerário junto ao BACEN (contratos de fechamento de câmbio, de fls. 368 a 370 e 842 a 847, e ao DARF de IRRF pela aquisição efetuada, de fls. 380 e “doc. 12”, não apresentado), sendo que os contratos de câmbio mostram: (I) **entradas simbólicas** de US\$730.000.000,00 como empréstimo para o interessado (fls. 368 a 370) e de US\$14.698.875,83 como investimento direto na então controladora (fls. 371 a 373) e (II) **saídas simbólicas** de US\$719.591.468,49 e de US\$25.475.141,47 do interessado como investimento (fls. 374 a 379 e 842 a 847);

b) os pagamentos de IRRF nas remessas dos numerários referentes aos juros pagos (todos registrados no Anexo I do certificado de registro de empréstimo), conforme DARF's de fls. 848 a 853, que totalizam R\$77.528.821,11, convalidam o mútuo e afastam a tese da indedutibilidade dos juros;

14.14 do exposto, conclui-se “que não houve ‘pagamento simbólico’, mas sim pagamento da Impugnante” para a vendedora da empresa adquirida, conforme contrato de câmbio e registros no BACEN, de forma que o mútuo existiu e o seu registro como “capital de giro” significa que a impugnante não devia nenhuma satisfação sobre o que faria como dinheiro, cabendo destacar que esse lapso “**decorreu de erro de expressão típica de uma situação especial, e não tributária, que não tem o condão de alterar a natureza jurídica da despesa incorrida**”;

14.15 havendo o mútuo, como foi demonstrado, os juros e a variação cambial são decorrências necessárias, cabendo destacar que o negócio de sorvetes já fazia parte da sua atividade, seja como fabricante, seja como proprietária de empresas dedicadas ao ramo;

14.16 o “contribuinte pode optar pela forma de negócio com menor impacto tributário, desde que tal redução não seja artificial, isto é, dissimulando o fato gerador”, não podendo o Fisco “interferir na administração da empresa (ingerência), pois a lei não lhe outorga esse poder”, sendo que o mútuo é usual e normal, apoiado em causa real e com legítimo propósito negocial; portanto, as despesas em tela são necessárias, usuais e normais, e dessa forma, dedutíveis, mesmo que os recursos tenham sido dirigidos para a realização de investimentos;

14.17 nada impede a utilização do planejamento tributário, desde que respeitados os limites da lei, mesmo que o plano tenha como único e exclusivo motivo a redução ou eliminação da carga tributária;

14.18 o parágrafo único do art. 116 do CTN não foi violado pelos motivos já expostos;

14.19 não houve simulação na “cisão” (sic) sofrida pelo interessado, pois “o conceito de simulação envolve sempre uma realidade fática destoante da realidade jurídica”, o que não ocorre neste caso, visto que “nenhuma das três hipóteses que caracterizam ato simulado está presente (aparência da transmissão de coisas ou direitos a pessoas diferentes, declaração falsa ou atos pré-datados ou pós-datados)”, além de que “a Administração Pública não tem poderes para,

isoladamente, anular ou declarar nula uma certa situação”, “prerrogativa do Poder Judiciário”, em resumo: se o ato é lícito, não há que se falar em simulação;

14.20 caso seja mantida a atuação, o IRRF de R\$77.528.281,11 pago sobre as remessas de juros, conforme fls. 848 a 853, deve ser compensado “com eventual valor remanescente deste caso, quer quanto ao IRPJ, quer quanto à CSLL”.

Decisão da DRJ (fls. 882-899)

No tocante às preliminares, os julgadores decidiram que:

- (i) o lançamento não foi atingido pela decadência, pois não se desconstituiu o contrato de mútuo e, sim, analisou-se os efeitos tributários dele decorrentes. Nesse sentido, em virtude de, em 2001 (ano-calendário fiscalizado mais antigo), a contribuinte ter optado pelo regime de tributação do lucro real anual, seu fato gerador ocorreu em 31/12/2001, de modo que o lançamento efetuado em 28/07/2006 estava dentro do prazo decadencial de 5 anos;
- (ii) a despeito de a contribuinte alegar que houve cerceamento de seu direito de defesa, conforme se verifica na impugnação, as supostas falhas na capitulação legal e de imprecisão da descrição dos fatos não foram impedimentos para tanto. Complementa, ainda, que em nenhum momento fez menção à simulação;
- (iii) o processo nº 13808.001534/00-19 tinha como objeto a glosa de despesa com ágio e a palavra “mútuo” sequer foi mencionada na decisão, de modo que não há se falar em preclusão do exame do mútuo se não houve a efetiva análise de seu contrato.

Já em relação ao mérito, concluiu que:

- (i) embora tenham ocorrido eventuais imprecisões, elas não são relevantes para a discussão da autuação, pois se tratam de mera contextualização do contrato de mútuo, cujos reflexos são, efetivamente, o objeto da discussão, não sendo, portanto, nulos os autos em análise;
- (ii) não há que se falar em inversão do ônus da prova e, sim, em satisfação da obrigação legal que a contribuinte tem de apresentar à fiscalização os documentos hábeis a respaldar sua escrituração. Quando intimada a apresentar aqueles que, coincidentes em valores e datas, comprovassem a entrega efetiva dos recursos nos Estados Unidos, ela não o fez;
- (iii) não se falou, nos autos de infração, em planejamento tributário, simulação e/ou dissimulação, de modo que os argumentos a eles relativos são improcedentes. Ainda, ressalta que não cabe à instância administrativa a análise de eventual inconstitucionalidade e, ou, ilegalidade de normas;

- (iv) no tocante a todas as alegações sobre a existência efetiva do mútuo, a autoridade fiscal argumenta que elas são improcedentes, pois, em razão da natureza simbólica dos contratos registrados no BACEN, a contribuinte deveria comprovar (e não o fez) a efetividade da entrega dos recursos nos Estados Unidos, de modo que as despesas de juros e variação cambial devem ser consideradas indedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, por não serem necessárias;
- (v) a despeito da alegação de inexistência de base legal para a indedutibilidade de despesas não necessárias para a CSLL, ela não deve prosperar, pois restou-se comprovada a inexistência do mútuo financeiro. Nesse sentido, não há que se falar em respaldo jurídico para as remessas efetuadas ao exterior, tampouco contábil para o registro das despesas com juros e variação cambial; e
- (vi) é improcedente o pedido de compensação dos lançamentos de IRPJ e CSLL, se mantidos, com o IRRF pago sobre as remessas de juros, pois se presume que estes valores (juros) foram efetivamente remetidos ao exterior.

Nesse sentido, a DRJ julgou totalmente procedente o lançamento.

Do Recurso Voluntário (fls. 914-972)

Com exceção das preliminares e dos argumentos de mérito referentes à simulação e ao planejamento tributário, que não constam da peça recursal, o recurso voluntário apresentado pela recorrente reproduziu os argumentos articulados na impugnação.

Juntada de documentos (fls. 976-996 e 1.021-1.031)

Em 05/11/2007, a fim de comprovar a efetiva transferência de recursos aos Estados Unidos, a contribuinte solicitou que fossem juntados aos autos (i) recibo recíproco emitido pelas empresas Philip Morris Latin America Inc. e Indústrias Gessy Lever Ltda. (atual Unilever Brasil Ltda.) e (ii) consentimento em reunião de conselho de administração, ambos devidamente traduzidos por tradutor público.

Em 28/05/2014, a recorrente apresentou petição reforçando a efetividade do contrato de mútuo pelo recibo acima mencionado, bem como traz aos autos o acórdão nº 107-09.420 da Sétima Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do qual o voto proferido pelo Conselheiro relator Hugo Correia Sotero (e seguido por unanimidade pelos demais conselheiros) deu provimento ao recurso voluntário no processo nº 16327.0028085/2005-31, considerando dedutíveis as despesas com juros passivos, referentes ao ano-calendário 2001 e também decorrentes do contrato de mútuo firmado pela recorrente com a Unilever NV.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo. Ressalvo, no entanto, as indicações contidas em trechos transcritos, as quais se referem à numeração dos autos do processo físico (em papel).

I. Preliminares

Da falta de consonância entre a capitulação consignada nos autos de infração e no Termo de Verificação e Constatação Fiscal – “TVF”

A recorrente alega que a autoridade fiscal identificou o mesmo ilícito fiscal com diversos conjuntos de tipificações tributárias, substancialmente diferentes, impedindo-a de conhecer, em sua plenitude, os argumentos e raciocínio da autuação sofrida.

Isso porque, no campo intitulado como “enquadramento legal”, o auto de infração de IRPJ estaria suportado pelos artigos 247, 249, inciso I, 251, parágrafo único, e 299 do RIR/99, e, por sua vez, no TVF é possível verificar duas fundamentações, a saber:

- (i) artigos 380, 277, 374, 299 e seus parágrafos do RIR/99; e
- (ii) artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/99.

Em relação à CSLL, a recorrente alega que a mesma situação se verificou, pois o auto de infração a ela relativo foi justificado pela infringência ao disposto no artigo 20 e parágrafos da Lei nº 7.689/88, no artigo 19 da Lei nº 9.249/95, no artigo 10º da Lei nº 9.316/96, no artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e no artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858/99.

Nesse sentido, a recorrente pede que os autos de infração sejam considerados nulos, pois tais imprecisões e confusões na tipificação do ilícito fiscal cercearam seu direito de defesa.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a recorrente, ao mencionar os fundamentos constantes no TVF, informou, no item (i) acima, um dispositivo errado: onde se lê artigo 380, refere-se, em verdade, ao artigo 377, conforme se verifica na fl. 575. Já nos dispositivos legais relativos à CSLL, onde se lê artigo 20 e §§ da Lei nº 7.689/88 e artigo 10º da Lei nº 9.316/96, referem-se, respectivamente, aos artigo 2º e §§ e artigo 1º.

De fato, possui razão a recorrente em alegar falta de consonância entre os enquadramentos legais descritos no auto de infração e no TVF, no entanto, não entendo que mereça prosperar a alegação de cerceamento do seu direito de defesa.

Isso porque, a partir da leitura do TVF, a despeito de a autoridade fiscal fazer menção aos artigos 377, 277, 374, 299 e seus parágrafos do RIR/99, conforme mencionado no item (i) acima, verifica-se que restou clara a justificativa dos lançamentos efetuados, permitindo, portanto, que a recorrente exercesse o contraditório e a ampla defesa. Vejamos trecho do TVF (fls. 575 e 576):

“(…)6. Em relação à infração, vale dizer que do exame da necessidade das despesas financeiras (juros e variação cambial passiva), verifiquei que em harmonia com o disposto no Regulamento

do Imposto de Renda, não há de se contemplar como dedutível qualquer despesa financeira contabilizada na pessoa jurídica, mas tão-somente aquelas despesas que, sendo operacionais, estejam revestidas dos predicados da usualidade e normalidade, que, guardem uma natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, que, em suma, sejam despesas indispensáveis. Todo esse conjunto de conceitos, cuja integral materialização é imprescindível à legitimação da dedutibilidade decorre da combinação dos dispositivos contidos nos artigos 377, 277, 374, 299 e seus parágrafos, do RIR, Decreto nº 3000, de 26/03/1999.” (grifos não originais)

Em relação ao item (ii) tal alegação de cerceamento também não merece prosperar, pois embora tenha mencionado dispositivo novo no TVF (se comparado ao auto de infração), qual seja, o artigo 300 do RIR/99, também restou claro que o objetivo da glosa era a indedutibilidade das despesas com juros e variação cambial passiva (fl. 577):

“Assim, por tudo exposto, no presente termo, concluo que as despesas financeiras contabilizadas, a título de variações cambiais e juros passivos, conforme consta à fls. 497 do processo, são indedutíveis, tendo em vista, a falta de legitimidade da dedutibilidade decorrente da combinação dos dispositivos contido nos artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR, Decreto nº 3000, de 26/03/1999 e falta de comprovação do valor de us\$ 730 milhões remetidos diretamente à Phillip Morris, Usa, razão pela qual é lavrado o presente auto de infração.” (grifos não originais)

Nesse sentido, a despeito de o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 determinar que, dentre outros, o auto de infração deverá conter obrigatoriamente a disposição legal infringida, entendo que a falta de consonância entre os dispositivos mencionados nos autos de infração e no TVF não cerceou o direito de defesa da recorrente, pois, tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, ela demonstrou conhecimento do ilícito fiscal a ela imputado.

A 2ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento deste Conselho recentemente se pronunciou em situação semelhante:

“NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL. VÍCIO NÃO CONFIGURADO. PRELIMINAR REJEITADA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.” (Acórdão nº 1802-002.146, em sessão de 06/05/14, Rel. Cons. Nelson Kichel) (grifos não originais).

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, em reconhecida obra sobre o processo administrativo fiscal¹, assim lecionam quanto aos elementos nucleares do ato administrativo de lançamento

“é necessário, portanto, que o auditor relate, com clareza, os fatos ocorridos, as provas, e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos do fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte.”

Diante do exposto, rejeito a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Da decadência quanto ao questionamento da operação de mútuo

A recorrente alega que a pretensão fiscal havia decaído quando da lavratura do auto de infração, pois o contrato de mútuo que originou as despesas de juros e variações cambiais, ora glosadas, foi firmado em 30/10/1997.

Nesse sentido, a despeito da existência de reflexos tributários futuros, quais sejam, pagamentos de juros e variação cambial, a recorrente aduz que eles nascem e decorrem de tal contrato, o qual, no momento do lançamento (28/07/2006), já tinha sido atingido pelo prazo decadencial, devendo, portanto, ser anulado o processo administrativo em questão.

Conforme disposição expressa dos artigos 150, §4º e 173 do CTN, a autoridade fiscal possui o prazo de 5 anos para constituir exigências tributárias, de modo que, em 2006, não mais poderia formalizar lançamento para exigência de crédito tributário quanto a infrações ocorridas em 1997.

Entendo, mais uma vez, que não assiste razão à recorrente. A celebração do contrato de mútuo não atrai o termo inicial para a data do negócio, pois ele não gera efeito constitutivo de crédito tributário. Esse efeito sobre a apuração dos tributos IRPJ e CSLL somente nascerá quando o sujeito passivo *escuriturar* as despesas (caso entenda dedutíveis), o que então repercutará na formação da base de cálculo dos tributos, seja na formação de prejuízo fiscal ou base negativa, seja na redução do lucro tributável.

O artigo 37 da Lei nº 9.430/96 determina, inclusive, que *“os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esse exercício”*.

Assim, cabe à recorrente comprovar a regularidade das despesas ora discutidas e utilizadas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos períodos fiscalizados, podendo a autoridade fiscal, por sua vez, delas discordar, desde que não atingida a decadência para a constituição do crédito tributário, podendo, inclusive, efetuar verificações em períodos anteriores, já atingidos pela decadência, vedando-se, no entanto, a constituição de créditos tributários sobre eles.

Nesse sentido já se manifestou este Conselho:

“AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DOS FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E

ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para a constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN).” (Acórdão nº 1101-000.863, da 1ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, em sessão de 07/03/13, Cons. Rel. Edeli Pereira Bessa) (grifos não originais)

Considerando, então, que (i) as despesas de juros e variação cambial mais antigas glosadas pela autoridade fiscal influenciaram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2001, (ii) a recorrente optou, para referido ano, pelo regime de tributação do lucro real anual (fl.23), e (iii) em decorrência desta opção, o fato gerador do IRPJ e da CSLL ocorreu em 31/12/2001; o lançamento efetuado pela autoridade fiscal em 28/07/2006 estava dentro do prazo decadencial de 5 anos.

Rejeito, assim, a preliminar de decadência alegada pela recorrente.

Da autuação por presunção e da inversão do ônus da prova

A recorrente alega que o processo administrativo ora em discussão deve ser anulado, pois o lançamento efetuado pela autoridade fiscal se baseou em meros indícios e presunções, além de ter sido lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, ferindo, portanto, os princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

Adicionalmente, a recorrente aduz que a autoridade fiscal deve comprovar o lançamento efetuado, cabendo a ela (recorrente) realizar a respectiva contraprova.

Ocorre, no entanto, que a autoridade fiscal entendeu que as despesas de juros e variação cambial não eram necessárias, pois não foi comprovado pela recorrente que a Unilever NV efetivamente enviou os recursos aos Estados Unidos (os quais foram remetidos simbolicamente ao País), para pagamento à Philip Morris da aquisição das indústrias de sorvetes Kibon (fls. 385-455).

Isso porque a autoridade fiscal entendeu, nos termos do artigo 246 do RIR/99, que tal prova era necessária à escrituração do mútuo firmado pela recorrente, devendo conservá-la por força do disposto no artigo 264 do RIR/99.

Pois bem. Em resposta ao Termo de Constatação e Intimação recebido em 29/06/05, no qual a autoridade fiscal solicitou informações sobre a aplicação dos recursos emprestados pela Unilever NV, a recorrente apresentou os contratos de câmbio registrados no BACEN, todos datados de 30/10/1997, justificando que os recursos ingressados simbolicamente no País, seja a título de mútuo, seja a título de aumento de capital de sua controladora, foram, em sua

totalidade, remetidos simbolicamente à Philip Morris (fls. 240-251).

Como todas as operações acima ocorreram com ingresso simbólico de recursos, a autoridade fiscal solicitou, no Termo de Intimação recebido em 15/09/05, comprovação da entrega efetiva dos US\$730.000.000,00 pela Unilever NV à Philip Morris, a qual não foi apresentada, à época dos fatos, pela recorrente.

Apenas em 05/11/2007, ou seja, após a apresentação do recurso voluntário, a recorrente solicitou, na tentativa de fazer referida comprovação, a juntada de um recibo recíproco emitido pela Philip Morris, acusando o recebimento dos US\$730.000.000,00 (fls. 976-978).

Nesse sentido, verifica-se que a autuação sofrida pela recorrente não foi baseada em meros indícios e, sim, pela não apresentação de documentos requisitados pela autoridade fiscal que comprovassem a efetiva entrega dos recursos à Philip Morris, a qual ocorreu apenas 2 anos e 2 meses após sua requisição, muito embora o documento esteja datado de 30/10/1997 e, portanto, existente naquela ocasião.

Diante do exposto, rejeito a arguição de nulidade por autuação decorrente de meros indícios e inversão do ônus da prova.

Da falta de identificação do ilícito fiscal

A recorrente alega que, quando da elaboração do TVF, a autoridade fiscal não foi uniforme em seus argumentos, ora dizendo que:

- (i) não houve a comprovação da contratação do mútuo, concluindo-se que a verdadeira intenção da operação era investimento;
- (ii) não foi comprovado o direcionamento dos recursos recebidos para terceiro no exterior;
- (iii) as despesas de juros e variação cambial não são necessárias, pois não guardam relação de usualidade e normalidade com a atividade exercida pela recorrente; e
- (iv) o erário federal sofreu enormes perdas com as despesas acima mencionadas.

Nesse sentido, a recorrente aduz que não foi possível identificar a verdadeira infração a ela imputada, para, então, apresentar sua defesa.

No entanto, conforme demonstrado na preliminar referente à falta de consonância entre a capitulação legal dos autos de infração e das fundamentações contidas no TVF, apesar das deficiências do trabalho fiscal, restou claro, pela relação lógica entre as provas colhidas e o raciocínio construído pela autoridade fiscal, que o objetivo da glosa era a indedutibilidade das despesas com juros e variação cambial.

Isso porque a recorrente não comprovou a efetiva entrega de recursos à Philip Morris, a qual, conseqüentemente, corroboraria a real existência do contrato de mútuo que ensejou as despesas ora discutidas.

Desse modo, entendo que as justificativas para rejeitar a preliminar arguida pela recorrente são as mesmas daquelas referentes à capitulação legal, razão pela qual rejeito também este argumento da recorrente.

Da preclusão lógica – reabertura de fiscalização sobre período já fiscalizado

A recorrente alega que, por meio do processo administrativo nº 13808.001534/00-19, que tinha como objeto a glosa de despesas de amortização de ágio oriundo da aquisição das indústrias de sorvetes Kibon, o contrato de mútuo firmado com a Unilever NV foi efetivamente

analisado pela autoridade fiscal, não sendo questionada a sua efetividade e ocorrência, sendo, portanto, implicitamente homologado.

Nesse sentido, alega que “*não há qualquer ordem para a reabertura do procedimento fiscalizatório do ano de 1.997 e 1.998, o que impede a conclusão desconstitutiva do contrato de mútuo e, conseqüentemente, impede o seguimento meritório do auto de infração ora atacado, que deve ser anulado de pleno direito*” (fl. 942).

Com efeito, o artigo 906 do RIR/99 determina que o reexame de período fiscalizado somente é possível mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Mas o argumento da recorrente, mais uma vez, não convence.

Em primeiro lugar, da análise do processo administrativo mencionado pela recorrente, mais especificamente dos autos de infração, da impugnação, da decisão da DRJ, do recurso voluntário e do acórdão proferido pela Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, verifica-se não haver nenhuma menção à efetiva análise do contrato de mútuo (fls. 715-838).

Referido processo teve como objeto a glosa de despesas de amortização de ágio aproveitadas pela recorrente nos anos-calendários de 1997 e 1998, de modo que, a partir dos documentos acima mencionados, discutiu-se apenas a ocorrência, ou não, de ato societário (incorporação, fusão ou cisão) que justificasse tal amortização:

Relatório do acórdão da DRJ no processo administrativo nº 13808.001534/00-19

A fiscalização constatou que os procedimentos adotados pela contribuinte não poderiam estar baseados na legislação supracitada, haja vista que a mesma adquiriu o controle da Kibon S.A. (fls. 52 a 64), sem que tenha ocorrido, entretanto, a fusão, cisão ou incorporação (fls 65 a 68), como determina a lei ora mencionada, como fator preponderante para que a contribuinte possa apropriar o ágio na aquisição da Kibon S.A. (fl 768)

Além disso, é importante esclarecer, como escrevi acima, que a celebração do contrato de mútuo não gera efeito constitutivo de crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL. Esse efeito sobre a apuração do IRPJ e da CSLL somente nascerá quando o sujeito passivo *escriturar* as despesas (caso entenda dedutíveis), o que então repercutirá na formação da base de cálculo dos tributos, seja na formação de prejuízo fiscal ou base negativa, seja na redução do lucro tributável.

Vale dizer: os reflexos tributários analisados neste julgamento, quais sejam, as despesas de juros e variação cambial deduzidas pela recorrente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL referem-se aos anos-calendários de 2000 a 2004, não havendo coincidência, portanto, com o período fiscalizado no processo administrativo nº 13808.001534/00-19 (1997 e 1998), sendo inaplicável o artigo 906 do RIR.

Diante do exposto, rejeito também a preliminar de reabertura de procedimento fiscalizatório arguida pela recorrente.

II. Mérito

Inicialmente, cumpre esclarecer que, para o deslinde da questão, não será analisada a operação de mútuo entre a recorrente e a Unilever NV sob a ótica de planejamento tributário.

Isso porque, muito embora a ideia de simulação possa ser extraída implicitamente do TVF em trechos como “A Unilever NV, que por controlar a sua afiliada Indústrias Gessy Lever Brasil, *deliberadamente*, decidiu por emprestar recursos em vez de capitalizar” (fls. 576), não houve a imputação expressa desta conduta à recorrente.

Nesse sentido, ao julgar a impugnação apresentada pela recorrente, na qual esta alegou a inexistência de planejamento tributário, a DRJ consignou expressamente não haver razão para julgar as alegações da contribuinte, pois “A autuação não aponta como sua causa o planejamento tributário efetuado, mas, sim, a desnecessidade da despesa e a falta da comprovação do mútuo.” (fl. 898). Assim, à ausência de imputação da infração no TVF, esta matéria não compõe a lide.

Pois bem. A recorrente alega que a operação de contratação de mútuo com a Unilever preencheu todas as características que o conceito de mútuo exige, sendo, inclusive, registrado no Banco Central do Brasil, não havendo que se falar, portanto, em investimento direto por integralização de capital.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, nos termos da Lei nº 4.131/62, a captação de recursos no exterior, inclusive por meio de empréstimos, deve ser registrada no Banco Central do Brasil.

À época dos fatos, referido registro era feito junto ao FIRCE (antigo Departamento de Capitais Estrangeiros) do Banco Central, com a consequente obtenção de certificado por ele emitida.²

Em 15/10/1997, a Unilever NV, sediada na Holanda, solicitou, ao Banco Central do Brasil, pedido de autorização prévia para empréstimo, no qual seriam emprestados à recorrente US\$730.000.000,00 (equivalentes a R\$805.482.000,00), a serem pagos em 5 parcelas de US\$146.000.000,00, com taxa de juros pré-fixada em 10% ao ano (fls. 102-103). Tal autorização prévia foi concedida em 24/10/1997, sob o nº 10-2-97/01025.

O valor tomado pela recorrente seria destinado à Philip Morris, sediada nos Estados Unidos, como parte do pagamento pela aquisição das indústrias de sorvetes Kibon, de modo que o ingresso e a saída deste recurso, no País, seriam simbólicos, sendo transferidos diretamente da Unilever NV para a Philip Morris.

Em 28/10/1997, a recorrente recebeu, por meio do DESPA/RECAM 80-97/337, a anuência do Banco Central do Brasil para as contratações e liquidações simultâneas das operações de câmbio, sem expedição e recepção de ordens de pagamento em moeda estrangeira (fl. 367).

Assim, a recorrente, em 30/10/1997, registrou no Banco Central do Brasil os seguintes contratos de câmbio:

- (i) nº 97/032000, por meio do qual a recorrente vendeu ao Banco Citibank US\$730.000.000,00 (equivalentes a R\$805.482.000,00) oriundos do empréstimo contratado com a Unilever NV (fls. 369-371);

- (ii) nº 97/032007, por meio do qual a recorrente vendeu ao Banco Citibank US\$14.698.875,83 (equivalentes a R\$16.218.739,59) oriundos de aumento de capital realizado pela sua controladora;
- (iii) nº 97/035124, por meio do qual a recorrente comprou do Banco Citibank US\$719.223.734,36 (equivalentes a R\$793.591.468,49) para pagamento parcial à Philip Morris (fls. 375-377); e
- (iv) nº 97/035123, por meio do qual a recorrente comprou do Banco Citibank US\$25.475.141,47 (equivalentes a R\$28.109.271,10) para pagamento parcial à Philip Morris (fls. 378-380).

O montante residual do valor a pagar à Philip Morris foi efetuado mediante depósito em sua conta corrente (fls. 382-384) e pagamento de DARF do IRRF incidente sobre a operação (fl. 381).

A operação ora retratada foi escriturada pela recorrente, em sua contabilidade, no Livro Diário Geral nº 10, da seguinte maneira:

(i) contabilização do mútuo (fls. 308-309)

D - Bancos conta transitória (1113010): R\$805.482.000,00

C – Bancos conta transitória (2221171): R\$805.482.000,00

(ii) contabilização do aumento de capital (fls.306/309)

D - Bancos conta transitória (1113010): R\$16.218.739,59

C – Bancos conta transitória (2410010): R\$16.218.739,59

(iii) contabilização do pagamento à Philip Morris (fls. 306-309)

D – Investimentos (1312010): R\$793.591.468,49

C – Bancos conta transitória (1113010): R\$793.591.468,49

D – Investimentos (1312010): R\$28.109.271,10

C – Bancos conta transitória (1113010): R\$28.109.271,10

D - Investimentos (1312010): R\$149.658.256,32

C – Citibank – Ag. Ipiranga (1113140): R\$149.658.256,32

D - Investimentos (1312010): R\$54.471.984,08

C – Citibank – Ag. Ipiranga (1113140): R\$54.471.984,08

Importante mencionar que, em decorrência da autorização prévia nº 10-2-97/01025, de 24/10/1997, que embasou toda a operação de mútuo contratada pela recorrente, esta recebeu do Banco Central do Brasil, em 19/08/1998, o certificado de registro nº 241/34602 (fls.105-106.).

Vale lembrar também – a demonstrar a relevância, inclusive para fins tributários, do registro da operação junto ao Banco Central – que até o final de 2012, para o controle dos preços de transferência para juros decorrentes de mútuos celebrados entre partes vinculadas, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 22, §4º, previa um *safe harbour* para contratos registrados no Banco Central. Ou seja, a própria lei tributária outorgava o controle da taxa de juros em operações de crédito, inclusive para fins de dedutibilidade, ao Banco Central.

Carlos Pelá, Conselheiro desta Casa, em artigo sobre o tema, assim explica a regra de preços de transferência para juros na sistemática anterior à vigente Lei 12.715/2012:

Como se pode ver do texto vigente até o final de 2012, a disciplina dos preços de transferência para juros era de certo modo simplificada. A Lei determinava um limite objetivo (libor de seis meses proporcional, mas 3% de spread) e um safe harbour (qualquer taxa para contratos registrados no Banco Central do Brasil). Como praticamente todos os contratos eram registrados no Banco Central, a preocupação dos contribuintes e da Receita Federal era bem pequena. Engana-se, todavia, quem imagina que “qualquer taxa” era aceita pelo Banco Central para registro das operações de crédito. As operações registradas via Registro Declaratório Eletrônico (RDE), tanto na modalidade de Registro de Operações Financeiras (ROF) quanto na modalidade de Investimento Estrangeiro Direto (IED), eram frequentemente questionadas pela autoridade reguladora sempre que as taxas registradas destoavam das taxas usualmente praticadas nas demais operações registradas no sistema.

A fundamentação para o acompanhamento efetuado pelo Banco Central remonta à publicação da Lei nº 4.131/1962, que previu a criação do sistema de controle de capitais e que virou sinônimo de operação de crédito no jargão do mercado financeiro. Esta Lei prevê também que à autoridade monetária (denominada Sumoc àquela época) cabe “impugnar e recusar a parte da taxa que exceder à taxa vigorante no mercado financeiro de onde procede o empréstimo, crédito ou financiamento, na data de sua realização, para operações do mesmo tipo e condições”. (Juros e Preços de Transferência. Nova Sistemática Introduzida pela Lei nº 12.766/2012. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributos e Preços de Transferência. 4º volume. São Paulo: Dialética, 2013, p. 8-9)

Ainda, importante mencionar que o Banco Central do Brasil possui, dentre outras, competência privativa para controlar os capitais estrangeiros no País (artigo 10º, inciso VII, da Lei nº 4.595/64), e que para o registro dos câmbios simbólicos é necessária a comprovação de toda a operação efetuada, que, após análise de sua efetividade, pode ser anuída ou não.

No caso em tela, o Banco Central do Brasil **anuiu expressamente**, em 28/10/1997, a operação pretendida pela recorrente (Indústrias Gessy Lever Ltda.), a Unilever NV e a Philip Morris Latin America Inc., qual seja, “as contratações e liquidações simultâneas das operações de câmbio, sem expedição e recepção de ordens de pagamento em moeda estrangeira” (fl. 367).

Por meio da anuência expressa em referência, e dos elementos probatórios trazidos aos autos pela recorrente, entendo estar comprovada a **existência e efetividade** da contratação de mútuo, pois, conforme dito acima, essa é uma das competências privativas do Bacen, não

cabendo à Receita Federal do Brasil descaracterizar algo que o órgão competente considerou como mútuo.

Nesse mesmo sentido, já houve manifestação do extinto Segundo Conselho de Contribuintes:

IOF. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA ESTRANGEIRA E POSTERIOR VENDA DELES A EMPRESAS BRASILEIRAS, COM PAGAMENTO EM REAIS, SEM REGISTRO NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. ALEGAÇÃO DE ILÍCITO CAMBIAL. INCOMPETÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Compete ao Banco Central do Brasil a verificação do cumprimento das normas relativas ao registro de operações que envolvam a entrada e saída de recursos financeiros do país, cabendo à Administração Tributária somente analisar a ocorrência do fato gerador e promover o cumprimento das obrigações então surgidas. (Acórdão nº 201-77.174, Cons. Rel. Antonio Mario de Abreu Pinto, publicado no DOU 13/05/04) (grifou-se)

Superados esses obstáculos da *efetividade* do contrato de mútuo, passo a analisar a *necessidade* das despesas com juros e variação cambial, à luz da legislação e da jurisprudência deste Conselho sobre o assunto.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o já citado artigo 22, §4º, da Lei nº 9.430/96 (vigente à época dos fatos) determinava que os juros pagos a pessoa vinculada, decorrentes de contrato registrado no Banco Central do Brasil, seriam dedutíveis para fins de determinação do lucro real com base na taxa registrada. No tocante à CSLL, este dispositivo é também aplicável em virtude de expressa remissão feita pelo artigo 28 da mesma lei.

O parágrafo único do artigo 18 do Decreto-lei nº 1.598/77, por sua vez, determinou que “*as contrapartidas de variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos poderão ser deduzidas para efeito de determinar o lucro operacional*”.

Conforme se verifica no TVF, a despeito dos dispositivos acima mencionados, a autoridade fiscal glosou as despesas financeiras de juros e variação cambial, pois entendeu que estas não estavam revestidas da legitimidade da dedutibilidade, por não serem *necessárias* à atividade empresarial da recorrente (fl. 577).

Segundo a doutrina de Mariz de Oliveira³, para as despesas operacionais ou não operacionais serem consideradas dedutíveis nas apurações de IRPJ e CSLL, o contribuinte deve submetê-las a quatro regras básicas de verificação, quais sejam, (i) não serem custos, (ii) serem despesas necessárias, (iii) serem comprovadas e escrituradas, e (iv) serem debitadas no período-base competente.

Dentre as referidas regras, apenas o critério de *necessidade* das despesas foi questionado pela autoridade fiscal, tornando, portanto, imprescindível analisar o conceito de “necessidade” trazido pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64, *in verbis*⁴:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

³ Fundamentos do Imposto de Renda. Quartier Latin, 2008, p. 684-722

⁴ Conceito incorporado ao RIR/99, no artigo 299. Autenticado digitalmente em 21/05/2015 por EDUARDO MARTINS NEIVA MONTEIRO, Assinado digitalmente em 22/05/2015 por BRENO FERREIR A MARTINS VASCONCELOS, Assinado digitalmente em 25/05/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Em resumo, considerando as diretrizes de hermenêutica jurídica de que os parágrafos se subordinam ao caput do dispositivo legal, como normas jurídicas dependentes ou complementares a este, podemos concluir pela existência de um conceito de necessidade abrangente, em que as despesas operacionais podem ser definidas como aquelas necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (caput), entendidas como tais, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (parágrafo 1º), desde que sejam usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (parágrafo 2º).

Nesse sentido, importante ressaltar que, a despeito de a conceituação de despesas operacionais estar contida em dispositivo referente apenas ao IRPJ, ela também é aplicável à CSLL, pois o artigo 13 da Lei nº 9.249/95, ao estabelecer quais deduções estavam expressamente vedadas, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, foi categórico ao ressaltar o artigo 47 da Lei nº 4.509/64.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou sobre o tema:

“CSLL. DESPESAS NECESSÁRIAS. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Se fosse para manter o art. 47 da Lei nº 4.506/64 aplicável apenas para o IRPJ, não necessitava o legislador fazer referência a ele no caput no art. 13 da Lei nº 9.249/95, mesmo porque, ao vedar a dedutibilidade de algumas despesas, não estaria a regra do art. 13 derogando a norma de caráter principiológico do art. 47. Fica, clara, a intenção do legislador de submeter a CSLL às disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64.” (Acórdão nº 9101-01.312, da 1ª Turma, em sessão de 24/04/12, Rel. Cons. Karem Jureidini Dias).

Ainda de acordo com Mariz de Oliveira⁵, *“pode-se dizer, sem medo de errar, que uma despesa é necessária quando ela for inerente à atividade da empresa ou à sua fonte produtora, ou for dela decorrente, ou com ela for relacionada, ou surgir em virtude de simples existência da empresa e do papel social que ela desempenha”*.

Em sentido semelhante, Bulhões Pedreira⁶ esclarece que *“a lei define como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (L 4.506, art. 47, §1º; RIR, art. 162, §1º). Não estabelece, pois, critérios gerais em função da atividade da empresa mas, por assim dizer, atomiza essa atividade nas transações ou operações por ela exigidas. As despesas são ditas necessárias em cada uma das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa”*.

O ilustre doutrinador⁷ também esclarece que para *“ser dedutível, além de necessária a despesa deve ser usual, ou normal, no tipo de transações, operações e atividade da empresa. Note-se que o critério legal de normalidade não se baseia na experiência da própria empresa, mas do tipo de atividades que ela exerce: a despesa é dedutível para determinada empresa*

⁵ Fundamentos do Imposto de Renda. Quartier Latin, 2008, p. 696.

⁶ Imposto de Renda. Rio de Janeiro: APEC Editora, 1969, tópico 6-22.

⁷ *Op. cit.*, tópico 6-26.

ainda que ocorra excepcional ou esporadicamente no curso dos seus negócios, mas desde que possa ser tida como usual ou normal no tipo de atividade que explora”.

A norma do artigo 47 da Lei nº 4.506/64 (ou artigo 299 do RIR/99) deve ser interpretada à luz da competência constitucional atribuída a União para tributar a renda, nos limites estabelecidos pelo artigo 43 do CTN, cujas disposições impõem que o IRPJ e a CSLL somente incidem quando ocorrer acréscimo patrimonial. Assim, via de regra, ao confrontar as receitas e despesas das atividades do contribuinte, deverão ser considerados dedutíveis os custos e despesas necessários para a produção do acréscimo patrimonial, sob pena de se tributar outra grandeza que não esta.

Partindo dessas considerações e aplicando-as ao caso em tela, concluo que as despesas de juros e variação cambial da recorrente **estão de acordo com as regras básicas de dedutibilidade das despesas operacionais.**

Sobre a dedutibilidade desses juros pagos a pessoa jurídica vinculada, qual seja, Unilever NV, importante mencionar que as chamadas regras de *subcapitalização* foram positivadas no ordenamento jurídico brasileiro apenas com a edição da Medida Provisória nº 472/09, posteriormente convertida na Lei nº 12.249/10 (que regula a matéria em seus artigos 24 e 25).

Conforme se verifica na exposição de motivos de referida Medida Provisória, o objetivo da criação de regras de subcapitalização era “evitar a erosão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL mediante o endividamento abusivo”.

Isso porque, até aquele momento, tinha-se a visão de que a utilização excessiva de empréstimos entre pessoa jurídica domiciliada no exterior e subsidiária no Brasil (constituída com capital social de baixo valor) decorria de tributação menos onerosa ao pagamento dos juros, se comparado ao de dividendos.

Cumprе registrar, porém, que tais regras de subcapitalização **não** são aplicáveis ao caso ora discutido, pelo simples fato de serem posteriores ao período fiscalizado.

Ademais, retornando à análise da necessidade de tais despesas, a Constituição Federal, por meio de seus artigos 1º, inciso VIII e 170 garante a liberdade de contratar e o livre exercício de qualquer atividade econômica, sendo permitido ao empresário buscar, portanto, as mais diversas formas de conduzir o seu próprio negócio.

Baseando-se nessa livre iniciativa, a recorrente, uma das maiores empresas de bens de consumo do mundo, explorando, inclusive, a atividade de fabrico de sorvetes, buscou ampliar seus negócios com a aquisição das indústrias de sorvetes Kibon no Brasil, sendo, no entanto, necessário contrair empréstimo com a Unilever NV para a quitação de tal operação.

Tal contratação de empréstimo, por ser passo intermediário e complementar à aquisição, tendo em vista que a recorrente também dispôs de recursos próprios para quitá-la, tornou-se essencial para que esta se concretizasse, e, portanto, *indispensável* para a conclusão do negócio pretendido pela recorrente.

Consequentemente, por se tratar de empréstimo contraído de pessoa jurídica domiciliada no exterior, o qual foi devidamente registrado no Banco Central do Brasil, e fixado em dólar americano, além das despesas de juros, contratualmente pré-fixadas em 10% ao ano, a recorrente estava sujeita também às despesas de variação cambial, decorrente da conversão de moedas.

Ademais, não há dúvidas de que o empréstimo contraído no exterior está relacionado às **atividades exercidas pela recorrente, contando, inclusive, em seu objeto social (fl. 318).**

Esse foi o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em casos análogos. Vejamos:

“IRPJ – DESPESAS FINANCEIRAS – GLOSA – IMPROCEDÊNCIA.

O negócio jurídico de mútuo, mesmo celebrado entre pessoas jurídicas interligadas, quando efetivamente realizado e de cujo contrato haja previsão da cobrança de juros e/ou atualização monetária, faculta ao mutuário a dedutibilidade de tais encargos, como despesas operacionais. Ao negar a dedutibilidade dos juros contratados também deveriam ser negadas as receitas tributáveis posteriormente produzidas por esses mesmos empréstimos.” (Acórdão nº 9101-001.394, da 1ª Turma, em sessão de 17/07/12, Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez).

“IRPJ. DESPESA FINANCEIRA. DEDUÇÃO DO LUCRO REAL. O Decreto nº 3.000/99, em seu art. 299, determina que são dedutíveis na apuração do lucro real as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. A despesa financeira é, em regra, uma despesa operacional, salvo quando utilizado o recurso para fins estranhos à atividade. Se inexistente qualquer elemento de prova que descaracterize a normalidade e usualidade da contratação do empréstimo, a respectiva despesa com juros é dedutível na apuração do lucro real.” (Acórdão nº 9101-00.589, da 1ª Turma, em sessão de 18/05/10, Rel. Cons. Alexandre de Andrade Lima da Fonte Filho).

Diante de todo o exposto, entendo que as despesas de juros e variação cambial decorrentes do contrato de mútuo firmado entre a recorrente e a Unilever NV são despesas necessárias e, conseqüentemente, consideradas dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Por fim, ressalto que, diante do cancelamento dos autos de infração, resta prejudicada a análise do item III.7 do recurso voluntário interposto pela recorrente, referente à compensação do crédito tributário com o IRRF pago nas remessas dos juros.

Conclusão

Pelo exposto, dou integral provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de março de 2015.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos- Relator

Declaração de Voto

De início, ressalte-se o judicioso voto proferido pelo Relator, I. Cons. Breno Ferreira Martins Vasconcelos, que, com costumeiro esmero, abordou detalhadamente as questões fáticas e jurídicas envolvidas, conferindo-lhes adequadas soluções.

Sem discordar do voto condutor, esta declaração de voto apenas objetiva ressaltar algumas peculiaridades do caso concreto que repercutem na análise meritória.

Ainda que se entendesse que os fatos arrolados pela autoridade fazendária autuante pudessem ter sido por ela diferentemente valorados, não se pode em sede de julgamento desbordar do quadro traçado no auto de infração, sob pena de inovação na fundamentação, atividade para a qual os julgadores não são competentes, além de caracterizar cerceamento ao direito de defesa, o que fulminaria de nulidade a decisão adotada pelo colegiado.

Como afirmei em outra oportunidade, nesta mesma Terceira Turma Ordinária, a análise pelos julgadores não deve se ater à eventualidade. O intérprete debruça-se sobre o caso concreto, ao que aconteceu, à imputação da fiscalização; não ao que poderia ter ocorrido ou ter sido indicado como razão do lançamento tributário. Uma nova situação fática e jurídica dotar-se-ia de particularidades que orientariam o respectivo rumo decisório. O caso concreto é que tem o condão de informar sobre a oponibilidade ou não ao Fisco do planejamento tributário implementado, possibilitando ao julgador definir a norma, diria especialíssima, a regê-lo. Não se pode olvidar que o sistema jurídico impõe consequências ao que foi acordado/implementado, não ao que poderia ter sido realizado.

Na espécie, a própria fiscalização não afastou o propósito negocial inerente à aquisição da Kibon pela atual Unilever Brasil. Ao revés, o confirmou. Senão, vejamos:

“1. Da análise da escrituração do Livro Diário Geral e informações prestadas pelo contribuinte às fls.260 e 308, observou-se que: a) as Indústrias Gessy Lever Ltda (atual Unilever Brasil), Cnpj nº 61.068.276/0001-04, recebeu a título de mútuo o valor de US\$ 730.000.000,00 (R\$ 805.482.000,00), e b) o valor de US\$ 14.698.875,83 (R\$16.218.739,59) que foram registrados como aumento de capital social.

2. Além dos recursos aportados pela Unilever NV, Holanda, verificou-se um aumento no capital social da afiliada Indústrias Gessy Lever Brasil (recursos próprios), no valor de R\$204.461.260,41, que corretamente foi escriturado no Livro Diário da empresa, tendo em vista, os investimentos de longo prazo na aquisição de fábricas de sorvetes (Kibon).

3. Dessa operação de compra da empresa Kibon, constatou-se que a decisão de investimentos foi realizada pela empresa matriz (ver fls.260), localizada na Holanda, no caso a Unilever NV, que tinha por objetivo, a diversificação de seus negócios e, portanto, gastos de caráter permanente e de longo prazo.”

O cerne da discussão refere-se à possibilidade de serem deduzidos da apuração tributária os juros referentes ao referido contrato de mútuo firmado com a matriz (Unilever NV).

Quanto à “...falta de comprovação do valor de US\$ 730 milhões remetidos diretamente à Phillip Morris, Usa”, um dos seus fundamentos da autuação, **o contribuinte apresentou o recibo de tal transação (fls.989/990)**. A propósito, vale observar que na decisão de primeira instância as alegações de defesa, em diversas oportunidades, foram rechaçadas em razão exatamente da não comprovação do efetivo pagamento à Phillip Morris, **providência que, reitera-se, efetivou-se em sede de recurso voluntário**. Reproduzo, abaixo, alguns excertos do acórdão proferido pela Quarta Turma da DRJ – São Paulo I (SP):

“45 Houve a intimação para o interessado comprovar, por meio de documentos hábeis, coincidentes em datas e valores, a efetividade da entrega dos recursos diretamente nos EUA, de modo a provar o mútuo financeiro (fls. 455 e 572). Isso não é inversão do ônus da prova mas, apenas, satisfazer a obrigação legal que o contribuinte tem que é a de apresentar fiscalização os documentos hábeis a respaldar sua escrituração.

.....

50 Por outro lado, não é verdadeira a assertiva de que ‘todos os documentos solicitados’ foram providenciados, pois a intimação de fl. 455 foi simplesmente ignorada (fl.572, item 9).

51 A impugnante sustenta que o mútuo financeiro não é descaracterizado se o mutuário solicita ao mutuante que, por sua conta e ordem, remeta o dinheiro a terceiro, o que foi validado expressamente pelo BACEN, nada impedindo a contratação de mútuo para a aquisição de investimento.

*52 De fato, nada impede a contratação de mútuo para investir. E também, nada impede que o mutuário solicite ao mutuante que remeta o dinheiro diretamente a terceiro. O ponto é que essa remessa direta, **em dinheiro**, deve ser comprovada pelo mutuário, para que o mútuo financeiro, que justifica o pagamento de juros e a dedução da variação cambial, fique perfeitamente caracterizado.*

.....

54 Portanto, é óbvio que a opção do mutuário pela remessa diretamente do mutuante ao terceiro não o desobriga da necessidade de comprovar a remessa do dinheiro, para provar a efetividade do mútuo financeiro.

.....

61 Já os documentos relacionados pela impugnante não incluem a comprovação de que o dinheiro foi pago no exterior, e sem isso, o mutuo financeiro não se caracteriza.

.....

*64 Já quanto ao argumento de que o mútuo foi corretamente operacionalizado, ha que se repetir que não foi comprovado, pois a entrega do numerário, no exterior, não foi demonstrada, por meio de documentos hábeis, coincidentes em datas e valores, **o que é essencial em operações de mútuo financeiro, mesmo que***

se trate de operações 'triangulares' e de remessas internacionais.

.....

68 Como o câmbio, no Brasil, foi, sim, simbólico, há que ser feita a prova do efetivo pagamento, no exterior, pois o BACEN não tem como saber se o dinheiro foi remetido ou não da Holanda para os EUA.

.....

71 Repita-se: a comprovação do mútuo financeiro há que ser efetuada pela demonstração da efetiva entrega dos recursos, da Holanda para os EUA, por meio de documentos hábeis, coincidentes em datas e valores. Sem isso, não há prova do mútuo e, assim, os juros e as variações cambiais que lhe seriam decorrências necessárias, restam configuradas como despesas não necessárias.

.....

84 Há que se observar, de plano, que a autuação no IRPJ se deu não apenas em razão de a despesa ter sido considerada não necessária, mas, também, por falta de comprovação da efetiva realização do mútuo financeiro.

85 O exame dos argumentos e provas relativos ao IRPJ levou à conclusão de que, de fato, o mútuo financeiro não foi comprovado.”

Para a fiscalização, as despesas financeiras não se revestiriam dos predicados da usualidade e normalidade, não guardando natural e íntima relação com a atividade empresarial. No seu entender, em razão dos recursos terem sido direcionados a investimento, não a financiamento de capital de giro, como informado ao Banco Central do Brasil (Bacen), a necessidade das despesas restaria sem comprovação, *verbis*:

“[...] No caso em tela, não ficaram comprovadas as reais necessidades da geração de despesas de juros, pois, os gastos foram com investimentos e não para financiamento de capital de giro.

8 – O aporte de recursos disponibilizados, simbolicamente, pela empresa matriz Unilever NV, Holanda, não foram efetivamente utilizados como capital de giro na atividade da afiliada Indústrias Gessy Lever Brasil, e sim, remetidos para o exterior em nome da Phillip Morris Latin América, pela aquisição dos investimentos da empresa Kibon.

.....

10 – A Unilever NV, que por controlar a sua afiliada Indústrias Gessy Lever Brasil, deliberadamente, decidiu por emprestar recursos em vez de capitalizar.

11 – Diante dessa situação, temos um fato inusitado, isto é, a Unilever NV, Holanda emprestou recursos financeiros (mútuos) a sua afiliada para realizar investimentos e, simultaneamente, como proprietária da afiliada Indústrias Gessy Lever Brasil, passou a ser a dona do investimento e, ainda assim, passou a auferir um fluxo de rendimentos futuros por conta dos juros pagos por sua afiliada.

.....

13 – Esse procedimento trouxe enormes perdas tributárias ao governo federal.

14 – Foram geradas despesas de juros e variações cambiais passivas, reduzindo sensivelmente os lucros e recolhimentos de tributos, tais como: Irpj e Csll.

15 – Da análise da movimentação dos recursos financeiros ocorridos entre a empresa matriz Unilever NV, afiliada Gessy Lever Brasil, Kibon e Phillip Morris, verificou-se que na realidade houve aporte de capital da empresa matriz, localizada no exterior, para a sua afiliada Indústrias Gessy Lever Brasil, objetivando a aquisição de novos investimentos”.

Com a devida vênia à autoridade fiscal, as autuações não podem subsistir à vista de tais argumentos.

Comprovou-se, com documentação hábil e idônea, a existência do empréstimo, do qual decorreram os juros deduzidos pelo sujeito passivo. A incongruência entre a finalidade informada ao Bacen (“capital de giro”) e a realidade (realização de investimentos), não descaracteriza o empréstimo tomado por Unilever Brasil, podendo, eventualmente, definir infração em outra área distinta da tributária, a ensejar a aplicação de penalidade por parte daquela autarquia federal.

Em momento algum a opção empresarial de a matriz Unilever NV realizar a entrega do numerário (US\$ 730.000.000,00) à Phillip Morris USA, pela aquisição da Kibon, foi considerada pela fiscalização como simulada, tendo como único ou preponderante intuito a redução tributária. Particularmente, entendo que o I. Auditor-Fiscal poderia até ter enveredado por tal fundamentação, mormente quando o vendedor recebeu 78,52% do valor diretamente da matriz holandesa. Contudo, como visto anteriormente, outra foi a motivação contemplada no Termo de Verificação e Constatação Fiscal. Os julgadores de primeira instância igualmente tiveram a mesma percepção, *verbis*:

“47 A fiscalização não se reportou à Lei Complementar n.º 104, de 10/01/2001, que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, não falou em planejamento tributário e nem em simulação e/ou dissimulação.

.....

49 Repita-se que a palavra ‘simulação’ não foi utilizada pela fiscalização.

.....

76 Novamente, o argumento resume teses jurídicas. A autuação não aponta como sua causa o planejamento tributário efetuado, mas, sim, a desnecessidade da despesa e a falta da comprovação do mútuo.

.....

80 Não há cisão em discussão, nesta autuação, e a palavra ‘simulação’, há que se repetir, não foi utilizada pela fiscalização.”

Na minha compreensão, caso houvesse sido distinta a fundamentação dos autos de infração, com a conclusão de que o contribuinte buscou única ou preponderantemente a economia tributária, os procedimentos adotados não poderiam ser oponíveis ao Fisco, como destaquei no Acórdão nº 1103-001.102, de 27/8/14:

“Em conformidade com o Código Civil, o abuso de direito é considerado ato ilícito, conforme art.187: ‘Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes’. A partir de sua vigência, diante de tal patologia, cai por terra o argumento da regularidade do planejamento tributário, pois a premissa deste é ancorar-se em atos lícitos.

Reconhece-se ser tênue o limite que separa a licitude de determinadas operações do excesso/abuso, mormente porque ninguém é obrigado a submeter-se a uma determinada carga tributária, quando pode enveredar por caminho que conduza à sua redução. Mas sempre, é importante ressaltar, quando se esteja diante de uma razão consistente extratributária, como muito bem leciona Marco Aurélio Grego em importante estudo sobre o tema, a conformar com propriedade, à luz da Constituição Federal de 1998, o abuso de direito ao ramo tributário (in Planejamento tributário, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, pp.212/217):

‘[...] sempre que o exercício de auto-organização se apoiar em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte será irrepreensível e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo aceitar os efeitos jurídicos dos negócios realizados.

.....

No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo; neste caso, o Fisco a eles pode se opor, desqualificando-os fiscalmente [...]. Ou seja, se o objetivo predominante for a redução da carga tributária, ter-se-á um uso abusivo do direito.

.....

Com a tese do abuso de direito aplicado ao planejamento fiscal, se o motivo predominante é fugir à tributação, o negócio jurídico será abusivo e seus efeitos fiscais poderão ser neutralizados perante o Fisco. Ou seja, sua aplicação não se volta a obrigar ao pagamento de maior imposto, mas a inibir as práticas sem causa, que impliquem menor tributação.

.....

No âmbito civil, fala-se em ‘perdas e danos’ porque pelo uso abusivo alguém poderá ter sofrido diminuição patrimonial, especialmente aquele que tiver sido a

pelos seus efeitos jurídicos ou materiais. Em matéria fiscal, o prejudicado pelo ato abusivo terá sido o Fisco, pois a receita tributária terá sido menor do que a que decorreria se não tivesse havido o abuso. Daí a neutralização como forma de recompor a diminuição patrimonial do Fisco.

.....

Não nego a existência do direito de o contribuinte se auto-organizar; afirmo apenas que o exercício deste direito é dependente de uma razão extratributária, econômica, empresarial, familiar etc., que seja a causa fundamental do negócio e que o justifique [...]. Não afirmo que o Fisco possa, a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o motivo predominante da operação foi a busca de menor carga tributária.

.....

O abuso de direito em matéria fiscal caracteriza-se por implicar 'inoperância' ou 'ineficácia' do ato em relação ao Fisco, independente de ser ilegal ou ilícita a operação.'

Como ressaltei no início, não cabe em sede de julgamento alterar a fundamentação dos lançamentos tributários, seja porque tal proceder caracterizaria cerceamento ao constitucional direito de defesa, pois o contribuinte apenas tomaria notícia de tal motivação com o presente acórdão, ou seja, ao apagar das luzes do processo administrativo tributário; e violação da competência afeta à Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos tributários.

Considerando-se que a fiscalização não infirmou a existência e validade do empréstimo, tendo inclusive afirmado que o mútuo objetivou a realização de investimentos diretos no Brasil, especificamente, na aquisição da Kibon, não há como desconsiderar os dispêndios a título de juros como despesas passíveis de dedução da apuração, conforme bem expôs o I. Relator. Investimentos, inclusive com a aquisição de terceiros, são inerentes à atividade empresarial lucrativa.

As remessas a título de juros, então, consistiram em consequência do mútuo realizado para a realização do investimento (aquisição da Kibon), que, repita-se, não foi infirmado pela fiscalização, de tal sorte que as despesas com juros e variação cambial passaram inevitavelmente a ser consideradas como necessárias à atividade empresarial. Como afirmado em primeira instância, “...*Quanto ao registro do empréstimo como ‘capital de giro’ ou ‘investimento’, há que se dizer, por um lado, que obviamente foram os trâmites finais da aquisição que justificaram o alegado mútuo*”.

A respeito do fato de o empréstimo ter se concretizado entre sociedades interligadas, também não consistiu na motivação das glosas das despesas financeiras, razão pela qual, ainda que o colegiado eventualmente entendesse que não produziria efeitos para fins de dedução, não poderia avançar em tal discussão, como de fato não o fez. Apenas a título informativo, até porque tal questão não foi debatida pela Turma, reproduzo abaixo decisão da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que autorizou a dedutibilidade dos juros contratados em tal hipótese:

IRPJ – DESPESAS FINANCEIRAS – GLOSA – IMPROCEDÊNCIA. O negócio jurídico de mútuo celebrado entre pessoas jurídicas interligadas, quando efetivamente realizado e de cujo contrato haja previsão da cobrança de juros e/ou atualização monetária, faculta ao mutuário a dedutibilidade de tais encargos, como despesas operacionais. Ao negar a dedutibilidade dos juros contratados também deveriam ser negadas as receitas tributáveis posteriormente produzidas por esses mesmos empréstimos. (Acórdão nº 9101-001.394, de 17/7/12).

Por fim, cabe lembrar que a mesma operação já havia sido apreciada no âmbito administrativo pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 107-09.420, de 25/6/08), que, ao negar provimento a recurso de ofício, confirmou a decisão de primeira instância para legitimar o empréstimo realizado entre Unilever do Brasil Ltda (Recorrente) e Unilever NV (controladora estrangeira) para fins de aquisição da Kibon, tendo sido autorizada a dedução das despesas com juros. Tal decisão recebeu a seguinte ementa:

“IRPJ. CSLL. CONTRATO DE MÚTUO. JUROS PASSIVOS. DEDUTIBILIDADE. LANÇAMENTO FUNDADO EM SUPOSTA SIMULAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Os juros pagos em razão de contrato de empréstimo internacional, devidamente registrado no Banco Central do Brasil, são dedutíveis no procedimento de determinação do lucro real, nos termos da disposição inscrita no art. 22, § 4º, da Lei nº 9.430/96. A desconsideração de negócio jurídico demanda a existência de provas contundentes de simulação. Precedentes deste Conselho. O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, não se aplica a negócios jurídicos celebrados anteriormente à sua vigência.”

Na oportunidade, o respectivo voto condutor, de lavra do I. Cons. Hugo Correia Sotero, assim fundamentou a dedutibilidade das quantias glosadas pela fiscalização:

“[...] Remanesce a questão da possibilidade de dedução dos juros pagos à mutuante da apuração do resultado do período, dedução glosada pela autoridade lançadora sob o argumento de que são ‘dedutíveis somente as despesas operacionais usuais e normais, que guardem natural e íntima relação com a atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora (despesas indispensáveis)’, não se enquadrando no conceito as despesas realizadas com investimentos (aquisição de empresas).

O entendimento verberado pela autoridade lançadora colide com o entendimento deste Conselho, assim:

‘RECURSO EX OFFICIO - DESPESAS OPERACIONAIS - GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS - As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que guardem conexão com as atividades por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de determinar o lucro tributável.

DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO MONETÁRIA DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - As despesas com Juros e Variação Monetária decorrentes da assunção da dívida permutada

pela participação societária no caso de empresas cujo objeto é a participação em outras empresas, são dedutíveis por serem necessárias à aquisição do investimento.’ (Acórdão n.101-96152, 1ª Câmara, rel. Conselheiro Paulo Roberto Cortez).

Mais que isso, como bem consignado pela decisão impugnada, a dedutibilidade de juros contratos de empréstimo tomados no exterior encontra regulamentação específica (art.22 da Lei nº. 9.430/96), assim:

‘Art.22. Os juros pagos ou creditados a pessoa vinculada, quando decorrentes de contrato não registrado no Banco Central do Brasil, somente serão dedutíveis para fins de determinação do lucro real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libar, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América pelo prazo de seis meses, acrescida de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros.

...

§4º. Nos casos de contratos registrados no Banco Central do Brasil, serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.’

No caso, tendo a Recorrente registrado o contrato de empréstimo no Banco Central do Brasil, aplica-se à hipótese o art.22, § 4º, da Lei no. 9.430/96, sendo admitida a dedução dos juros para fins de determinação do lucro real com esteio na taxa registrada.”

Por todas as razões expostas, que complementam as pertinentes considerações do I. Relator, voto, diante das particularidades do quadro acusatório delineado pela fiscalização, por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro.