



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

Processo n° 18471.001351/2006-51
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.533 – 1ª Turma
Sessão de 19 de janeiro de 2017
Matéria GLOSA DE DESPESAS - SIMULAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002

SIMULAÇÃO

Verificado que a criação de empresas escriturais em paraíso fiscal foi meio para possibilitar a captação de recursos no exterior a curto prazo e os aportes realizados a título de aumento de capital dessas empresas foram, na verdade, remessas para a quitação dessas obrigações, fica caracterizada a simulação que autoriza o lançamento tributário sobre o fato real, tributável.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

GLOSA DE DESPESAS

As despesas com encargos financeiros atribuídos a dívida que se provou quitada não devem ser consideradas na apuração do lucro real.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que não conheceram do recurso e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. Solicitaram apresentar declaração de voto os Conselheiros André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo. Encerrado o prazo regimental, o Conselheiro Luís Flávio Neto não apresentou a declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 704 e ss., contra o acórdão nº 1301-001.206 (e-fls. 676 e ss.), de 08/05/2013, o qual negou provimento ao recurso de ofício, por unanimidade de votos. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2001, 31/12/2002

DESPESAS FINANCEIRAS. GLOSA. AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO ANTERIOR À APROPRIAÇÃO DE SEUS ENCARGOS FINANCEIROS. INOCORRÊNCIA.

São dedutíveis do lucro real as despesas de juros e variações cambiais passivas decorrentes de empréstimos contraídos pelo autuado junto a duas empresas controladas no exterior. Inocorre amortização antecipada do empréstimo em razão da transferência de recursos do autuado para as empresas controladas a título de aumento de capital. O aumento de capital não pode ser descaracterizado e considerado como amortização dos empréstimos, por se tratar de transações distintas e regularmente formalizadas. Não há disposição legal que afaste da regra geral de dedutibilidade os juros incorridos sobre empréstimos entre controlada e controladora, na hipótese de ocorrer aumento de capital.

DECORRÊNCIA. CSLL.

A improcedência do lançamento do IRPJ implica o cancelamento da exigência dele decorrente.

O cenário fático trazido pela Fiscalização por meio do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 330 a 353) e outros documentos referidos demonstra que a contribuinte tinha interesse em adquirir o controle societário da Eletropaulo Metropolitana S/A, que seria privatizada, e adotou uma série de providências visando à captação de recursos financeiros no exterior, conforme se detalha:

1- Light Overseas Investment Limited (LOI)

1.1 - Em julho de 1997, a contribuinte (LIGHT) constituiu a empresa Light Overseas Investment Limited (LOI), com sede nas Ilhas Cayman, local considerado de tributação favorecida (paraíso fiscal), com a finalidade exclusiva de captar recursos no exterior.

1.2 - Em setembro de 1997, a LOI captou US\$ 135 milhões no mercado internacional por meio da emissão de títulos *commercial papers* com vencimento em março de 1998 (6 meses) e tendo como garantidor a sua controladora, ou seja, a presente contribuinte (LIGHT).

1.3 - No mesmo mês, a LIGHT também emitiu títulos no exterior (*Eurobonds*), no valor de US\$ 130,5 milhões, pagando juros semestrais até março de 2008 (10,5 anos).

1.4 - Esses títulos foram integralmente adquiridos pela LOI.

1.5 - Em março de 1999, a LIGHT aumentou o capital social da LOI em US\$ 135.775.559,57. O aporte correspondente foi utilizado pela LOI para resgatar a integralidade dos títulos emitidos por ela em 1997.

1.6 - Em 2001, a LIGHT contabilizou como encargos financeiros o valor de R\$ 81.775.092,66, deduzindo-o da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse valor havia sido transferido para a LOI a título de juros sobre os *Eurobonds* emitidos em 1997 (conforme item 1.3). O mesmo ocorreu em 2002, pelo valor de R\$ 215.578.348,35.

2 - LIR ENERGY LIMITED (LIR)

2.1 - Em abril de 1998, a contribuinte (LIGHT) constituiu a empresa LIR Energy Limited (LIR), também com sede nas Ilhas Cayman, com a finalidade exclusiva de captar recursos financeiros no exterior.

2.2 - No mesmo mês, a LIR captou US\$ 875 milhões no mercado internacional por meio de empréstimo, com prazo de um ano, também tendo como garantidor a sua controladora (LIGHT).

2.3 - No mesmo mês, a LIGHT emitiu títulos no exterior (*Intercompany Bonds*), no valor de US\$ 875 milhões, pagando juros anuais até abril de 2010 (12 anos).

2.4 - Esses títulos foram integralmente adquiridos pela LIR.

2.5 - Em abril de 1999, a LIGHT aumentou o capital social da LIR em US\$ 195.690.489,00. O aporte correspondente foi utilizado para quitar parte do empréstimo supracitado, contraído pela LIR (US\$ 175.000.000,00), sendo renegociado o restante da dívida.

2.6 - Em novembro de 1999, a LIGHT aumentou novamente o capital social da LIR, agora em US\$ 301.500.000,00. O aporte correspondente foi totalmente utilizado para quitar outra parte do empréstimo supracitado.

2.7 - Em 2001, a contribuinte contabilizou como encargos financeiros o valor de R\$ 564.889.330,56, deduzindo-o da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Esse valor havia sido transferido para a LIR a título de juros sobre os *Intercompany Bonds* emitidos em 1998. O mesmo ocorreu em 2002, pelo valor de R\$ 1.405.133.852,68.

AÇÃO FISCAL

Em dezembro de 2004, foi lavrado auto de infração em desfavor da contribuinte, para exigir IRRF incidente sobre os valores remetidos para a LOI e para a LIR a título de aumento de capital (e-fl. 327).

A fiscalização entendeu que a criação das referidas empresas nas Ilhas Cayman e os aportes para o aumento de seu capital constituíram uma simulação com a finalidade de dissimular o pagamento de juros sobre empréstimos de curto prazo e, assim, elidir o pagamento de IRRF, que seria devido em razão do disposto no artigo 1º, IX da Lei nº 9.481/97, conforme o seguinte excerto (e-fl. 333):

Segundo o que foi relatado anteriormente, podemos concluir que a operação realizada pela LIGHT de aumento de capital de suas subsidiárias LOI e LIR situadas nas Ilhas Cayman visava, verdadeiramente, amortizar os empréstimos contraídos com a aquisição por parte de suas subsidiárias dos notes emitidos pela empresa.

Essa é a conclusão a que podemos chegar, após termos em mente a seguinte situação:

- a) Os notes emitidos pela LIGHT e adquiridos pelas subsidiárias LOI e LIR venciam em 10,5 e 12 anos, respectivamente, ao passo que os empréstimos contraídos por estas últimas venciam, inicialmente, em no máximo um ano²⁵;*
- b) Os valores relativos aos aumentos de capital realizados pela LIGHT em suas subsidiárias foram integralmente utilizados por estas para quitação do todo ou parte de suas dívidas com os credores internacionais²⁶;*
- c) Os auditores independentes do escritório Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, em parecer, observaram que a dívida entre a LIGHT e sua subsidiária não deve ser considerada no cálculo do endividamento da companhia²⁷;*
- d) Tão logo não houve mais a necessidade de quitar parte de sua dívida, foi realizada a redução no capital da LIR;*
- e) A verdadeira destinação dos recursos enviados para o exterior foi a de liquidação dos empréstimos existentes; e*
- f) Os recursos internados por via do empréstimo contraído pela LIGHT junto às suas subsidiárias não permaneceram no país pelo período de 8 anos estabelecido em lei para isentar de IR os juros remetidos ao exterior.*

Esse lançamento foi formalizado no processo administrativo fiscal nº 18471.002113/2004-09.

Em 27/11/2006, foram lavrados novos autos de infração em desfavor da contribuinte (e-fl. 359), desta vez para exigir IRPJ e CSLL devidos em 2001 e 2002, em razão da glosa de despesas relativas a encargos financeiros, atribuídos ao pagamento de juros às empresas LOI e LIR.

A fiscalização esposou o entendimento adotado na ação fiscal de 2004 de que houve a simulação acima apontada e, conseqüentemente, entendeu que a contribuinte já havia

quitado as suas obrigações perante terceiros, de forma que as remessas ocorridas em 2001 e 2002 não poderiam sofrer encargos financeiros, conforme o seguinte excerto (e-fl. 351, do Termo de Verificação e de Constatação Fiscal):

Portanto, não restam dúvidas de que os passivos sobre os quais as despesas financeiras foram calculadas nos anos-calendários 2001 e 2002, já teriam sido quitados (no ano-calendário 1999) quando da apropriação das despesas financeiras: integralmente na LOI e 56,82% na LIR.

Neste sentido, o Termo de Intimação Fiscal de fls. 344 veio buscar a correta identificação das respectivas bases de cálculo das despesas financeiras indevidamente apropriadas nos resultados dos anos-calendários 2001 e 2002, compostas pelos juros, pela variação cambial sobre juros e pela variação cambial sobre principal, incidentes sobre os passivos já anteriormente quitados do contribuinte junto as suas subsidiárias integrais LOI e LIR, localizadas nas Ilhas Cayman.

Estes últimos autos de infração foram formalizados no presente processo e constituem a lide em apreço.

O lançamento de IRRF foi exonerado em decisão contida no Acórdão nº 9202-02.239, de 07/08/2012, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Naquela ocasião, por seis votos a quatro, a Turma afastou a ocorrência de simulação, o que afastou o fato gerador do tributo. A decisão adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

IRF - ALÍQUOTA ZERO - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - JUROS DE TÍTULOS DE CRÉDITO INTERNACIONAIS - PRAZO MÉDIO DE AMORTIZAÇÃO IGUAL OU SUPERIOR A 96 MESES - REGRA PRETENSAMENTE DESCUMPRIDA PELA AUTUADA - SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA - DECISÃO MANTIDA.

De acordo com o artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97, os rendimentos auferidos no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior com a natureza de juros decorrentes de colocações no exterior de títulos de crédito internacionais, previamente autorizados pelo Banco Central do Brasil, estão sujeitos à alíquota zero do imposto de renda na fonte, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses.

No caso, a partir da decisão recorrida, restou incontroversa a inexistência de simulação quanto às operações que deram causa ao lançamento. Disso decorre que os aumentos de capital efetivados pela interessada em suas subsidiárias sediadas no exterior não ocultaram amortizações antecipadas dos empréstimos que lhe foram concedidos por elas. O Banco Central do Brasil analisou a operação e concluiu de forma categórica e definitiva que os fatos em apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos

títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada. Tal posicionamento é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia, pois eventuais efeitos tributários de determinada relação jurídica de natureza cambial dependem da conotação dada a ela pelo Banco Central. Não tem aplicação a este feito a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

Na impugnação ao lançamento ora em análise (e-fls. 386 e ss, vol. 3), a contribuinte informa que os recursos captados foram efetivamente usados para a aquisição da Eletropaulo Metropolitana S.A., que os títulos emitidos tinham prazo de amortização superior a 96 meses (sendo beneficiada com a redução à zero da alíquota do IRF sobre remessa), que as subsidiárias no exterior precisavam captar recursos no mercado externo a curto prazo em razão da conjuntura econômica de 1997, o que as obrigou a “refinanciar” esses financiamentos ou substituí-los por outras fontes de recursos ao longo do prazo de vencimento dos títulos adquiridos; porém, em 1999, os credores estrangeiros exigiram que a contribuinte realizasse uma maior capitalização das subsidiárias como garantia de novos empréstimos.

Tendo em vista a necessidade de recursos para a realização da capitalização das subsidiárias, a Requerente obteve um empréstimo junto a bancos nacionais, que foi substituído por novos recursos captados no mercado brasileiro e junto aos acionistas estrangeiros, com a emissão de R\$ 400 milhões em novas ações, em abril de 1999, conforme doc. 10 (e-fl. 498) e R\$ 650 milhões em debêntures, em novembro de 1999, conforme doc. 11 (e-fl. 499).

A partir dos argumentos aduzidos pela impugnação, a DRJ exonerou o lançamento por meio do acórdão nº 12-14.119 (e-fls. 629 e seguintes), por entender que o aumento de capital não pode ser descaracterizado e considerado como amortização dos empréstimos, por se tratar de transações distintas e regularmente formalizadas.

Analizando o recurso de ofício, a 1ª Turma da 3ª Câmara proferiu o acórdão recorrido, o qual, considerando a íntima relação do lançamento em análise com aquele relativo ao IRRF, tomou como fundamento a decisão definitiva da CSRF a respeito daquela exigência, relativa aos mesmos fatos (acórdão nº 9202-02.239), a qual, por sua vez, se manifestou pela ausência de simulação e, por conseguinte, cancelamento da exigência.

No presente recurso especial, a Fazenda Pública afirma que o acórdão recorrido, calcado nessa decisão, diverge de outra decisão, também da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que considerou como simulação situação fática equivalente. Para tanto, aponta como paradigma o Acórdão nº 9202-002.382, que adotou a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

*NORMAS PROCESSUAIS. ADMISSIBILIDADE.
TEMPESTIVIDADE*

Prevê o art. 23, § 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, que os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os

respectivos autos forem entregues à Procuradoria. Recurso tempestivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS. PRAZO MÍNIMO MÉDIO PARA AMORTIZAÇÃO DE 96 MESES DESCUMPRIDO. ALÍQUOTA 25%. SIMULAÇÃO.

O que se discute no presente caso é incidência ou não, no caso concreto, de uma norma, excepcional, o art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável na apuração do imposto devido, sujeito à retenção na fonte, no caso de remessa de juros e outros encargos financeiros relacionados a títulos de crédito internacionais colocados no exterior, desde que o seu prazo médio de amortização seja superior a 96 meses.

Para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido se comprometeu no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais.

O êxito dessa operação, evidentemente, dependia da possibilidade de sucessivas rolagens dos empréstimos captados no exterior, até o resgate dos títulos de emissão da controladora, quando, então, aqueles poderiam, enfim, ser liquidados definitivamente.

As remessas de recursos ao exterior, a título contratos de mútuo entre a

Recorrida e a sua subsidiária integral, a CERJ Overseas, se destinaram à quitação dos empréstimos contraídos por esta e repassados para a ora Recorrida, representando, de fato, o retorno de parte dos recursos captados no exterior antes do prazo de 96 meses.

Para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido comprometeu-se no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais. Entretanto, em virtude das ditas modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial, a reestruturação da dívida CERJ Overseas não se deu pela captação de recursos no exterior, mas, em grande parte, pela captação de recursos no mercado interno. Os recursos enviados para a subsidiária se destinavam, portanto, à devolução de recursos captados pela Recorrida por intermédio de sua subsidiária, no mercado externo. Isto é, os recursos captados de instituição financeira internacional por intermédio de sua subsidiária passaram a fazer o caminho de volta.

A alíquota aplicável no presente caso é a de 25%, por aplicação do disposto no art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

O ato realizado pela Recorrida, qual seja, o mútuo, serviu na realidade, para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos, fugindo de ter que recolher IRRF sobre

os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 96 meses, simulando que o mesmo só teve o principal pago após 10 anos. Em verdade, a Recorrida valeu-se de um ato simulado, (mútuo), para ocultar outro (amortização de empréstimo).

Quanto ao mérito, a Recorrente reafirma que as remessas realizadas pela LIGHT para a LOI e para a LIR foram quitações das dívidas existentes entre elas, embora simuladas com o nome de aumento de capital, conforme o seguinte trecho (e-fl. 719 e ss.):

Significa dizer que, sob a roupagem de aumento de capital das controladas, a contribuinte terminou antecipando, sim, o pagamento da dívida que com elas contraiu ao emitir os títulos de crédito internacionais (Eurobonds e os Intercompany bonds).

Vários indícios apontam para essa conclusão, como se passa a demonstrar:

a) Tanto os empréstimos celebrados pelas subsidiárias no exterior quanto as emissões de títulos pela controladora no Brasil se deram pelos mesmos valores, consoante se verifica no TVCF (fls. 326/349);

b) Da mesma maneira, os aumentos de capital das subsidiárias se deram nos montantes das dívidas contraídas por essas junto a instituições financeiras no exterior;

c) É desprovido de razoabilidade e irracional que uma empresa venda títulos resgatáveis em 10 ou 12 anos a suas subsidiárias que, por sua vez, os adquirem com recursos captados no curto prazo, de apenas um ano, e que a controladora ainda aumente o capital dessas empresas off-shores, sem que se vislumbre qualquer receita dessas subsidiárias, que não a advinda da própria despesa de sua proprietária. Despesa, esta, que a controladora faz questão de manter, pois bastaria utilizar o montante da integralização do capital para quitação do todo ou parte do empréstimo contraído;

d) A atuada reconhece, em sua defesa, que "os recursos depositados no exterior (...) foram utilizados para capitalizar as subsidiárias, possibilitando a rolagem ou quitação das dívidas de curto prazo tomadas no exterior por estas sociedades" (fl. 386), o que torna claro que os recursos enviados para as subsidiárias se destinavam à devolução de recursos captados, por meio de suas controladas, no mercado externo e, conseqüentemente, a amortizar a dívida entre ela (atuada) e suas subsidiárias.

A recorrente também ataca os fundamentos da decisão recorrida, afirmando a autonomia da Administração Tributária em relação ao Banco Central, no que diz respeito à apreciação dos efeitos tributários dos fatos analisados, conforme resumido no seguinte parágrafo (e-fl. 724):

Dessa forma, seja porque um mesmo fato pode ter efeitos diversos previstos pelo ordenamento jurídico, seja porque compete à RFB analisar os fatos ocorridos e dar-lhes o adequado tratamento

previsto na legislação tributária, não pode ser aceito o argumento de que não cabe à Receita Federal, unilateralmente, desconsiderar pronunciamento formal e conclusivo do Banco Central que deu às condutas realizadas a qualificação jurídica de não-configuradoras de resgate antecipado.

Ainda nesse mister, a recorrente afirma que o julgamento do presente processo não está atrelado ao julgamento do processo nº 18471.002113/2004-09, conforme o seguinte trecho (e-fl. 724):

Por fim, considerando que o acórdão ora recorrido faz expressa menção ao resultado do processo nº 18471.002113/2004-09, relativo ao IRRF, cumpre destacar que, por ocasião da interposição do recurso especial da Fazenda Nacional, nem todas as matérias foram devolvidas à apreciação da CSRF, conforme se extrai da declaração de voto emitida pelo Conselheiro Elias Sampaio Freire. No presente feito, entretanto, não há qualquer óbice processual ao conhecimento de toda a operação realizada, relatada no termo de verificação fiscal, não havendo que se falar, pois, em posição definitiva do Conselho sobre a natureza da operação de remessa de recursos ao exterior efetuada pela contribuinte, não havendo qualquer impedimento a que se chegue a conclusão diferente da adotada no processo supra mencionado, até porque se tratam de feitos distintos.

Por fim, pede a Fazenda pela reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

O recurso especial foi admitido por meio do despacho de e-fls. 751 e ss.

A contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 733 e ss.), inclusive abordando a admissibilidade do recurso, conforme a seguinte síntese:

i) O Acórdão nº 9202-02.239, exarado no processo nº 18471.002113/2004-09, superou a tese contida no acórdão paradigma, de forma que este não poderia sustentar a divergência de interpretação requerida, conforme o artigo 67, §10, do Anexo II do RICARF, que dispõe: "o acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado".

ii) O presente processo deve obter o mesmo pronunciamento dado no processo nº 18471.002113/2004-09 (IRF), por ser reflexo deste, no qual foi decidido, por meio do Acórdão nº 9202-02.239, que os aumentos de capital efetivados pela LIGHT em suas subsidiárias sediadas no exterior não ocultaram amortizações antecipadas de empréstimos, restando incontroversa a inexistência de simulação.

iii) O presente processo deve resultar em decisão sobre a dedutibilidade de juros pagos pela LIGHT às suas controladas no exterior, em face de lançamento tributário com fundamento legal nos artigos 251, 299 e 371, I, do RIR/99. Já o processo apontado como paradigma decidiu sobre a aplicação do artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, que dispõe sobre o benefício de alíquota zero de IRF sobre juros remetidos ao exterior em caso de

empréstimos com prazo mínimo de 96 meses, discussão alheia aos presentes autos. A aplicação de diferentes normas afasta a requerida divergência de interpretação.

iv) A capitalização da subsidiárias LOI e LIR resultou de exigências dos seus credores estrangeiros que solicitaram mais garantias para rolar as dívidas de curto prazo. Na qualidade de garantidora das obrigações contraídas pela LOI e LIR no mercado externo, a LIGHT correria o risco de ter de honrar com essas dívidas, o que não ocorreu somente por conta do aumento de capital realizado pela Recorrida.

v) O BACEN, no Parecer 2004/00254/DEJUR/PRPIN, de 21.6.2004, concluiu pela regularidade das operações de remessa de divisas. Assim, a capitalização das subsidiárias, além de não poder ser considerada elemento caracterizador do pagamento antecipado de uma dívida, sequer poderia ser questionada pela D.D. Autoridades Fiscais.

vi) Toda a construção realizada pela Fiscalização decorre da premissa de que a dívida da recorrida com suas subsidiárias estrangeiras foi quitada no ano de 1999, pelos aumentos de capital realizados nesse período. Todavia, isso não é verdadeiro, conforme a decisão proferida por essa Câmara Superior de Recursos Fiscais de forma definitiva e também pelo BACEN.

vii) A análise conjunta dos artigos 299, 243, *caput* e §4º, e do artigo 374, todos do RIR/99, leva à conclusão de que a dedução de despesas de juros incorridos em decorrência de contratos de empréstimo que tenham como finalidade atender aos interesses das sociedades é absolutamente legal.

Como essas contrarrazões foram apresentadas antes da admissibilidade do recurso, por meio do Despacho de Saneamento de e-fls. 763/764, foi dada ciência da admissibilidade à recorrida para eventualmente complementar suas contrarrazões. Não foi apresentada complementação e os autos foram devolvidos para o presente julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e foi apresentado por pessoa hábil a representar a parte. A configuração dos demais requisitos de admissibilidade depende da análise das contrarrazões.

Pressupostos de Admissibilidade

A contribuinte afirma que o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser admitido, apresentando dois argumentos para sustentar seu entendimento. No primeiro deles, afirma que a tese da simulação contida no acórdão paradigma, Acórdão nº 9202-002.382, já foi superada pelo referido Acórdão nº 9202-02.239 (a decisão sobre o IRRF), devendo ser aplicado o artigo 67, §10, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, que tinha a seguinte redação:

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

De fato, há uma divergência entre os entendimentos desses dois acórdãos da 2ª Turma da CSRF, mas não se pode dizer que o referido Acórdão nº 9202-02.239 superou a tese contida no acórdão paradigma. Isso porque o acórdão citado pelo acórdão recorrido foi prolatado pela 2ª Turma da CSRF em 12/09/2012, enquanto o acórdão paradigma foi prolatado posteriormente, pela mesma turma de julgamento, em 05/12/2012. Assim, se fosse possível falar em superação de tese, seria o acórdão paradigma que teria superado a tese do acórdão citado pelo acórdão recorrido.

No segundo argumento da contribuinte para sustentar a inadmissibilidade do recurso, esta afirma que o acórdão paradigma decidiu sobre a incidência do IRRF diante da situação especial prevista no artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97 (remessa de divisas ao exterior em caso de empréstimos com prazo mínimo de 96 meses), enquanto o presente processo está decidindo sobre a dedutibilidade de despesas com encargos financeiros, com fundamento legal nos artigos 251, 299 e 371, I, do RIR/99. Assim, a diferença na legislação aplicada afastaria a possibilidade de divergência na interpretação da legislação.

Não assiste razão à contribuinte, porque a discussão em ambos os processos não está em torno da norma de incidência dos tributos ou de exceção a essas normas, pois quanto a isso, não há dúvidas. A discussão está em torno da possibilidade de se aplicar a norma geral prevista no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional (CTN), que autoriza a Administração Tributária a efetuar lançamento tributário em caso de simulação. As situações fáticas entre o presente processo e o processo paradigma são perfeitamente equivalentes, embora o acórdão paradigma tenha decidido pela aplicação da norma geral, reconhecendo a simulação, enquanto o acórdão recorrido afastou essa norma, por não reconhecer a simulação.

O Recurso da Fazenda traz à tona divergências de entendimento em torno da remessa de valores enviados ao exterior com o objetivo expresso de quitar dívidas, no sentido de discutir se essa remessa, dada as características da operação, constitui ou não amortização de empréstimo contraído. O acórdão recorrido entendeu que não caracterizava a amortização antecipada de dívida. Porém, analisando caso similar, a 2ª Turma da CSRF, por meio do acórdão paradigma nº 9202-002.382 decidiu de forma diversa.

A similaridade encontra-se no fato de ambas as autuadas serem do mesmo ramo de atividade econômica, ambas tiveram a ação fiscal instaurada a partir de comunicação do BACEN, justamente por causa das remessas ao exterior, ambas praticaram atos com a interveniência de pessoa jurídica vinculada e domiciliada em paraíso fiscal e ambas foram acusadas de terem captado recursos de curto prazo, porém terem simulado empréstimos de longo prazo com o intuito de obter o benefício fiscal de que trata o art. 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, que reduziu à alíquota zero, a alíquota do IRRF relativa ao pagamento de juros, comissões, despesas e descontos sobre valores tomados do exterior, desde que a amortização corresponda a mais de 96 meses.

Com relação ao fato de este processo tratar de glosa de despesas financeiras, e o paradigma de IRRF, é preciso observar que tanto o fundamento da autuação, como o fundamento da decisão recorrida estão completamente atrelados à caracterização de simulação

tratada no processo nº 18471.002113/2004-09, glosa de IRRF sobre os mesmos fatos, conforme registros no Termo de Constatação de fls. 346/349.

Assim, o acórdão paradigma não poderia ser outro, senão aquele que interpreta os fatos relativos ao surgimento da despesa financeira.

Aliás, a divergência é tão marcante que até em relação ao posicionamento quando ao parecer do BACEN, verifica-se a adoção de ponderações diferentes: enquanto o acórdão recorrido adota entendimento de que não se pode desqualificar o entendimento manifestado pelo Banco Central, sem a clara comprovação dos fins escusos perseguidos pelo contribuinte, o acórdão paradigma, analisando pronunciamento similar do BACEN aduz que cada órgão tem atuação específica, de forma que em matéria tributária, a competência seria da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Desta feita, entendo que o recurso especial deve ser admitido.

Mérito

Processo decorrente

Quanto ao mérito, a primeira questão a ser resolvida é a natureza da relação entre o presente processo e o processo nº 18471.002113/2004-09. Como já dito, a decisão recorrida reconheceu uma relação entre esses dois processos, nos seguintes termos (e-fl. 687):

Considerando a íntima relação mantida entre a questão discutida nestes autos e a matéria tratada naquele feito, adoto, aqui, os fundamentos utilizados pelo voto condutor daquele julgamento como razões de decidir, destacando:

...

A recorrente também reconhece que existe uma relação fática entre esses dois processos, mas afirma que não há uma vinculação de resultados entre o presente feito e o julgamento daquele processo, seja porque a matéria conhecida naquele processo foi restringida no momento do exame de admissibilidade do respectivo recurso especial, seja porque se está tratando, aqui, de fatos geradores distintos.

A contribuinte, por seu turno, defende a vinculação do resultado do presente processo ao resultado do processo referido (Acórdão nº 9202-02.239), que já transitou em julgado administrativamente, por ser dele “reflexo”, pois, “*uma decisão diferente dada no presente processo, faria com que a mesma operação de contratação de empréstimos de longo prazo no exterior seja declarada válida nos autos de processo principal e inválida no processo reflexo*”.

Com efeito, assiste razão à contribuinte quando afirma que existe uma relação fática entre os dois processos comparados e isso está coerente com a decisão recorrida, que utilizou essa congruência fática para adotar a mesma análise feita no processo referido, levando à conclusão ora atacada. Como também está coerente quando se analisou a admissibilidade dos recursos por divergência jurisprudencial.

Todavia, não assiste razão à contribuinte quando afirma que existe uma vinculação de resultados. Observe-se que a decisão recorrida não afirma uma vinculação de

resultados; pelo contrário, constrói a sua própria conclusão utilizando, como instrumento, a análise dos fatos realizada no outro processo.

A existência de uma congruência fática não é suficiente para que haja a vinculação de resultados requerida pelo contribuinte, uma vez que são prerrogativas do julgador a liberdade de valoração dos fatos provados e a liberdade de interpretação das normas aplicáveis. Tais prerrogativas representam a materialização do princípio do livre convencimento motivado do julgador, basilar do Direito Processual e válido em todas as instâncias.

Qualquer exceção à liberdade de apreciar as provas e interpretar a legislação deve ser expressamente posta na legislação. No âmbito do CARF, as exceções existentes estão no seu Regimento Interno, a saber, nos artigos 62¹ e 72², que tratam do necessário atendimento às súmulas do CARF e às decisões vinculantes do Poder Judiciário.

Quando há uma congruência fática entre processos distintos, o Regimento Interno determina o julgamento conjunto dos feitos, na medida do possível, nos termos do artigo 6º³, mas isso não obriga que os processos conexos, decorrentes ou reflexos tenham o mesmo resultado.

Assim, como já houve a decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatada por meio do Acórdão nº 9202-02.239, faz-se necessária a revisão de sua análise e, na medida do possível, deve-se buscar o alinhamento com a sua *ratio decidendi*.

Simulação

O acórdão recorrido acolhe como razão de decidir a análise de mérito promovida por meio do Acórdão nº 9202-02.239. Este, por sua vez, se inicia com uma extensa transcrição do voto condutor do acórdão proferido pela Quarta Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes. Assim, para que se possa compreender os fundamentos da decisão combatida, torna-se necessário visitar a decisão proferida em segunda instância nos autos do

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

² Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

³ Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

processo administrativo nº 18471.002113/2004-09 (acórdão nº 104-21.953). Transcrevem-se os trechos que exprimem a motivação da decisão:

Entendo, que não há possibilidade de se considerar tais operações como pré-pagamento de dívidas. Embora subsidiárias integrais, as duas empresas LOI e LIR não se confundem com a matriz. O investimento realizado pela suplicante nas suas subsidiárias não se confunde com o pagamento dos empréstimos, pois suas características econômicas são totalmente distintas.

O fato de os recursos terem sido usados por LOI e LIR para saldar seus compromissos de curto prazo não significa que os compromissos de longo prazo da suplicante para com as suas subsidiárias tenham sido saldados. Ao refinanciar-se no curto prazo no exterior, LOI e LIR conseguiram manter inalteradas as condições pactuadas nas emissões das Notes adquiridas da suplicante, ou seja, os passivos de longo prazo da suplicante com as suas subsidiárias LOI e LIR continuaram existindo, devidamente registrados em seus balanços.

Aliás, o próprio BACEN, no seu parecer datado de 11/05/04 (fls.308/329), relaciona os fatos vivenciados pela suplicante e rechaça a possibilidade de ter havido simulação nestas operações:

[...]

Ora, não cabe à Receita Federal, unilateralmente, desconsiderar pronunciamento formal e conclusivo do Banco Central que deu às condutas realizadas a qualificação jurídica de não-configuradoras de resgate antecipado. Tanto não houve resgate antecipado que, para fins cambiais e de capital estrangeiro, as operações permanecem registradas como operações com prazo de amortização superior a 96 meses e, por isso, continuam a produzir todos os efeitos que lhes são próprios.

Não há, na realização das mencionadas operações, qualquer espécie de desvio na declaração de vontade dos participantes. A declaração é real, verdadeira e efetiva, condizente, portanto, com a vontade das partes. Inexiste, conseqüentemente, o objetivo de burlar o Fisco ou de ocultar a ocorrência do fato gerador de imposto.

Na situação descrita não se vislumbra a existência de provas que caracterizem a ilicitude tributária. O auditor fiscal ao lavrar o Auto de Infração não demonstrou a existência de atos simulados, tal como a ausência de captação de recursos externos a longo prazo. Pelo contrário, os autos confirmam a efetiva emissão de Fixed Rate Notes no exterior, devidamente autorizada pelo Banco Central do Brasil.

Ficou demonstrado que o aumento de capital das subsidiárias não ocorreu com o intuito de amortizar a dívida da suplicante, a qual permanece inalterada. A referida capitalização deu-se para cumprir exigências das instituições financeiras estrangeiras, credoras das subsidiárias, que, em face da conjuntura econômica brasileira, demandaram mais capital das empresas brasileiras como garantia aos empréstimos de curto prazo que estas pretendiam prorrogar ou repactuar.

A leitura dessa fundamentação permite afirmar que o correspondente acórdão **atingiu tal conclusão em razão de ter adotado, pelo menos, três premissas, que considero equivocadas.**

A **primeira premissa equivocada** é o entendimento de que as remessas realizadas pela LIGHT para aumentar o capital social de suas sucursais nas Ilhas Cayman, se deram em razão das exigências dos seus credores, como condição para o refinanciamento de suas dívidas. Antes de mais nada, não é crível que instituições financeiras internacionais exijam o aumento de capital de empresas escriturais existentes em paraísos fiscais, quando a garantia de seus créditos estava, de fato, no patrimônio da LIGHT. Ademais, os fatos negam essa premissa, pois o que houve foi a quitação das referidas dívidas. Na verdade, toda a dívida da LOI foi quitada pelo exato valor aportado pela LIGHT e todo o aporte feito na LIR foi utilizado para quitar mais da metade de sua dívida, sendo repactuado apenas o valor que excedia ao montante da remessa.

É bastante evidente que LOI e LIR foram constituídas nas Ilhas Caymann com o único propósito de captar esses recursos externos e, conforme expediente emitido pela LIGHT, endereçado ao BACEN, o posterior aumento de capital nessas empresas teve como objetivo possibilitar que suas subsidiárias repactuassem suas dívidas.

Destaca a Fiscalização, inclusive, que a própria Deloitte, em seu Parecer, constante das Demonstrações Contábeis Consolidadas Referentes aos Exercícios Findos em 31/12/1998 e 31/12/1999, "assinalou que a dívida entre a LIGHT e a LIGHT OVERSEAS não deveria ser considerada no cálculo do endividamento da companhia".

Também é de se observar que a LIR, após receber o aumento de capital e quitar em abril de 1999, 20% de sua dívida, e em novembro de 1999, em virtude do outro aumento, ter quitado outra parte de seu empréstimo, reduziu, nos meses de junho e setembro de 2000, o seu capital.

Ou seja, tudo tinha o conteúdo de uma captação de recursos de curto prazo. Mas, para não sofrer a incidência do IRRF, procurou-se dar a forma de captação de recursos de longo prazo, de forma a incidir na hipótese de que trata o art. 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97.

O fato de a LIGHT ter efetuado um empréstimo junto a bancos nacionais, que foi substituído por novos recursos captados no mercado brasileiro e junto aos acionistas estrangeiros, com a emissão de R\$ 400 milhões em novas ações, em abril de 1999, e R\$ 650 milhões em debêntures, em novembro de 1999, em nada infirma a tese trazida pela Fiscalização de que se simulou uma captação de recursos de curto prazo com essas operações. Pois o que a recorrida apenas demonstra é que captou recursos aqui em 1999 para enviar ao exterior e isso não está em discussão. O que se discute é a natureza e o fim desta remessa.

Por essas razões, entendo, sim, que remessas foram realizadas para a quitação das dívidas da LOI e da LIR e não para possibilitar o seu refinanciamento.

A **segunda premissa equivocada** está no entendimento de que a prova da simulação exige que se aponte um ato que foi declarado, mas seja inexistente. A inexistência de algum ato declarado não é condição para a caracterização da simulação. Muito pelo contrário, o que se deseja na simulação é exatamente que os efeitos jurídicos dos passos que a compõem atraia todas as conseqüências jurídicas que lhe são próprias, pois são esses efeitos que irão permitir o que era proibido ou impedir o que era esperado, satisfazendo uma vontade

do sujeito que não seria satisfeita se não houvesse o negócio simulado. Contudo, dentre todos os efeitos jurídicos do negócio simulado, um deles é injusto. Na espécie, o injusto é a redução da carga tributária, nas mesmas situações de mercado a que está exposta a concorrência (preço e prazo). Assim é a lição de Ives Gandra da Silva Martins:

"... na simulação tem-se a pactuação de algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de se obter alguma vantagem.... duas realidades distintas ocorrem na simulação: existe uma verdade aparente (jurídica), que se exterioriza para o mundo, e existe uma outra realidade (real), que não é perceptível, ao menos à primeira vista, e que se restringe ao círculo de partícipes do engodo."

No mesmo sentido, a lição de Orlando Gomes:

"Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar a terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei."

Na espécie, a vontade aparente das remessas de 1999 foi o aumento de capital das subsidiárias nas Ilhas Cayman, enquanto a vontade real foi a quitação das dívidas de curto prazo obtidas no exterior. Com isso, a LIGHT escapou da disciplina normal da tributação, que seria o IRRF sobre remessas, obtendo uma vantagem em relação aos seus concorrentes.

O voto vencido da decisão de 1ª instância do presente processo cita, no seu item 30, a decisão da 4ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes relativamente à exigência do fonte, fazendo referência ao voto vencido do Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa. Deste trecho, tenho como oportuno destacar:

No presente caso, o próprio Contribuinte reconhece que, para beneficiar-se da vantagem oferecida pela norma, de natureza extrafiscal, lançou mão de um artifício, para, indiretamente, cumprir formalmente o requisito para o gozo de tal benefício, conforme já exaustivamente descrito. Desde que por esse artifício se viabilizasse a permanência dos recursos captados no exterior por prazo médio superior a 96 meses, não haveria razão para que o Fisco recusasse a aplicação da norma excepcional.

Ocorre que, como era de se esperar, o plano de rolar os empréstimos captados no exterior malogrou e, como estas não tinham recursos próprios para fazer frente aos débitos, pois foram constituídas para serem meras intermediárias, a única fonte de recursos para liquidar esses compromissos era a empresa controladora, ora Recorrente. E é isso que justifica a remessa dos recursos a título de aumento de capital. 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 visavam 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).

No caso sob exame, a Contribuinte, para usufruir da vantagem oferecida pela lei, deveria oferecer uma contrapartida, conforme discutido acima. Usufruir a primeira sem oferecer a segunda viola indiretamente a lei. E o que se verifica neste caso é que a Recorrente, para beneficiar-se da vantagem sem entregar a contrapartida, procedeu à remessa dos recursos como aumento de capital, o que, embora sendo negócio jurídico com efeitos próprio distintos da amortização de empréstimo, representou, efetivamente, a devolução de cerca de 60% dos recursos captados no exterior.

Assim, embora a Contribuinte pretenda usufruir a vantagem oferecida pela Lei, com esse artifício, privou o Estado da sua contrapartida por essa vantagem: a permanência dos recursos no País por tempo prolongado. Portanto, o que sem tem neste caso, como nos exemplos acima, é que a Recorrente driblou a norma excepcional. Ao assim proceder não violou nenhuma lei diretamente, mas, como nos ensina Moreira Alves, violou a lei indiretamente, violou o ordenamento jurídico.

Portanto, repito, considerar que não houve o pagamento antecipado do empréstimo ou, por outro lado, que a operação realizada atende aos requisitos do art. 1º, XI, da Lei nº 9.481, de 1997, apenas porque os atos praticados estão de acordo com a letra da lei, contempla apenas uma parte do problema. O cerne da questão, entretanto, é se o procedimento da Contribuinte atende ao espírito da lei ou se, como penso que ocorreu, visava, precisamente, contorná-lo.

A **terceira premissa equivocada** é o entendimento de que o Banco Central do Brasil (BACEN) teria rechaçado a possibilidade de simulação. Por ocasião de sua impugnação, a contribuinte fez juntar aos autos vários documentos da lavra do BACEN (e-fls. 448 e ss.), dentre os quais se destaca o PARECER/2004/000254/DEJUR/PRFIN, de 21 de junho de 2004 (e-fls. 463 e ss.), por ser um parecer do Departamento Jurídico daquele órgão e que deu a palavra final sobre a investigação que o BACEN realizou sobre as operações de captação de recursos no exterior realizadas pela LIGHT. O relatório desse parecer é bem

sintético e elucidativo quanto às providências adotadas pelo BACEN, razão pela qual reproduzo os seguintes fragmentos:

Trata-se de consulta oriunda do Departamento de Capitais Estrangeiros e Cambio (Decec) acerca de pedido de reabertura de processo formulado pela Light Serviços de Eletricidade S/A (doravante Light), que teve Certificados de Registros (CRs) de operações financeiras cancelados pelo Banco Central, sob o argumento de que o resgate das respectivas fixed rated notes (FRNs) por ela emitidas haveria sido indevidamente antecipado.

2. As operações ora analisadas destinaram-se, em última análise, à obtenção de recursos, no exterior, para a aquisição da Eletropaulo Metropolitana S/A, pela Light, em leilão de privatização, pelo valor de RS 2,026 bilhões.

3. Em síntese, as movimentações de capitais, com esse intuito, foram as seguintes:

[...]

4. Em novembro de 2001, foi cancelado integralmente o CR 341/10453 e parcialmente o CR 341/10439, por proposta contida no expediente DECEC/GABIN-2001/210, de 22 de novembro de 2001, aprovado pelo Sr. Diretor da Direx (fls. 229/233), "por não restarem dúvidas quanto à prática adotada pela empresa de, por meio de artifício, transformar captações de curto prazo feitas por suas subsidiárias no exterior em operações de longo prazo, num esquema que funcionou enquanto as rolagens externas foram exequíveis, mas que a obrigou a remeter os recursos via TIR como disponibilidades, para constituição do que só depois ficou caracterizado como Capital Brasileiro no Exterior a título de investimento, em cumprimento a regulamentação então vigente" (fl. 231, item 2). Na ocasião, também foi determinada "a repatriação dos juros indevidamente encaminhados ao exterior ou, alternativamente, redução do CR pelo valor correspondente" (fl. 232, item 2, b), bem como "a cobrança de multa prevista na Resolução 2.275/96 c 2.883/01" (fl. 232, item 3).

5. Encaminhados os autos para esta Procuradoria-Geral, foi exarado o Parecer 2002/00082(DEJUR/PRCPA) (fls. 241/244), de 7 de março de 2002, que gerou a comunicação dos fatos à Receita Federal (fls. 254/255) e ao Ministério Público Federal (fls. 247/248), em vista de indícios de prática de ilícitos fiscais (decorrentes da perda de benefício fiscal por pagamento antecipado da dívida) e penais (inexistência das operações com t-bills).

6. A Light, então, requereu a reabertura do processo, em petição datada de 5 de janeiro de 2004 (fls. 270/299), para "rediscussão da matéria" e "prestação dos esclarecimentos que forem considerados devidos, tudo com o objetivo de obter o restabelecimento integral dos certificados de registro 341/10453 (relativo à operação de USS 130,5 milhões) e 341/10429 (relativo à operação de USS 875 milhões), para que a empresa possa fazer face aos compromissos internacionais assumidos", bem como para que sejam encaminhados ofícios ao Ministério

Publico e à Secretaria da Receita Federal, informando a revisão da matéria (fls. 273/274, item 16).

7. Diante disso, o Decec formulou as indagações constantes às fls. 318/320, item 4, a serem transcritas e respondidas a seguir, neste parecer (negritei as transcrições).

conclusão: Após uma extensa apreciação, esse parecer jurídico adotou a seguinte

27. Desse modo, em resposta à consulta formulada, de acordo com os precedentes em anexo (Parecer 2003/00280(DEJUR/PRPIN) e Parecer 2004/00054(DEJUR/PRPIN), concluo que:

a) Light, Lir e Loi são pessoas jurídicas distintas - aquela sócia integral e estas suas subsidiárias;

b) as operações de captação (realizadas entre subsidiária e banqueiros internacionais) não se confundem com as operações de empréstimo realizadas entre as subsidiárias no exterior e a empresa controladora no Brasil - são negócios jurídicos distintos;

c) não houve resgate antecipado das FRN, pois não foram adquiridas pela própria emitente (Light);

d) não se praticaram ilícitos afetos à matéria de câmbio e capital estrangeiro, de modo que falta respaldo legal e regulamentar para o cancelamento dos ROFs, embora reste aos órgãos públicos competentes, já comunicados, formar sua opinião acerca da prática de ilícitos fiscais e penais. (Negritei).

Portanto, não é verdade que o BACEN rechaçou a existência de uma simulação; pelo contrário, foi aquele órgão que primeiro constatou este fato, o que levou à aplicação de sanções à LIGHT e à representação ao Ministério Público e à Receita Federal. Todavia, mediante a reclamação da interessada, foi feita uma análise jurídica da situação e chegou-se à conclusão de que não haviam "ilícitos afetos à matéria de câmbio e capital estrangeiro", mas que restava "aos órgãos públicos competentes, já comunicados, formar sua opinião acerca da prática de ilícitos fiscais e penais".

Em outras palavras, o BACEN constatou que as remessas de divisas feitas pela LIGHT ocorreram nos valores declarados, para as pessoas declaradas, com a finalidade aceita pela legislação cambial, de forma que não havia suporte legal para o cancelamento dos registros daquelas remessas ao exterior. Todavia, isso em nada restringe o alcance da Administração Tributária no seu mister de investigar ilícitos de natureza tributária. Nunca é demais lembrar o artigo 195 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Também não é desconhecido o fato de que a Administração Tributária pode desconsiderar as declarações prestadas pelo contribuinte e sair em busca da verdade material, em procedimento investigatório de colheita de provas, conforme autorização do artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

Nesse mister, a Administração Tributária está autorizada, inclusive, a desconsiderar negócio jurídico formalmente constituído e efetuar lançamento tributário, quando verificar que esse negócio é elemento de uma simulação, nos termos do artigo 149 do CTN:

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

...

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

Saliente-se que tais prerrogativas são dadas à Administração Tributária pela lei e sem ressalvas quanto à manifestação de outros órgãos públicos. Ademais, mesmo que houvesse essa limitação, o próprio BACEN afirma que a manutenção dos registros de transferência de divisas em nada impede a investigação de ilícitos tributários.

Diante de tantas vulnerabilidades na fundamentação da decisão veiculada pelo Acórdão nº 9202-02.239, entendo que aquela autoridade julgadora não alcançou o melhor direito, de forma que afastou a possibilidade de utilizá-la como fundamento de decidir.

Pelas mesmas razões, entendo que os autos trazem evidências suficientes de que a contribuinte simulou um financiamento de longo prazo por meio da criação de empresas escriturais em paraíso fiscal, remetendo para o exterior, sob a denominação de aumento de capital, os recursos necessários para a quitação do real financiamento de curto prazo.

Em suma, tomando-se por base o Termo de Verificação e Constatação Fiscal correspondente ao IRRF, fls. 326/343, os fatos são os seguintes: com o intuito de buscar recursos que possibilitasse a aquisição do controle da ELETROPAULO METROPOLITANA S/A, a LIGHT realizou duas operações de emissão de *FIXED RATES NOTES* no exterior em setembro de 1997 e abril de 1998. Referidos títulos foram adquiridos por suas subsidiárias (Light Overseas Investment Limited - LOI e LIR Energy Limited - LIR), constituídas, respectivamente, em julho de 1997 e abril de 1998, em um paraíso fiscal (Ilhas Cayman), que haviam captado recursos no exterior.

Nos meses de março, abril e novembro de 1999, a LIGHT remeteu recursos para o exterior, com o intuito de aumentar o capital da LOI e da LIR, no valor dos compromissos assumidos.

Conforme expediente emitido pela LIGHT e endereçado ao BACEN, o aumento de capital teve por objetivo possibilitar que suas subsidiárias repactuassem suas

dívidas. Com o aumento de capital, a LOI saldou o total de sua dívida, a LIR, também aproveitando-se do aumento de capital, quitou, em abril de 1999, 20% do total de sua dívida, e, em virtude de novo aumento de capital realizado e integralizado em novembro de 1999, liquidou outra parte do seu empréstimo.

Nos meses de junho e setembro de 2000, houve redução do capital da LIR. Inicialmente, o BACEN cancelou parcialmente o Certificado de Registro (CR) nº 341/10439 (US\$ 476,5 milhões), e totalmente o de nº 341/1/453; porém, após solicitação formal da LIGHT, o BACEN reconsiderou sua posição para autorizar as remessas de juros para o exterior, baseando-se, para tanto, no fato de que não haveria norma que lhe autorizasse a, identificando artifício para obter benefício fiscal supostamente indevido, procedesse à glosa dos CRs.

Em seu PARECER/2004/00254/DEJUR/PRPIN, em que reconsidera a sua posição, o BACEN destaca que a autoridade fiscal, ao contrário da autoridade monetária, detém poder para pronunciar-se quanto aos efeitos tributários decorrentes das operações realizadas pela LIGHT.

A conclusão no sentido de que os aumentos de capital realizados pela LIGHT nas suas subsidiárias (LOI e LIR) objetivaram amortizar os empréstimos contraídos com a aquisição por parte destas dos títulos anteriormente emitidos, a meu ver, encontram-se bem delineados no já citado Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 323/343, e podem assim ser resumidos:

1. os notes emitidos pela LIGHT e adquiridos pelas subsidiárias LOI e LIR venciam em 10,5 e 12 anos, respectivamente, ao passo que os empréstimos contraídos por estas últimas venciam, inicialmente, em no máximo um ano;
2. os valores relativos aos aumentos de capital realizados pela LIGHT em suas subsidiárias foram integralmente utilizados por estas para quitação do todo ou parte de suas dívidas com os credores internacionais;
3. a DELOITE, em Parecer constante das Demonstrações Contábeis Consolidadas Referentes aos Exercícios Findos em 31/12/1998 e 31/12/1999, assinalou que a dívida entre a LIGHT e a LIGHT OVERSEAS não deveria ser considerada no cálculo do endividamento da companhia;
4. a partir do momento em que desapareceu a necessidade de quitar parte da dívida, foi realizada a redução do capital de uma das subsidiárias;
5. os recursos enviados ao exterior foram efetivamente destinados à liquidação dos empréstimos;
6. os recursos internados no país aqui não permaneceram pelo prazo exigido pela lei para que a norma isentiva operasse;
7. a descaracterização, em virtude do ato simulado realizado, tem efeitos estritamente tributários, pouco importando, assim, os efeitos civis advindos, de modo que o fato de o contribuinte continuar a realizar remessas objetivando quitar os juros devidos é IRRELEVANTE, desde que esses juros tenham o enquadramento tributário de se referirem a empréstimo de curto prazo;

8. uma empresa, sem recursos próprios, contrair um empréstimo de curto prazo e emprestar esses recursos a longo prazo, configura uma situação insustentável e foge de uma racional organização empresarial e societária;

9. LOI e LIR foram constituídas exclusivamente para captar recursos no exterior e para emprestá-los à sua controladora (conforme Balanços Patrimoniais, os únicos empréstimos realizados pelas subsidiárias em referência foram para a própria LIGHT);

10. a operação poderia ter sido desenvolvida diretamente pela LIGHT, não cabendo a alegação de que ela era inviável em virtude do denominado CUSTO BRASIL, vez que a garantia que o financiadores internacionais detinham foi dada pela própria empresa brasileira;

11. aumentos de capital seguidos de redução não são expedientes normais dentro de uma organização societária;

12. que vantagem teria uma companhia ao aumentar o capital de sua subsidiária, quando esta tem, como única fonte de recursos, os juros do empréstimo realizado para a sua própria controladora? Com que intenção uma empresa utilizaria grande parte de empréstimo contraído no exterior junto a controladas para aumentar o capital destas, quando a única receita desta decorre de sua própria despesa? (a Fiscalização assinala e eu concordo que, no caso, o racional seria liquidar logo o empréstimo para não ter que arcar com os juros);

13. o mecanismo utilizado não se constituiu apenas em uma pequena inadequação entre a estrutura do negócio realizado e a finalidade almejada, mas numa total incompatibilidade, suficiente para caracterizar a simulação;

14. é irracional que uma empresa venda títulos resgatáveis em 10 ou 12 anos a suas subsidiárias que, por sua vez, os adquirem com recursos captados no curto prazo, de apenas um ano, e que a controladora ainda aumente o capital dessas empresas *off shore*, sem que se vislumbre qualquer receita dessas subsidiárias, que não a advinda da própria despesa de sua proprietária;

15. a intenção da lei, ao reduzir a zero a tributação sobre os juros remetidos em decorrência de empréstimo contraído no exterior a longo prazo (por mais de oito anos), era a de manter o capital no país, de modo que "os malabarismos contábeis e societários que repassam capital para o exterior ferem a finalidade da norma benéfica".

Assim, retirado o véu da simulação, constata-se que o pagamento das obrigações da LIGHT perante seus credores no exterior se deu em 1999, de forma que os pagamentos realizados em 2001 e 2002 não são dedutíveis porque foram calculados sobre empréstimos que já tinham sido quitados anteriormente.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, restabelecendo os lançamentos na sua integralidade.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

Acompanhei a i. Relatora no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso de PGFN.

Em relação à admissibilidade, venho tecer considerações complementares.

Aduz a Contribuinte que o acórdão paradigma decidiu sobre a incidência do IRRF diante da situação especial prevista no artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97 (remessa de divisas ao exterior em caso de empréstimos com prazo mínimo de 96 meses), enquanto o presente processo está decidindo sobre a dedutibilidade de despesas com encargos financeiros, com fundamento legal nos artigos 251, 299 e 371, I, do RIR/99. Assim, a diferença na legislação aplicada afastaria a possibilidade de divergência na interpretação da legislação. Discorre ainda que há decisão na 2ª Turma da CSRF sobre o IRRF (Acórdão nº 9202-02.239), o que teria o condão de vincular o presente Colegiado.

Em relação à questão da vinculação dos presentes autos com a decisão proferida pela 2ª Turma da CSRF sobre o IRRF, não assiste razão à Contribuinte. O Colegiado da 1ª Turma da CSRF tem liberdade de firmar livremente sua convicção. Não há dispositivo regimental que obrigue uma turma da CSRF seguir decisão de outra turma da CSRF.

Sobre a admissibilidade, de fato o dispositivo normativo tratado na decisão da 2ª Seção é diferente do tratado na decisão da 1ª Seção.

Contudo, o suporte fático é o mesmo, e se amoldou à hipótese de incidência de duas infrações tributárias distintas. Uma, sobre o IRRF (tratado na 2ª Seção), e outra, sobre o IRPJ (glosa de despesas tratada no presente Colegiado).

Ocorre que para a incidência de ambas as infrações, o **aspecto subjetivo** (dolo) foi determinante para a imputação fiscal.

Observa-se que nos autos do IRRF (tratado na 2ª Seção), foi afastada a acusação de dolo, e por consequência consideradas idôneas as operações, razão pela qual foi afastada a incidência do imposto:

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 IRF - ALÍQUOTA ZERO - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - JUROS DE TÍTULOS DE CRÉDITO INTERNACIONAIS - PRAZO MÉDIO DE AMORTIZAÇÃO IGUAL OU SUPERIOR A 96 MESES - REGRA PRETENSAMENTE DESCUMPRIDA PELA AUTUADA - SITUAÇÃO NÃO COMPROVADA - DECISÃO MANTIDA. De

*acordo com o artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo artigo 20 da Lei nº 9.532/97, os rendimentos auferidos no Brasil por residentes ou domiciliados no exterior com a natureza de juros decorrentes de colocações no exterior de títulos de crédito internacionais, previamente autorizados pelo Banco Central do Brasil, estão sujeitos à alíquota zero do imposto de renda na fonte, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 (noventa e seis) meses. **No caso, a partir da decisão recorrida, restou incontroversa a inexistência de simulação quanto às operações que deram causa ao lançamento. Disso decorre que os aumentos de capital efetivados pela interessada em suas subsidiárias sediadas no exterior não ocultaram amortizações antecipadas dos empréstimos que lhe foram concedidos por elas. O Banco Central do Brasil analisou a operação e concluiu de forma categórica e definitiva que os fatos em apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada. Tal posicionamento é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia, pois eventuais efeitos tributários de determinada relação jurídica de natureza cambial dependem da conotação dada a ela pelo Banco Central. Não tem aplicação a este feito a regra do artigo 8º da Lei nº 9.779/99. Recurso especial negado.** (grifei)*

Nos presentes autos (IRPJ), na câmara baixa, a caracterização do dolo também foi afastada, o por consequência as operações foram consideradas regulares:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2001, 31/12/2002

DESPESAS FINANCEIRAS. GLOSA. AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMO ANTERIOR À APROPRIAÇÃO DE SEUS ENCARGOS FINANCEIROS. INOCORRÊNCIA.

*São dedutíveis do lucro real as despesas de juros e variações cambiais passivas decorrentes de empréstimos contraídos pelo autuado junto a duas empresas controladas no exterior. Inocorre amortização antecipada do empréstimo em razão da transferência de recursos do autuado para as empresas controladas a título de aumento de capital. O aumento de capital não pode ser descaracterizado e considerado como amortização dos empréstimos, por se tratar de **transações distintas e regularmente formalizadas. Não ha disposição legal que afaste da regra geral de dedutibilidade os juros incorridos sobre empréstimos entre controlada e controladora, na hipótese de ocorrer aumento de capital.** (grifei)*

Questão que se coloca é se o aspecto subjetivo da infração é independente a ponto de poder receber tratamento dissociado do tipo objetivo, e, por consequência, se a divergência da interpretação de legislação tributária pode tratar, individualmente, apenas o tipo subjetivo, ou apenas o objetivo.

Ou, por outro lado, se a caracterização de infração demanda conexão indissociável entre o tipo objetivo e o aspecto subjetivo, e, por isso, a divergência da interpretação da legislação tributária deve considerar o tipo objetivo e o aspecto subjetivo como um todo.

Entendo que devem ser tratados de maneira autônoma. Tanto que, em várias ocasiões, o Colegiado não julga o tipo objetivo da infração (ex.: glosa de ágio, glosa de despesas desnecessárias, omissão de receitas), já precluso, mas se debruça sobre o aspecto subjetivo (qualificação da multa). Ou seja, na seara tributária, apreciação do tipo objetivo e aspecto subjetivo é independente, autônoma. Nesse contexto, não há óbice para que apreciar, individualmente, a decisão que trata do aspecto subjetivo da conduta, ainda mais quando o aspecto subjetivo da conduta é determinante para a qualificação do tipo objetivo, caso em que o aspecto subjetivo é a *ratio decidendi* (e não um mero *obter dictum*).

Tanto que é a *ratio decidendi*, que vale transcrever novamente excerto da ementa da decisão sobre o IRRF:

O Banco Central do Brasil analisou a operação e concluiu de forma categórica e definitiva que os fatos em apreço não podem e não devem ser interpretados como simulação de pagamento dos títulos de longo prazo de responsabilidade da autuada. Tal posicionamento é de fundamental importância para o deslinde desta controvérsia (...) (grifei)

A interpretação se debruça sobre os fatos, e os fatos são os mesmos.

E sobre o paradigma, trata de autuação relativa ao IRRF, mesmo caso da decisão da 2ª Seção.

E, em operação similar à dos fatos tratados nos presentes autos, concluiu-se pela **ocorrência de simulação** (a multa foi qualificada e mantida pelo CARF) e presença do dolo, que foi determinante para a incidência do IRRF, conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2004

REMESSA DE JUROS. CRÉDITOS INTERNACIONAIS. PRAZO MÍNIMO MÉDIO PARA AMORTIZAÇÃO DE 96 MESES DESCUMPRIDO. ALÍQUOTA 25%. SIMULAÇÃO.

O que se discute no presente caso é incidência ou não, no caso concreto, de uma norma, excepcional, o art. 1º, IX da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a zero a alíquota aplicável na apuração do imposto devido, sujeito à retenção na fonte, no caso de remessa de juros e outros encargos financeiros relacionados a títulos de crédito internacionais colocados no exterior, desde que o seu prazo médio de amortização seja superior a 96 meses.

Para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido se comprometeu no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais.

O êxito dessa operação, evidentemente, dependia da possibilidade de sucessivas rolagens dos empréstimos captados

no exterior, até o resgate dos títulos de emissão da controladora, quando, então, aqueles poderiam, enfim, ser liquidados definitivamente.

As remessas de recursos ao exterior, a título contratos de mútuo entre a Recorrida e a sua subsidiária integral, a CERJ Overseas, se destinaram à quitação dos empréstimos contraídos por esta e repassados para a ora Recorrida, representando, de fato, o retorno de parte dos recursos captados no exterior antes do prazo de 96 meses.

Para adquirir os títulos internacionais de longo prazo, a subsidiária integral do Contribuinte Recorrido comprometeu-se no exterior, no curto prazo, através de empréstimo junto a bancos internacionais. Entretanto, em virtude das ditas modificações drásticas no cenário financeiro internacional, provocadas pela crise cambial, a reestruturação da dívida CERJ Overseas não se deu pela captação de recursos no exterior, mas, em grande parte, pela captação de recursos no mercado interno. Os recursos enviados para a subsidiária se destinavam, portanto, à devolução de recursos captados pela Recorrida por intermédio de sua subsidiária, no mercado externo. Isto é, os recursos captados de instituição financeira internacional por intermédio de sua subsidiária passaram a fazer o caminho de volta.

A alíquota aplicável no presente caso é a de 25%, por aplicação do disposto no art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999.

O ato realizado pela Recorrida, qual seja, o mútuo, serviu na realidade, para disfarçar sua real intenção de amortizar os empréstimos contraídos, fugindo de ter que recolher IRRF sobre os juros remetidos ao exterior, mascarando um empréstimo que, em verdade, foi amortizado em prazo inferior a 96 meses, simulando que o mesmo só teve o principal pago após 10 anos. Em verdade, a Recorrida valeu-se de um ato simulado, (mútuo), para ocultar outro (amortização de empréstimo). (grifei)

Na realidade, a coincidência do enquadramento legal (artigo 1º, inciso IX, da Lei nº 9.481/97) do paradigma e da decisão decorrente do IRRF (da 2ª Seção) só confirma, com maior precisão, **a identidade dos fatos tratados**, e a divergência na interpretação da legislação tributária em relação à simulação.

Isso porque foi afastou-se o dolo na decisão recorrida, e manteve-se a caracterização da conduta dolosa no paradigma.

Nesse sentido, voto com a i. Relatora.

(assinado digitalmente)
André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

A matéria é a glosa de despesa financeira - juros sobre empréstimos contraídos no exterior, por desnecessidade da despesa, simulação, etc. Esses casos também envolvem lançamento de IR/Fonte, porque o pagamento dos juros, via remessa ao exterior, quando o empréstimo é de longo prazo (maior que 96 meses) não tem incidência do IR/Fonte. Mas quando se considera que houve quitação antecipada do empréstimo (retorno dos recursos ao exterior antes do prazo legal determinado para a fruição do benefício fiscal em relação ao IR/Fonte), há lançamento para a exigência do IR/Fonte que deixou de ser recolhido pela tomadora dos empréstimos (empresa no Brasil).

Realmente esse caso envolve questões de mérito bem semelhantes àquele da Bunge Alimentos, mas há diferenças em relação às questões de admissibilidade.

Nos dois casos, o resp é da PGFN, que tenta restabelecer o lançamento. Nesse caso da Light, a DRJ tinha cancelado o lançamento. A TO negou provimento ao recurso de ofício, adotando razões de decidir do lançamento de IR/Fonte relacionado. Em sede de recurso especial, a PGFN tenta restabelecer o lançamento.

Caso da Bunge Alimentos: (9101-002.431)

É importante lembrar algumas coisas do caso da Bunge.

No caso da Bunge, o meu voto foi pelo não conhecimento do resp, por falta de comprovação da divergência. O processo tratava de lançamento de IRPJ/CSLL por glosa das despesas com juros sobre os empréstimos contraídos no exterior, e o paradigma apresentado pela PGFN era referente a lançamento de IR/FONTE que deveria incidir sobre as remessas referentes aos pagamentos desses mesmos juros.

O paradigma era referente à mesma empresa, aos mesmos fatos-base, mesmo período, etc. Era o processo do IR/Fonte da própria Bunge. O lançamento de IR/FONTE já tinha sido inclusive mantido na 2ª Seção do CARF, quando a TO da 1ª Seção examinou o caso, e mesmo assim a 1ª Seção cancelou o lançamento de IRPJ/CSLL, entendendo que não estava vinculada à decisão da 2ª Seção sobre o IR/Fonte.

O meu voto analisou os aspectos das decisões cotejadas, para fins de caracterização de divergência jurisprudencial, e esses aspectos são diferentes desse caso que está sendo relatado pela Dra. Adriana (Light).

No caso Bunge, a decisão da TO que manteve o lançamento de IR/Fonte (que era o acórdão paradigma) deixou bem claro que isso se dava em razão de ter ocorrido o retorno dos recursos ao exterior antes do prazo de 96 meses. A própria decisão do IR/Fonte indicava que as questões sobre o IRPJ/CSLL iam além desse aspecto do retorno dos recursos antes do prazo (os lançamentos de IRPJ/CSLL naquele caso envolviam debate sobre a necessidade da despesa, sobre **a comparação das taxas de juros sobre os empréstimos tomados nos dois sentidos - a empresa no Brasil emprestava e ao mesmo tempo tomava empréstimo de sua controlada no exterior**). O fiscal havia lançado a diferença dos montantes calculado considerando as taxas de juros, chegando inclusive a afirmar que se as taxas fossem as mesma, nada seria devido. Tudo isso dependia de uma análise além do que havia sido feito para o julgamento do IR/Fonte. O meu voto inclusive observa que, mesmo que o pagamento do

empréstimo tomado no exterior fosse feito com recursos próprios da controlada no exterior (sem qualquer implicação para o IRPJ da controladora no Brasil), ainda assim o lançamento do IR/Fonte subsistiria porque não teria sido observado o prazo mínimo de 96 meses para que os recursos captados voltassem ao exterior.

No caso da Bunge, a conclusão da TO da 1ª Seção (correta na minha forma de ver) foi que a manutenção do lançamento do IR/Fonte pela 2ª Seção não implicava diretamente na manutenção do lançamento de IRPJ/CSLL, porque esses lançamentos exigiam aspectos adicionais em relação ao IR/Fonte.

E foi justamente a falta desses aspectos adicionais no paradigma (que tratava do IR/Fonte) que acabou comprometendo a caracterização da divergência jurisprudencial naquele caso.

No caso da Bunge, a análise de admissibilidade do resp da PGFN focou muito nestas questões, que são bem diferentes desse caso da Light.

Caso da Light

No caso da Light, já há uma primeira diferença do precedente da Bunge, porque não há essa questão de empréstimos nos dois sentidos, com taxas desiguais. A remessa ao exterior para quitar os empréstimos antes do prazo de 96 meses foi via aumento de capital da controlada no exterior.

Nesse caso da Light, o paradigma também trata de lançamento de IR/fonte, mas de outra empresa (Ampla Energia e Serviços). É que o lançamento de IR/Fonte da própria Light foi cancelado pela 2ª Turma da CSRF.

Mas há uma diferença importante em relação ao paradigma apresentado no caso da Bunge.

No caso da Light, o paradigma, ao julgar o IR/Fonte, não ficou apenas na questão da quitação antecipada do empréstimo no exterior, antes do prazo de 96 meses. O paradigma adentrou nas questões de simulação, e condenou os empréstimos feitos pela controladora brasileira à controlada no exterior (com a finalidade específica de quitar os empréstimos antes tomados com terceiros), independentemente do aval do Bacen (que só decide sobre as questões de câmbio, da remessa de valores para o exterior, etc., mas não define os reflexos tributários dessas remessas).

Tem razão o despacho de admissibilidade (que adoto adicionalmente às razões da relatora) quando diz:

As situações fáticas apresentadas no acórdão recorrido e no acórdão paradigma são, no meu entendimento, perfeitamente equivalentes, a saber: (i) o contribuinte cria uma empresa subsidiária integral em paraíso fiscal; (ii) a subsidiária capta recursos financeiros no exterior com vencimento de curto prazo; (iii) esses recursos são enviados para o contribuinte mediante obrigações de longo prazo, sobre as quais a alíquota do IRRF é zero; iv) o contribuinte faz aporte financeiro na subsidiária, em operação não tributável, para que ela honre seus compromissos de curto prazo.

É certo que existem diferenças entre essas duas situações. Os títulos emitidos pelas subsidiárias possuem denominações diferentes, todavia isso não afasta a semelhança das situações na espécie, pois a característica relevante da operação de captação de recursos é o fato de serem de curto prazo. Os títulos emitidos pelos contribuintes e adquiridos integralmente pelas subsidiárias possuem denominações diferentes, porém isso também não afasta a semelhança em análise, uma vez que a sua característica relevante é o fato de serem de longo prazo, de forma a evitar a tributação do IRRF. As remessas feitas pelos contribuinte às suas subsidiárias, para que pudessem honrar as suas obrigações de curto prazo, também possuem denominações diferentes, mas isso também não é relevante, sendo determinante o fato de serem remessas não tributáveis.

Verifica-se que os acórdãos contrapostos tratam de lançamentos tributários de espécies tributárias diferentes. O acórdão recorrido trata da exigência de IRPJ e CSLL enquanto o acórdão paradigma trata da exigência de IRRF. Todavia, isso também não afasta a divergência apontada, uma vez que essa divergência não reside na interpretação das regras matrizes desses tributos, mas sim na interpretação/aplicação do dispositivo legal que permite ao Fisco efetuar lançamento tributário diante de uma simulação, ou seja, tributar um fato gerador que foi dissimulado por um fato não tributável. Trata-se de divergência quanto à interpretação de norma geral, aplicável a qualquer espécie tributária, a saber, o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional (CTN).

Além disso, verifica-se que, em ambos os casos, todas as remessas de divisas entre o contribuinte e suas subsidiárias foram realizadas mediante autorização do Banco Central do Brasil (BACEN). Entretanto, no acórdão recorrido, a Turma entendeu que a regularidade das transferências internacionais é prova da inexistência de infração tributária, ...

Por outro lado, o entendimento exarado no acórdão paradigma é no sentido de que a existência de documentos emitidos pelo BACEN não elidem a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em pronunciar-se sobre os efeitos tributários das correspondentes operações financeiras, ...

Portanto, há conflito entre as valorações realizadas sobre os certificados de registro emitidos pelo BACEN para as remessas financeiras em apreço.

Desta feita, entendo que há divergência na interpretação da legislação tributária entre o acórdão recorrido, que entendeu não haver simulação em situação análoga àquela que deu suporte à decisão do acórdão paradigma, o qual entendeu ter ocorrido simulação.

A diferença mais chamativa, a meu ver, entre o recorrido e o paradigma é que enquanto este se utilizou de mútuo, aquele optou pelo aumento de capital. A meu ver, esse não é um fato relevante que permita afirmar que: se, no paradigma, ao invés de mútuo fosse utilizado aumento de capital; ou, no recorrido, ao invés de aumento de capital fosse utilizado mútuo, as decisões teriam tomado caminhos diferentes por esse só fato. Assim, essa diferença é um fato não relevante que não obsta o conhecimento do recurso especial.

Processo nº 18471.001351/2006-51
Acórdão n.º **9101-002.533**

CSRF-T1
Fl. 838

Agregando essas decisões, voto por conhecer do recurso.

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araújo