



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

Processo n° 10730.004842/2005-62
Recurso n° 167.544 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1402-00.494 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 31 de março de 2011
Matéria IRPJ E CSLL. AÇÃO FISCAL.
Recorrentes PRIMO SCHINCARIOL INDUSTRIA DE CERVEJA E REFRIGERANTES DO RIO DE JANEIRO S.A
SEGUNDA TURMA DA DRJ JUIZ DE FORA (MG)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

RECURSO DE OFÍCIO. OMISSÃO DE RECEITA. AUDITORIA DE PRODUÇÃO. Constatado, mediante diligência fiscal, o equívoco do Fisco na determinação das receitas omitidas apurada em auditoria de produção, correto o ajuste na base de cálculo e conseqüente cancelamento parcial da exigência.

GLOSA DE DESPESAS INIDÔNEAS. AMORTIZAÇÕES DE ÁGIO SUPOSTAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. Correta a glosa de despesas contabilizadas a título de pagamento de prêmio na aquisição de debêntures entre pessoas ligadas, amparados em contratos eivados de fraude, cujo objetivo, a toda evidência, foi reduzir o IRPJ e CSLL pelo contribuinte, devendo ser restabelecida a multa qualificada, no percentual de 150%.

LUCROS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. EMPREGO DO VALOR. A finalidade da norma contida no item 4 da alínea "b" do § 2º da Lei nº 9.532/1997 foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo, entre elas a alienação do investimento. Tendo o contribuinte adquirido, em 12/01/2001, participação em empresa no exterior, os lucros da mesma, relativo dos anos de 1996 a 2000, apurados e ainda não disponibilizados, devem ser oferecidos à tributação pela empresa brasileira alienante e não pela contribuinte.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. RECONSTITUIÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO E LUCRO REAL. EXCLUSÃO DE PARCELA INDEVIDAMENTE INCLUÍDA NA BASE DE CÁLCULO. Nos termos do art. 142 do CTN, no lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, a autoridade tributária deve reconstituir a apuração do lucro líquido bem como o lucro real, efetuando os ajustes devidos em face das infrações porventura apuradas.

Deparando-se com erros ou equívocos do contribuinte, que implicaram na elevação indevida da base de cálculo nesses mesmos períodos de apuração, cumpre à Fiscalização escoimá-los, pois, a Fazenda Pública deve constituir e cobrar o tributo devido, nem mais, nem menos, na forma da Lei. Nesse diapasão, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, o lançamento também pode ser alterado pela autoridade julgadora para excluir valores indevidamente incluídos na base de cálculo pelo contribuinte, nos períodos de apuração tributados, procedimento igualmente respaldado no princípio da verdade Material.

Recursos de ofício e voluntário providos em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a qualificação da multa de ofício, vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator), Carlos Pelá e Moises Giacomelli Nunes da Silva, que negavam provimento em sua totalidade. 2) Em relação ao recurso voluntário: a) Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário, em face de passivo fictício e auditoria de produção, por adesão a parcelamento especial; b) Por maioria de votos, excluir do lançamento o valor dos lucros gerados no exterior de R\$ 24.539.865,72, por se tratar de resultado até 12.01.2001, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, que negava provimento ao recurso, e Eduardo Martins Neiva Monteiro que dava provimento parcial para manter apenas o lucro do ano de 2001, por entender estar incluído nesse valor; c) Por maioria de votos, manter a glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de debêntures somente do valor efetivamente apurado no Livro Razão, vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) e Moisés Giacomelli Nunes da Silva, que davam provimento integral ao recurso; d) Pelo voto de qualidade, acolher a proposta do Conselheiro Antônio José Praga de Souza, para que na reconstituição da apuração do lucro real do ano-calendário de 2001, seja excluída da tributação, de ofício, o valor de R\$ 36.166.313,61, por se tratar de lucros distribuídos pela empresa *Andree Overseas* que foi objeto de lançamento de ofício no processo nº 16327.001077/2006-58, conforme acórdão 1402-00.493, de 30 de março de 2011, vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator). Tudo na forma do relatório e dos votos, vencido e vencedor, que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza. Ausente momentaneamente, o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar. Participou do julgamento o Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

(assinado digitalmente)

Antonio José Praga de Souza – Redator Designado

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

PRIMO SCHINCARIOL IND. CERVEJA E REFRIGERANTES DO RIO DE JANEIRO S.A., recorreu a este Conselho contra a decisão proferida SEGUNDA TURMA DA DRJ JUIZ DE FORA (MG), pleiteando sua reforma quanto ao parcela mantida da exigência. Por sua vez, a DRJ recorre de ofício em face da exoneração de valor superior ao limite de alçada.

Em razão de sua pertinência, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Foram lavrados pela Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niteroi/RJ, em 23/09/2005, os Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 21.448.261,08 (fls. 06/11), da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS no valor de R\$ 63.693,43 (fls. 69/75), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor de R\$ 7.727.505,23 (fls.80/92) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor de R\$293.969,67 (fls. 76/79), que acrescidos de multa e juros de mora com base na SELIC totalizou crédito tributário no montante de R\$77.248.673,11.

Apurou-se as seguintes infrações à legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas:

- a) Omissão de receita em decorrência da manutenção no Passivo de obrigações incomprovadas;
- b) Omissão de receita caracterizada pela venda de produtos de fabricação própria sem emissão de nota fiscal, apurada através de procedimentos de auditoria de produção;
- c) Custos, Despesas Operacionais e encargos não necessários, em razão das amortizações do ágio sobre aquisições de Debêntures , e
- d) Adições não computadas na apuração do Lucro Real dos rendimentos e/ou ganhos de capital auferidos no exterior disponibilizados pela empresa controlada – Andree Overseas Ltd.

No Termo de Constatação Fiscal de fls.12/61, os auditores responsáveis pelo trabalho fiscal descreveram as infrações que, em síntese, expomos a seguir:

OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO FICTÍCIO

A fiscalizada mantinha em seu Passivo, **em 31/12/2001, a importância de R\$ 1.296.368,18**, contabilizada a favor da empresa TANDERA COMERCIAL LTDA – CNPJ nº 03.652.100/0001-90, conta Clientes nº 200741.

Intimada a comprovar a empresa apresentou cópias de extratos bancários e de relatórios dos lançamentos contábeis na conta de adiantamento de clientes e cópias de notas fiscais correspondentes (Doc 2). Não foi apresentado nenhum documento emitido por terceiros.

Os extratos bancários apresentados não identificam que os recursos depositados saíram do patrimônio da Tanderá e referem-se a *“liquidação de cobrança o que não corresponde a realidade, eis que à época dos depósitos a ‘empresa’ Tanderá não*

era devedora”. Salienta também, que essa empresa, cujo CNPJ é 03.652.100/0001-90, apresentou desde sua constituição declaração de inatividade (Doc. 3)

“Caracterizado está o PASSIVO FICTÍCIO, pela manutenção de obrigações a pagar, cuja exigibilidade o contribuinte fiscalizado não logrou comprovar, nos termos do art. 281 do Decreto 3000/99 (RIR/99).”

OMISSÃO DE RECEITA - Saída de produtos sem notas fiscais apurado através de auditoria de produção, discriminado no auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Pelas informações iniciais da autuada o consumo de açúcar foi de **5.840.034,39 quilos**, no período de 01/01/2001 a 31/12/2001.

De conformidade com os coeficientes de produção também informados pelo contribuinte, os produtos fabricados, neste mesmo período, teriam consumido a quantidade de **5.174.195,38 quilos de açúcar**. (fl. 194)

Resultando na diferença de **665.839,01 quilos de açúcar** (5840.034,39 – 5.174.195,38), consumidos em produtos fabricados para os quais não havia registro correspondente de produtos.

“Por conseqüência, caracteriza-se também, Omissão de Receitas no valor correspondente a R\$8.502.620,06 (...) com conseqüente falta de lançamento do tributo IPI, no montante original de R\$3.247.041,72 (...)”

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

“O contribuinte teria adquirido, em 28/12/99, 500 (quinhentas) debêntures, emitidas em 27/12/99, pela empresa FORCINT S/A – INDÚSTRIA DE BEBIDAS – CNPJ 03.557.149/0001-64 (doc. 013).” Esta empresa foi constituída no dia 15/12/99.

O valor da operação foi de R\$ 300.000.000,00, cujo valor de face era de R\$1.000.000,00 e ágio (denominado prêmio) no valor de R\$299.000.000,00, que corresponde a 29.900 %.

O alegado investimento superaria em milhares de vezes o patrimônio líquido das empresas envolvidas que são ligadas, sendo os acionistas com poderes de decisão comum as duas empresas . O fisco salienta as funções exercidas por cada um dos acionistas que assinaram

os diversos documentos da operação de compra /venda das debêntures e a interligação entre as pessoas físicas e as empresas que compõem um conglomerado sob o mesmo comando.

O plano de desembolso programado nesta operação deveria ocorrer entre dezembro de 1999 a dezembro de 2002, fato este que não aconteceu. “Alguns dos pagamentos teriam sido feitos através de transferências de recursos de outras empresas do grupo, inclusive quando do recebimento dos dividendos vindos do exterior e recebidos em Títulos do Tesouro Norte-Americano (T-Bills), em 08/04/2002 e 05/07/2002, 10/07/2002 e 16/07/2002, cujos recursos teriam sido repassados na mesma data para a emitente.” (Doc. 008 e13)

O plano de desembolso foi alterado através do Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Compra e Venda de Debêntures, lavrado em 28/10/2003, ficando

estipulado para julho de 2000 a setembro de 2003. Observe-se que o termo foi lavrado em data posterior ao cronograma de pagamento nele estipulado.

“ Com os procedimentos contábeis adotados o contribuinte fiscalizado vem se beneficiando indevidamente, lançando a título de amortização parcelas calculadas sobre valores ainda não pagos conforme se verifica através da DIPJ ... o que demonstra uma amortização acumulada de R\$ 43.334.037,85 (...) – diferença entre R\$299.000.000,00 e R\$255.665.962,15, reduzindo o lucro líquido do período.”

“Deve ser esclarecido que até a época do balanço o contribuinte sob ação fiscal somente teria efetivamente pago à emitente das alegadas debêntures o valor de R\$ 49.000.000,00 (...). Por conseqüência a amortização não poderia ser calculada sobre o total do suposto ágio, o qual somente vinha a ser totalmente pago em setembro de 2003.”

“A vista do exposto restou comprovado que a alegada operação com as debêntures revestiu-se de características que comprovam a sua anormalidade e desnecessidade, devendo ser considerada as respectivas despesas como não dedutíveis na apuração do lucro líquido.”

Por se tratar de infração continuada, sobre o mesmo fato e enquadramento legal, tributaram, as despesas de amortizações vinculadas à operação com debêntures, nos anos-calendário de 2000 a 2004, nos valores a seguir:

ANO-CALENDÁRIO	DESPESA DE AMORTIZAÇÃO
2000	14.950.000,00
2001	28.384.037,83
2002	30.405.320,72
2003	28.637.082,72
2004	33.182.148,84

“Por efetivar com artificialismo a operação de compra das debêntures com finalidade determinada de suprimir o pagamento de tributos, imputa-se o disposto no inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96, com aplicação da multa de ofício de 150%,...”

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

A fiscalizada deixou de oferecer à tributação parte dos rendimentos e/ou ganhos de capital auferidos no exterior, disponibilizados pela empresa controlada ANDREE OVERSEAS LTD, com sede nas ilhas Virgens Britânicas, localidade com tributação favorecida (IN/SRF 164/99)

*“Os valores não oferecidos à tributação atingem a importância de **R\$ 24.539.865,72** (...),apurada mediante o confronto entre os valores constantes do balanço da controlada de 31/12/2001 (doc.005), data da disponibilização dos recursos registrados no ‘Passivo Corriente’ (passivo circulante) – Dividendos a Pagar – Primo Schincariol Ind. de Cerv. e Refrig S/A , no valor de R\$ 60.706.179,33 e o valor de R\$ 36.166.313,61 lançado na linha 05 – Lucros Disponibilizados do Exterior, da demonstração do Lucro Real – ficha 09^A, da DIPJ (doc. 006), corroborado pelo registro em igual valor (R\$60.706.179,33), em 31/12/2001, na conta 117016 – Dividendos a Receber (doc. 007)”*

A empresa apresentou em 25/10/2005, **impugnação ao lançamento** argüindo, em síntese:

PASSIVO FICTÍCIO -

“Primeiramente, note-se que o enquadramento legal apresentado é inadequado para o caso, no que tange aos arts. 251 e 279 do RIR/99...”

A exigência fiscal, como afirma o fisco, originou-se em adiantamentos efetuados pela empresa Tanderá Comercial Ltda à autuada, no montante de R\$ 1.189.571,22, realizados no período de 15/08 a 03/09/2001 e de R\$ R\$106.796,96, efetivado em 21/12/2001, porém, “ *nada obrigava a autuada a liquidar a operação no mesmo exercício financeiro, o que aconteceu no ano seguinte.*”

“Com efeito o negócio jurídico invocado pelos auditores, como suporte para a exigência, completou-se em duas fases; na primeira, nos períodos por eles mencionados, a Tanderá fez adiantamentos de recursos à autuada, cujo fato fora escriturado por esta em conta de disponibilidades, tendo por contrapartida crédito à conta “Adiantamento de Clientes – Tanderá Comercial Ltda”, na segunda fase, iniciada em 09 de janeiro de 2002 e terminada em 16 de abril do mesmo ano, deu-se a liquidação da obrigação por parte da autuada, mediante o fornecimento de produtos de sua fabricação, conforme o comprovam o rol de notas fiscais emitidas na época, escrituradas a débito de Adiantamento de Cliente...”

OMISSÃO DE RECEITAS - AUDITORIA DE PRODUÇÃO

Repete neste processo os argumentos expedidos no processo nº 10730.004845/2005-04, referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quais sejam:

“embora envolvendo uma série de cálculos matemáticos, esse método de auditoria de produção, assim como qualquer outro que viesse a ser aplicado, não oferece garantia de certeza absoluta...”

*“...na referida auditoria um item da produção, da maior relevância, deixou de ser considerado nos cálculos, ou seja, **xarope**, utilizado como insumo na fabricação de refrigerantes, o qual produzido para emprego na fabricação da própria autuada é também, cedido para outras unidades do Grupo Schincariol, bem assim para outras fábricas pertencentes a terceiros.”*

“No caso, houve, no período auditado, uma produção registrada de 642.710,5 kgs. desse xarope (doc fls.02), que implica a utilização, conforme respectivo coeficiente de produção, de 475.538,11 kg de açúcar que, quando computados nos levantamentos efetuados pelos auditores, o que deveriam ter feito mas não fizeram, reduz a diferença apontada de 665.839,01 kg para apenas 190.300,90 kg, correspondentes a míseros 3,26% de todo o açúcar utilizado na produção em todo período auditado, incapaz, por si só, de extrapolar das margens de variação admitidas para as quantidades de insumo aplicada na produção.”

Diz ainda que o insumo eleito – açúcar pode variar de 0,00% a 10% na produção da cerveja Pilsen sem que isso contrariasse a Instrução Normativa nº 54 da Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, sendo que apenas parte da variação admitida, faria desaparecer a diferença de açúcar, após computada a saída de xarope.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

“Inicialmente o impugnante destaca que houve erro de fato, cometido pelos ilustres auditores quanto aos valores constantes do grupo contábil ‘diferido’, amortizados durante os períodos acima referidos, que corretamente, são os seguintes:” Lista ano a ano os valores que considera correto e os imputados pelo fisco achando diferenças para mais e para menos.

“Em que pese o inusitado esforço dos auditores, em nenhum momento foi considerado o fato de que a emitente dos referidos títulos era e é uma parceira que, do ponto de vista estratégico das empresas SCHINCARIOL, é de inestimável importância, haja vista que em seu posicionamento estável no mercado redundaria, na época do lançamento e hoje mais do que antes, numa importante base de apoio para o lançamento de uma política agressiva de conquista de mercado, capaz, por si só, de alavancar o crescimento, não só das empresas, mas principalmente da marca SCHIN,...”

“Por isso que se combinou um menor valor de face e um robusto valor de prêmio, com o claro propósito de facilitar à empresa, se fizesse necessário, o acesso a outras fontes de financiamento, posto que o prêmio, não sendo exigível, figura na escrituração como capital próprio e não como obrigação, cristalizando uma relação ‘capital terceiros/capital próprio’ bastante reduzida, propícia aos objetivos colimados.”

“Por outro lado, para dar cumprimento ao binômio em que se fundamentou toda a operação, fez-se necessário que a remuneração do capital investido, se desse por meio de uma participação nos lucros da emitente, o que se fez numa base de 100% (cem por cento) de todos os lucros desta, pelo período de dez anos, ao fim dos quais as debêntures serão convertidas em participação societária.”

Alega o impugnante que o não pagamento na data combinada nunca foi condicionante para a dedução da despesa admitida pela legislação. Cita um parecer dado em resposta à consulta elaborada por terceiros, que orienta no mesmo sentido do procedimento adotado pela empresa .

“Também não faz sentido dizer que a operação seria fantasiosa porque toda a documentação a ela correspondente fora assinada por pessoa ao mesmo tempo ligadas à emissora e à adquirente das debêntures. Essa afirmativa carece de fundamento tendo em vista que a sociedade de qualquer natureza possui personalidade jurídica diferente da de seus sócios ou acionistas, adquirida a partir do registro de seus atos constitutivos no registro próprio (Código Civil, art. 985), sendo representada em quaisquer de seus atos pelos respectivos administradores...”

Também se insurge contra a penalidade aplicada a esta infração. Diz que para sua aplicação não basta uma simples presunção por parte da autoridade, há de ter provas robustas da ocorrência do dolo, até porque a imposição desta penalidade *“poderá trazer conseqüências muito mais graves que a simples glosa de uma despesa, podendo ferir-lhe a própria honradez ou até mesmo a privação da própria liberdade.”*

“No caso, comprovada a legitimidade da operação, afasta-se, de pronto a acusação de evidente intuito de fraude a que se referem os auditores, até porque, se dela resultou alguma vantagem de natureza tributária, foi por mera conseqüência, jamais por burla a qualquer dispositivo de lei. No máximo, tratar-se-ia de ato elisivo, não defeso em lei, impróprio, portanto, como suporte ao agravamento da pena pretendido pelos agentes do Fisco, pela ausência de simulação...”

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Segundo o impugnante os lucros oriundos do exterior, somente seriam computados na determinação do lucro real correspondente ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que houvesse sido disponibilizado para a empresa no Brasil (IN SRF 38/96). *“Esse mesmo tratamento veio posteriormente a ser confirmado pela Lei 9532 de 1997, cuja norma só foi alterada relativamente aos lucros disponibilizados a partir de 2002.”*

Entende assim que lucros obtidos no exterior apurados até final do ano de 1995, independentemente da data de sua disponibilização não integram a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre lucro líquido.

“Ocorre que no caso em tela a empresa ANDREE OVERSEAS possuía em seu balanço lucro apurados no ano de 1995, no valor de R\$33.058.858,44..., lucros esses que integraram o montante disponibilizado no exterior no ano 2001 e que não foram excluídos da base de cálculo de incidência levantada pelos agentes da Receita Federal, como deveriam tê-lo sido, o que evidencia erro de fato...”

Para os Autos de CSLL, PIS e COFINS apresenta basicamente os mesmos argumentos.

Em 14/09/2006, foi solicitada à DRF/Niterói/RJ, diligência a fim de esclarecer os argumentos do impugnante a respeito do Passivo Fictício levantado pelo Fisco.

Intimada a empresa apresenta relação dos valores que compõem o crédito da Tanderá Comercial Ltda, extratos de sua conta corrente dentre outros documentos, os quais estão juntados às fls. 1507/1749.

Às fls. 1753/1755, a Fiscalização lavra o Termo de Encerramento da Diligência, no qual afirma, no item 3, que: *“examinamos a referida documentação e verificamos que a contribuinte insiste em apresentar os mesmos documentos já constantes deste processo – Anexo I, documentação esta oriunda de sua própria contabilidade, conforme informado no doc. de fls. 1506. A documentação apresentada pela contribuinte não atende ao solicitado pelo Presidente da 2ª Turma da DRF de Julgamento em Juiz de Fora, bem como não foi levado em conta a possibilidade oferecida pela Fiscalização através de Termo de fls. 1504, ou seja, apresentar os documentos que julgasse necessário para comprovar que os recursos de que trata foram provenientes do patrimônio da empresa Tanderá Comercial Ltda.”*

O Fisco faz outras considerações e opina pela manutenção da tributação, haja vista não ter ficado comprovado que os créditos bancários realizados, a título de liquidação de cobrança eram na verdade adiantamento de clientes, como escriturado e nem que tais créditos advieram da empresa Tanderá Comercial Ltda, que pelo cadastro da SRF sempre esteve inativa.

Cientificada em 31/10/2007, o contribuinte apresenta suas razões adicionais, primeiramente discorda da solicitação de diligência, que segundo ele, não continha matéria fática, tendo apenas o julgador administrativo encontrado *“uma maneira de propiciar ao acusador nova manifestação nos autos, há muito tempo revogado”*

“O passivo fictício tomado pelo Fisco não foi pago em dinheiro, mas sim liquidado com a entrega de mercadorias. A prova só poderia ser feita com notas fiscais...”

“Posto isto, esclarecida a tentativa de ‘salvar’ o que não tem conserto, resta requerer o prosseguimento do processo, onde deverá prevalecer o melhor direito, com o cancelamento da exigência.”

A decisão recorrida está assim ementada:

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. A presença escritural no Passivo de obrigações desacompanhadas do correspondente respaldo documental autoriza a presunção de omissão de receitas.

OMISSÃO DE RECEITA. AUDITORIA DE PRODUÇÃO. O levantamento de produção a partir da técnica de auditoria é procedimento legítimo, conforme reiterada jurisprudência, mormente se calculada com base em elementos subsidiários fornecidos pelo contribuinte

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. AMORTIZAÇÕES DO ÁGIO PAGO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. Deve ser glosada a despesa com pagamento de prêmio na aquisição de debêntures entre pessoas ligadas quando se constata que não houve qualquer necessidade da despesa para a produção de receitas ou manutenção da respectiva fonte produtora na forma da legislação fiscal.

RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL DO EXTERIOR. EM 2001, para efeito de tributar os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, considera-se ocorrido o fato gerador no ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil

Lançamento Procedente em parte.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

Às fls. 1891-1916 consta juntada de documentos solicitada pela DRF Campo Grande — MS, relativa a cópias do processo 14112.001250/2008-70, que versa sobre a declaração de inaptidão fiscal da empresa Primo Schichariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S.A. - CNPJ 50.221.019/0001-36.

Em face da Resolução nº 105-1.440, fls. 1930 e seguintes, o presente processo deveria ser encaminhado à Unidade de origem, nos seguintes termos(fl. 1935):

Pelo exposto, em consenso com o colegiado, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para aguardar na Delegacia da Receita Federal em Niteroi o término da lide relativa ao processo 10730.004845/2005-04 de IPI.

Ocorre que, segundo despacho de fl. 1937, o contribuinte apresentou desistência da parcela mantida no aludido processo de IPI. Além disso, a partir do novo Regimento do CARF (aprovado pela Portaria MF 256/2009), a atribuição para julgamento do processo de IPI conexo com o de IRPJ passou a ser da 1ª. Seção do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recursos, de ofício e voluntário, preenchem os requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, deles conheço.

I – RECURSO VOLUNTÁRIO.

I.1 – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS

O crédito tributário neste item decorrente da acusação de que teria ocorrido vendas sem a emissão de notas fiscais (passivo fictício e auditoria de produção), de que resultou, também, lançamento para exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, restou incluído em pedido de parcelamento de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, diante da desistência do contribuinte, não há que se conhecer do recurso quanto a esta matéria.

I.2. – CUSTOS OU ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

O fato concretamente acontecido diz respeito à aquisição, pela recorrente, de 500 (quinhentas) debêntures emitidas por FORCINT S. A. INDÚSTRIA DE BEBIDAS, pelo valor total de R\$ 300.000.000,00, dos quais R\$ 299.000.000,00 correspondem ao ágio pago na operação, enquanto que o valor de face dos títulos alcançou R\$ 1.000.000,00.

A autoridade lançadora destaca como evidências de que o negócio jurídico realizado não se reveste das condições de normalidade e necessidade:

i) o suposto investimento supera o patrimônio líquido de ambas as empresas contratantes, em milhares de vezes, além do fato de que à época, nenhuma delas possuía condições econômico-financeira para assumir compromisso de tamanha envergadura:

ii) as mesmas pessoas físicas representando vendedores e compradores, o que configura a hipótese descrita no § 2º do artigo 243 da Lei nº 6.404, de 1976, vez que as empresas pertencem ao conglomerado sob o mesmo comando, conforme organograma de fls. 525:

iii) descumprimento do cronograma de pagamentos quanto a datas e valores pactuados, além do fato de alguns dos resgates terem ocorrido com utilização de recursos oriundos de outras empresas do grupo empresarial, inclusive dividendos recebidos do exterior:

iv) a evolução dos recursos revelada pelos balanços levantados por ambas as contratantes, evidenciam tratar-se de “*operação ardilosa*”, perpetrada com o objetivo de, no futuro, haver o beneficiamento com redução do imposto de renda devido;

v) o cálculo das amortizações, tendo por base os valores devidos e não pagos, configura benefício indevido utilizado pela recorrente, vez que deduziu do lucro líquido o montante de R\$ 43.334.037,85, a título de amortização acumulada;

vi) o valor efetivamente pago até o momento da auditoria fiscal, alcançava o montante de R\$ 49.000.000,00;

vii) o valor assumido como ágio na aquisição das debêntures não está contemplado pela regra jurídica inserta no artigo 299, §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, por lhe faltar os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, no tipo de atividade exercida pela empresa;

viii) a dedução do valor do ágio não está autorizada pelo artigo 324 do Regulamento do Imposto de Renda retro mencionado, vez que falta-lhe a necessária vinculação à atividade produtiva ou de comercialização dos bens e serviços gerados pela pessoa jurídica.

O ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa, desenvolve considerações que podem ser assim sintetizadas:

a) as debêntures foram concebidas como instrumento capaz de permitir a captação de recursos financeiros para a Companhia, desde que atendidas diversas formalidades, e os recursos captados se equiparam àqueles obtidos através de um contrato de mútuo, vez que, na essência, as Companhias emitentes dos citados títulos estão em busca de empréstimo;

b) a remuneração desse “empréstimo” deve guardar correspondência com os juros praticados pelo mercado, podendo ser fixos ou variáveis, e incluir participação no lucro da Companhia e pagamento de prêmio de reembolso;

c) a debênture difere da parte beneficiária pela natureza do direito conferido ao possuidor do título contra a sociedade emissora, vez que nesta última o crédito é eventual, enquanto que naquela é permanente;

d) a debênture não se reveste do caráter de incerteza, já que remunerada por meio de juros, sendo um mero adicional a atribuição de participação no resultado;

e) os recursos captados estariam comprometidos com o desenvolvimento de projetos correlatos à fabricação, engarrafamento e comercialização de cervejas e refrigerantes, sendo estipulado remuneração equivalente a 100% do resultado líquido obtido pela emitente;

f) a despeito de as debêntures possuírem caráter de financiamento do capital, no caso sob exame a emitente dos títulos não dispunha de patrimônio capaz de garantir o empréstimo, sendo certo que nem a adquirente possuía disponibilidade patrimonial que pudesse arcar com o volume de dispêndio. Essa operação foge às características do contrato, ferindo o disposto no artigo 60 da Lei nº 6.404, de 1976;

g) o fato de ter sido estipulado a entrega da totalidade dos lucros como forma de remuneração das debêntures, e não o pagamento de juros, como seria de acontecer, faz com que a operação de compra e venda de debêntures mais se assemelhe a uma transação de “partes beneficiárias”;

h) está demonstrado que até dezembro de 2001, a atuada teria desembolsado o total de R\$ 49.000.000,00, em 2002 o montante de R\$ 175.000.000,00, e em 2003 R\$ 75.000.000,00, para pagamento do prêmio das debêntures, sendo que desde o ano de

2000, apropriou despesas com amortização do ágio, independentemente do seu efetivo desembolso;

i) a operação não está relacionada com a produção ou comercialização de bens e serviços da então impugnante, como exigido pelo ordenamento jurídico, ao revés, utilizando-se do artifício consistente na aquisição de debêntures com ágio, a empresa acabou por fazer verdadeiro investimento de capital próprio na constituição de uma empresa, o que deveria acontecer mediante subscrição de capital;

j) contrariando o disposto no artigo 327 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, foram deduzidos de forma indevida, a título de amortização, valores que não guardam relação com a sistemática imposta pela legislação de regência;

k) a evolução dos pagamentos em confronto com as amortizações apropriadas, nos revela que até o ano de 2001, a empresa contabilizou o equivalente a 90% do desembolso efetivado a título de prêmio na aquisição dos títulos;

l) relativamente ao alegado “erro de fato”, sua ocorrência não restou comprovada com a apresentação dos documentos de fls. 1470/1475, vez que não guardam correspondência com as DIPJs entregues.

Em seu recurso voluntário endereçado a este Conselho, a pessoa jurídica interessada sustenta que a Turma Julgadora de primeiro grau não teria enfrentado seus argumentos expendidos na fase impugnativa, relativamente ao “erro de fato” cometido pela autoridade lançadora, reiterando tudo quanto sustentado.

Com razão a recorrente. De fato, estabelecido o confronto entre os lançamentos contábeis sintetizados nas páginas do “Razão Analítico” (fls. 1470/1475), com aqueles declarados nos formulários da DIPJ, pode ser constatado que a Fiscalização, tendo presente os cálculos elaborados, não promoveu a glosa do valor efetivamente apropriado, ora glosando em excesso, ora glosando com deficiência. O quadro abaixo espelha essa realidade:

Ano	Razão Analítico	DIPJ	Glosado
2000	14.950.000,00	15.275.495,43	14.950.000,02
2001	28.899.999,98	30.949.242,32	28.384.037,83
2002	29.900.000,00	30.849.846,46	30.405.320,72
2003	29.900.000,00	32.201.165,33	28.637.082,72
2004	29.900.000,00	33.182.148,84	33.182.148,84

Alguns registros se fazem necessários em razão do cometimento do alegado “erro de fato”:

i) os valores cujas glosas ocorreram a menor (2001 e 2003), devido ao tempo decorrido desde a ocorrência do fato gerador, não mais podem ser objeto de lançamento suplementar, seja por obediência ao comando inserto no § 4º do artigo 150 do CTN, seja por escapar à competência deste Colegiado para determinar tal providência;

ii) relativamente às glosas promovidas em excesso, devem ser excluídas da base de cálculo, por inequívoco cometimento do “erro de fato”;

iii) para o ano de 2004 a glosa dos valores apropriados a título de amortizações alcançou 100% (cem por cento) do total declarado da DIPJ.

Com o objetivo de corrigir o “erro de fato” cometido pela autoridade lançadora, devem ser excluídas da base de cálculo, nos anos-calendário de 2002 e 2004, as quantias de R\$ 505.320,72 e R\$ 3.282.148,84, respectivamente.

A questão da dedutibilidade do ágio pago na aquisição de debêntures está disciplinada pelos artigos 324 e 325 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, “*verbis*”:

“Art. 324. Poderá ser computado, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente será admitidas as amortizações de custo ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bem e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e séricos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I – o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

a);

b);

c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio.”

A autoridade lançadora põe em relevo o fato de tanto a “**ESCRITURA PARTICULAR DE EMISSÃO DE DEBÊNTURES**”, o “**INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE DEBÊNTURES**” e o “**TERMO ADITIVO AO INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE DEBÊNTURES**” terem sido firmados por

pessoas físicas que figuram na condição de vendedores e de compradores, razão pela qual faz inúmeras “observações” inclusive este registro:

“3.8.4 –Ratifica a informação (...) na qual evidenciado está que todos os documentos apresentados à fiscalização como alegadamente ancoradores das questionadas negociações de debêntures são emanadas de pessoas jurídicas de estrita ligação acionária,especialmente no tocante às pessoas físicas com poderes de decisão em todas as empresas do conglomerado descrito no organograma anexado. Assim, em síntese absoluta e objetiva, EMITENTE E COMPRADOR das supostas debêntures se confundem numa, se assim pode-se chamar, entidade única, onde, transportando-se para a linguagem cotidiana, seria semelhante a se afirmar que é a questão do “eu vendo par mim mesmo”.”

Após a elaboração do quadro de fls. 25, a autoridade lançadora, tendo presente os elementos revelados na escrituração contábil mentida pela recorrente, como também os destaques constantes do relato de fls. 17/24, concluiu tratar-se de “*operação ardilosa*”, cujo objetivo seria beneficiar-se com a apropriação de quotas de amortização e, de consequência, redução da base de cálculo do tributo.

A questão sob exame já foi analisada pela Colenda Primeira Câmara deste Conselho, em Sessão de 16 de junho de 2005, por ocasião do julgamento do Recurso nº 141.030, que deu causa ao Acórdão nº 101-95028, cabendo aqui reproduzir, com vênua do nobre relator, a ementa do citado Aresto e estes trechos:

EMENTA:

“IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. – ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. – DEDUTIBILIDADE. - O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito passivo, há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. O ágio pago na aquisição de debêntures, satisfeitas as condições legalmente estabelecidas, por se tratar de despesa necessária é dedutível para efeito de se determinar o lucro real.

(...). Recurso conhecido e provido.” (Ac. 101-95028, de 16/06/2005).

CONTEÚDO DO VOTO:

“Como do relato se infere, tratam os presentes autos da glosa da amortização do ágio pago na aquisição de debêntures de emissão da Companhia (...), sob o fundamento de que tais despesas não satisfazem as condições de necessidade, usualidade e normalidade, tal como exigido pela legislação de regência.

A autoridade lançadora, partindo do pressuposto de que a operação de emissão, venda e compra das debêntures estaria funcionando “como mecanismo de redução dos resultados tributáveis”, aponta como razões ou fundamentos para que tal redução não tenha a proteção do ordenamento jurídico:

- i) inexistência de elementos a justificar a defasagem ou o que denominou de “desproporção” entre o valor investido e aquele correspondente ao ágio pago na aquisição dos títulos;
- ii) falta de bilateralidade a caracterizar o negócio jurídico realizado, vez que nas condições pactuadas somente é admissível quando envolvendo sociedades coligadas;
- iii) o que norteou a fixação do ágio foi a possibilidade de apropriação de uma despesa que, uma vez registrada reduziria o montante do lucro tributável.

Outras considerações foram apresentadas pela autoridade lançadora, cabendo aqui destacar alguns aspectos:

- a criação de uma despesa não pode ser albergada pelo ordenamento jurídico, notadamente por lhe faltar o caráter de razoabilidade, sendo certo que a amplitude da liberdade poderia alcançar o infinito, com calibragem de cada caso concreto;
- a operação da qual resultou a emissão das debêntures pode ser formalmente regular, mas a fixação do valor do ágio, aspecto importante da operação, implicou constituição de despesa, sendo relevante analisar o fato sob a ótica da lei fiscal;
- (...);
- nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, o ágio pago na aquisição de debêntures (...), por não compreendido no conceito de custo ou despesa operacional, por não necessário à atividade e à manutenção da fonte produtora do rendimento, não sendo normal nem usual, não é dedutível do resultado apurado;
- mais um impeditivo à dedução do ágio é encontrado na redação do artigo 324 do citado Regulamento, na medida em que o gasto não está “intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços”;

Contrapondo os argumentos apresentados pela Fiscalização, a pessoa jurídica autuada sustentou na fase impugnativa:

- i) inexistente, em nosso ordenamento jurídico, texto de lei que considere ilegal a operação realizada, sendo certo que o planejamento tributário, cujo objetivo seja o pagamento a menor dos impostos, só pode ser atacado se houver presente a figura da simulação, ou se tratar da tentativa de ocultar fato gerador anteriormente ocorrido;
- ii) (...);
- iii) a conduta da pessoa jurídica, constante na aquisição das debêntures é plenamente lícita, e a dedutibilidade integral das participações nos lucros, atribuídas à debêntures, está autorizada pelos artigos 462 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, e 56 da Lei nº 6.404, de 1976;
- iv) nos termos do disposto no artigo 442, III, do citado Regulamento, o prêmio na emissão de debêntures, calculado segundo a expectativa de futura rentabilidade, será receita não tributável se seu preço for registrado como reserva de capital;
- v) (...);
- vi) (...);
- vii) segundo a doutrina de Roberto Barcelos de Magalhães e de Rubens Requião, os rendimentos atribuídos às debêntures, tendo por base os lucros auferidos pela Companhia emissora, caracterizam-se como de aplicações financeiras de renda

variável, conclusão que é admitida pela própria CVM, através do Of. CVM/SDM nº 041/94;

viii) se a fiscalização tem a pretensão de tributar a receita resultante da operação, não pode considerar indedutível o prêmio pago;

ix) se a despesa com a amortização do ágio não for “operacional”, a remuneração das debêntures também não se caracteriza como receita operacional, do que se conclui ser o resultado alcançado também não operacional, fato que sequer encontra obstáculo no ordenamento jurídico.

O ilustre relator do Aresto recorrido, centrado na assertiva feita no sentido de que “... o cerne da questão está na análise da possibilidade de dedução do valor do ágio na emissão de debêntures”, traz à tona algumas reflexões que deixam claro que ao promover citada análise aquele julgador refugiou ao tema central colocado como essencial para o deslinde da controvérsia.

Com efeito. Ao registrar que a pessoa jurídica autuada poderia ter promovido o lançamento de debêntures no importe ou no montante dos recursos suficientes a suprir suas necessidades (fls. 189), e que “... não era necessária a emissão das debêntures, pois a investidora poderia explorar a atividade diretamente ...” (fls. 194), o ilustre relator deu azo a que a recorrente protestasse, com razão, afirmando textualmente:

“36. Quanto à observação constante da Decisão Recorrida (...) demonstra ela o despreparo com que o assunto foi examinado.

37. A recorrente, pela experiência que tem no ramo de negócios (...), pela riqueza de seus recursos humanos especializados e conhecimentos tecnológicos específicos e, principalmente, pela responsabilidade com que assume os riscos do negócio, deve, ela própria, decidir o que deve ou não deve fazer, em conformidade com as disposições legais vigentes. Na verdade, não compete às autoridades julgadoras de processos fiscais emitir opiniões sobre a forma como deveria a empresa conduzir os seus negócios.”

Após tecer considerações a propósito dos lançamentos contábeis promovidos pela pessoa jurídica (...), o ilustre relator registra que o valor pago a título de ágio, a teor do disposto no artigo 179, V, da Lei nº 6.404, de 1976, deveria ter sido registrado em conta do Ativo Diferido; e tendo presente os comandos jurídicos insertos no artigo 327 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, a amortização dos valores ali registrados só é permitida por prazo igual ou superior a cinco anos.

Do rol dos encargos ou despesas constantes das alíneas “a” a “e”, do mencionado artigo 325, inciso II, não consta o ágio pago na emissão de debêntures, o que afasta, de plano, a assertiva feita no sentido de que teria ocorrido uma impropriedade digna de registro, derivada do descumprimento de disposição legal constante da legislação tributária vigente à época.

No inciso I do mencionado artigo 325, mais especificamente na sua alínea “c”, temos a previsão ou descrição da hipótese de amortização do custo de aquisição dos direitos de qualquer natureza, dentre os quais está o ágio pago na aquisição de debêntures, sem qualquer limitação quanto ao prazo para recuperação do investimento.

A debênture é considerada um instrumento que a Sociedade Anônima ou Companhia utiliza para obter financiamento, notadamente através de capital de terceiros.

Como é sabido e consabido, o Acionista contribui para a formação do capital social, e sua contribuição tem caráter permanente, vale dizer, o interesse do acionista no ativo social não é transitório, mas sim permanente, visando ganhos com o investimento, embora assumindo os riscos inerentes ao negócio realizado. Já o debenturista se apresenta como um credor da Companhia, e seu investimento tem natureza transitória.

É inegável que a operação com debênture deve ser registrada no Exigível a Longo Prazo, tendo como contrapartida conta do Ativo Diferido.

A inversão de capital na aquisição de debêntures, por valor superior ao valor nominal do título, corresponde ao ágio pago na aquisição desses títulos e deve ser registrado em conta do Ativo Diferido, ocorrendo sua recuperação quando da apropriação das correspondentes quotas de amortização, as quais serão computadas diretamente em contas de resultados, como custos operacionais. O reconhecimento de tais custos deve ocorrer enquanto o investimento contribua para a formação do resultado do exercício, ou seja, pelo prazo previsto no contrato.

A alegada impropriedade cometida no registro do valor do ágio, se ocorrida de fato, não chega a comprometer nem mesmo a alterar a natureza jurídica do negócio realizado.

(...).

Como fácil é concluir, a decisão recorrida, fundada no voto condutor do Aresto sob exame, deixou de enfrentar, com profundidade, as questões que envolvem a glosa dos custos apropriados pela recorrente, permanecendo tão-somente em considerações superficiais, às vezes até à margem do tema central posto para decisão.

O Decreto-lei nº 1.598, de 1977, por seu artigo 15, parágrafo primeiro, autoriza a pessoa jurídica a apropriar, a título de custo ou encargo, importância correspondente à recuperação do capital investido e que contribua para a formação do resultado de mais de um período.

As amortizações das quotas do capital aplicado a título de custos, encargos ou despesas, a teor do artigo 58 da Lei nº 4.506, de 1964, alcança, inclusive, a aquisição de contratos e direitos de qualquer natureza, notadamente de exploração de fundos de comércio.

Segundo registro feito no Aresto atacado, a despesa deve ser glosada pelo fato de não se apresentar como necessária à própria emissão das debêntures.

A propósito, cumpre deixar consignado que segundo as justificativas apresentadas pela autoridade lançadora, a emissão dos títulos sequer foi questionada e, muito menos apontada como desnecessária, a ponto de lançar sua influência na apropriação contábil promovida pela investidora.

Como já registrado, os fatos que influenciaram a Fiscalização, a ponto de levá-la a considerar que o valor do ágio pago na aquisição das debêntures seria indedutível, foram;

i) tratar-se de negócio jurídico realizado entre duas sociedades econômicas de capital fechado, controlada e controladora;

ii) alienação de debêntures com cobrança de ágio equivalente a 2550% sobre o valor nominal do título;

iii) participação de 95% nos lucros da sociedade investida;

iv) redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da emitente das debêntures a 5% do lucro líquido;

v) a emissão dos títulos foi utilizada como mecanismo para a redução dos resultados tributáveis.

Relevante deixar consignado que as justificativas acima elencadas dizem respeito mais à Companhia emissora dos títulos que à recorrente. Aqui, para registro, cabe mencionar que autoridade lançadora sustenta que praticamente os resultados positivos alcançados (...) teriam sido anulados com a redução dos valores pagos a título de ágio.

(...).

A nosso sentir, o planejamento tributário foi realizado visando a economia de tributos, mas centrado nos resultados apurados pela sociedade emissora das debêntures, já que segundo o disposto nos artigos 442 e 462 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999: i) as contribuições resultantes da subscrição de valores mobiliários, que a pessoa jurídica receber em razão de emissão de debêntures, a título de prêmio, uma vez promovido o registro como reserva de capital, não serão computadas na determinação do lucro real; e ii) as participações nos lucros asseguradas às debêntures podem ser deduzidas do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real.

(...).

O professor Helenilson Cunha Pontes, atuando na condição de debatedor no Primeiro Seminário do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT, realizado no mês de novembro de 2002, publicado sob o título “IMPACTO TRIBUTÁRIO do Novo Código Civil, publicado pela Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2004, págs. 155 a 170, em face da palestra proferida pelo nobre advogado Marco Aurélio Greco, externou sua posição a propósito do tema “O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil”, nestes termos:

“... A meu ver, só temos uma hipótese de inexistência de um motivo real: quando estamos na área do abuso. Se eu estou na área do abuso, estou na área do ilícito. Se estou na área do ilícito, o que era permitido se transforma em proibido. Aqui eu lembro que esses temas de fraude à lei e abuso de direito configuram o que a Dogmática denomina ilícitos atípicos. Por que atípicos? Porque a ilicitude não decorre da contrariedade a uma regra expressa prevista no ordenamento. A contrariedade decorre do exercício de um poder ou de uma norma que permite a você agir, ou seja, você age com base numa norma que lhe permite fazer aquilo, mas a consequência da sua ação viola a eficácia de um determinado princípio. Isso é óbvio em matéria tributária, temos aqui um princípio que é o princípio da capacidade contributiva que está sempre subjacente ao nosso discurso. Quando dentro da minha liberdade contratual pratico um negócio jurídico que posso praticar porque é permitido pelo ordenamento, mas a consequência daquele meu negócio é lesiva à eficácia do princípio da capacidade contributiva, eu posso estar no âmbito do chamado abuso de direito ou abuso da lei. O que vai dizer se estou no âmbito do abuso do direito ou no âmbito do abuso da lei vai ser a ofensa que eu vou ter causado com aquele meu ato ao princípio da capacidade contributiva. ...”.

Agora para concluir, me parece que o tema do abuso não pode ser confundido com o tema da antielisão. Colocar o tema do abuso de direito ou fraude à lei dentro do tema antielisão significa tornar ilícitas ações lícitas. Tenho certeza que o Marco Aurélio não está dizendo isso, mas eu tenho medo do que vai acontecer com a aplicação da Medida Provisória 66 (atual Lei 10.637/02). Significa dizer que economizar tributo

passou a ser ilícito, porque diz lá a MP 66 que o motivo seja equivalente. Nós não podemos transformar a exceção, que é a fraude à lei, que é uma possibilidade teórica, uma possibilidade jurídica, uma possibilidade normativa, na regra, isto é, toda e qualquer hipótese de elisão que configurar a prática de um negócio jurídico indireto ou atípico ser desconsiderada simplesmente por que foi para economizar tributo.

Uma coisa é elisão, outra coisa é o abuso de forma, o abuso de direito. (...) Dizer que não tenho mais a opção entre duas ou três formas lícitas significa dizer que não tenho mais liberdade de contratar. Liberdade pressupõe alternativas de comportamento.

Aceito o pressuposto de que em alguns casos eu não tenho uma alternativa de comportamento na seara tributária, isto é, devo escolher o caminho que o Fisco (não através da lei, mas da interpretação desta), me determinou, significa concluir que desapareceu a liberdade de contratar, de optar entre caminhos igualmente lícitos. Em uma palavra, significa retirar, significa negar tudo que é de valor na Constituição no que tange à liberdade de iniciativa.”

Na mesma obra, agora trazendo à baila palestra do Dr. Ricardo Mariz de Oliveira “Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário”, págs. 176 a 207, pedimos vênua para reproduzir as passagens como abaixo:

“Inicialmente, é necessário lembrar que a elisão tributária lícita sempre se caracterizou, e se contrapôs à evasão fiscal ilícita, por três – e apenas três – requisitos: (1) ser resultado de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que se quer elidir; (2) ser resultado de atos praticados ou omissões mantidas com absoluta observância da ordem jurídica aplicável à situação, ou seja, com absoluta licitude; (3) ser resultado de atos ou omissões reais, e não de atos simulados.

Sempre destaquei que o terceiro requisito está contido no segundo, pois simulação é vício do ato jurídico, portanto, causa de ilicitude, mas é colocada em destaque pó a principal causa de evasão fiscal, como já dito acima. Tanto isto é verdade que a Lei Complementar nº 104 veio se ocupar apenas dela.

Os três citados requisitos são referidos na doutrina e na jurisprudência predominantes, a despeito de algumas vozes isoladas, embora respeitáveis.

A ilicitude do objeto ou o objetivo de fraudar a lei imperativa não se confundem com a intenção de economizar tributos através de procedimentos lícitos, pois a elisão fiscal é direito que promana da Constituição Federal.

Também é preciso não confundir o motivo determinante do negócio, comum a ambas as partes, que, quando ilícito torna nulo o contrato, com a motivação das partes na estruturação regular dos seus negócios, com vistas à economia de tributos.

Outrossim, embora a lei tributária seja imperativa, a sua imperatividade somente existe após a ocorrência do fato gerador, de tal arte que, antes desse evento o objetivo de evitá-lo, que de resto é constitucionalmente assegurado, não representa fraude à lei tributária.

Portanto, essas causas de nulidade dizem respeito ao negócio jurídico em si, e não aos efeitos tributários dele decorrentes.

Paralelamente, o art. 104 do novo estatuto civil, reprisando o anterior art. 82, afirma que a validade do negócio jurídico requer “objeto lícito, possível, determinado ou determinável”. Ora, determinada estrutura jurídica produtora de objeto lícito,

possível, determinado ou determinável no âmbito privado, e igualmente produtora das conseqüentes incidências ou não incidências tributárias, atende a ambos os dispositivos.

Em suma, como sempre foi, o ato continuará lícito enquanto praticado no exercício regular de um direito. O qualificativo “regular” contrapõe-se, como sempre ocorreu, ao exercício irregular, o que se manifesta em cada situação, segundo as suas peculiaridades e circunstâncias.

Mas nem de longe se pode pensar que a escolha de um caminho legal tendente a produzir a elisão fiscal possa, por si só, representar irregular exercício de direito. Pelo contrário, é regular exercício de direito constitucional, na medida em que, como já dito e repetido, o caminho escolhido seja lícito.

O parágrafo segundo é importante, na medida em que os atos forem praticados com o ânimo do proprietário exercer os atributos da propriedade, acima aludidos, sem prejudicar outrem, que não é o caso do fisco quando não chega a adquirir direito à cobrança de algum tributo porque o proprietário usou o seu patrimônio sem adentra a situação necessária e suficiente à exigência desse tributo.

Em outras palavras, este ou aquele uso da propriedade com vista à economia de tributos é uso que traz utilidade para o proprietário, e, se tal uso não se constitui em “situação definida em lei como necessária e suficiente” à ocorrência do fato gerador, na dicção do art. 114 do CTN, não há intenção de prejudicar o fisco. Tal intenção somente pode existir se o fisco tiver direito ao tributo pela já existência da respectiva situação necessária e suficiente.”

Pelos fundamentos acima transcritos, formei convencimento de que a decisão recorrida, nesse particular, merece reforma, devendo ser integralmente cancelado o auto de infração.

I.3 - GANHO DE CAPITAL – LUCROS DISPONIBILIZADOS

A autoridade lançadora concluiu por ter a recorrente deixado de oferecer à tributação, no ano-calendário de 2001, ganhos de capital correspondentes aos lucros disponibilizados por pessoa jurídica sediada no exterior: ANDREE OVERSIAS LTD., aflorados em razão do confronto entre os registros constantes do Balanço levantado em 31 de dezembro de 2001 e aqueles indicados na Linha 05 da Ficha 09^a, da DIPJ apresentada no exercício de 2002.

Ainda na fase impugnativa o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária sustentou que, por força dos comandos jurídicos insertos nas leis de números 9.249, de 1.995 e 9.532, de 1997, os lucros disponibilizados por filiais ou sucursais sediadas no exterior, em benefício de pessoa jurídica com sede no País, somente estariam sujeitos à incidência do IRPJ e da CSLL, se e quando apurados a partir do ano de 1996.

Como a pessoa jurídica que disponibilizou os lucros dispunha de saldo que englobava resultados apurados em datas anteriores a 1º de janeiro de 1996, e sendo certo que sua participação no capital social da empresa detentora dos ganhos era da ordem de 58,6327%, o total dos lucros disponibilizados alcançou US\$ 15.586.240,99 que, convertidos para a moeda nacional, perfaz a quantia de R\$ 36.166.313,61, exatamente o montante oferecido à tributação.

O ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, fundado no saldo dos Dividendos a Receber, demonstrado pela recorrente, como também no valor do saldo da conta

de Dividendos a Pagar, constante do Balanço apurado pela empresa Andree Oversias Ltd., concluiu no sentido de que:

*“A documentação comprobatória da exigência aponta no sentido de que a contribuinte, em 31/12/2001, era o sócio beneficiário da distribuição de um lucro no valor de R\$ 60.706.179,33, os quais não foram integralmente oferecidos à tributação. Daí a exigência da importância de **R\$ 24.539.865,77.**”*

(...).

Não obstante a argüição correta da legislação, nada há nos autos que comprove que o valor de R\$ 60.706.179,33, repise-se, não seja de fato direito seu, nem que nele estivesse contido lucro de ano anterior a 2001. Todos os documentos juntados aos autos apontam no sentido contrário. Assim, nada há que modifique a exigência fiscal neste aspecto, inclusive no tocante à CSLL.”

Como fácil é concluir, estamos diante de questão que envolve, essencialmente, matéria de fato, a exigir apresentação do elemento probante.

Os documentos que compõem as fls. 1846 a 1875 do volume IX, comprovam que a empresa Andree Overseas ltd. Obteve esses resultados:

ANO	RESULTADO (US\$)
1995.....	33.920.162,92
1996.....	6.241.749,32
1997.....	6.717.260,22
1998.....	4.032.950,89
1999.....	4.042.230,42
2000.....	4.047.182,90
2001.....	4.046.625,89

Deve ser consignado que a recorrente, no que se refere aos lucros apurados no ano de 1997, promove um ajuste do qual resultou redução da quantia de US\$ 2.683.985,33, sem que houvesse uma justificativa plausível, calcada em fundamentos sólidos e de acordo com a documentação apresentada.

Basta uma consulta aos documentos de fls. 1859 a 1861, para se concluir no sentido de que os resultados apresentados, tanto o acumulado até o início do ano de 1997, quanto aquele apurado por ocasião do encerramento daquele período, não coincidem com as indicações feitas às fls. 1832 dos autos.

Entendo que deve prevalecer, portanto, o resultado estampado no Balanço que é de US\$ 6.717.260,22, e não US\$ 4.033.274,89, como pretendido pela recorrente.

A base de cálculo, por provado que o montante espelhado no Balanço de 31 de dezembro de 2001 incluía o saldo acumulado até 31 de dezembro de 1995, como também que a recorrente já ofereceu à tributação a quantia de R\$ 36.166.313,61, deve ser reduzida para R\$ 3.462.713,53.

Ainda sobre a falta de adição ao lucro real dos ganhos de capital auferidos por filiais e sucursais sediadas no exterior, disponibilizados em 31 de dezembro de 2001, temos a questão da incidência da CSLL que, como admitido pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, seriam procedentes os argumentos expendidos na fase impugnativa, não fosse

a falta de exibição do elemento probante, capaz de ensejar o reconhecimento do direito pleiteado.

Agora, com a exibição das provas já analisadas, e invocando a jurisprudência assente nas diversas Câmaras deste Conselho, entendo caber razão à recorrente, vez que restou reconhecido que a CSLL só incide sobre os lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999, como declarado nas ementas dos Acórdãos:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2000 e 2003 (...).CSLL - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - Tratando-se de lucros auferidos por controladas, no exterior, de pessoa jurídica domiciliada no país, a Lei nº 9.532, de 1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação, homenageando, no caso, os princípios da uniformidade e da realização. Nessa linha, a tributação da CSLL em bases universais só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. (...). (Ac. nº 105-16365, de 28/03/2007).

“ (...).

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CSLL – PRAZO NONAGESIMAL. Antes da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99, publicada em 30/06/99, atual art. 21 da MP-2158-35/01, os lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estavam sujeitos exclusivamente ao imposto de renda. A partir desse dispositivo legal foi estendida a tributação para a incidência da CSLL. Os lucros foram disponibilizados somente em 2001, portanto, no momento da ocorrência do fato gerador, o prazo nonagesimal já havia sido ultrapassado. (...).” (Ac. nº 107-09248, de 05/12/2007).

“CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.” (Ac. nº 103-23465, de 28/05/2008).

II - RECURSO DE OFÍCIO

A autoridade lançadora concluiu que a recorrente teria efetuado a operação de aquisição das debêntures com “*artificialismo*”, cujo objetivo seria “*suprimir o pagamento de tributo*”, razão pela qual enquadrou o fato concretamente acontecido no artigo 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, aplicando a penalidade pecuniária equivalente a 150% sobre a diferença de tributo apurada.

Acompanhando o entendimento manifestado pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, a Turma Julgadora “*a quo*” entendeu de reduzir a penalidade aplicada, conforme explicitado às fls. 1799:

“Entretanto afasta-se a aplicação de multa qualificada por não ter sido suficientemente comprovado, nos autos, o dolo nesta operação. Houve a tentativa de planejamento tributário com utilização de conceitos existentes na legislação, porém aplicados de forma incorreta pela contribuinte.”

É entendimento assente neste Conselho de que a penalidade exasperada somente deve ser aplicada quando comprovado, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude, não podendo prevalecer a pretensão quando presentes apenas meras suspeitas, conforme atestam decisões cujas ementas estão transcritas:

“MULTA DE OFÍCIO - AGRAVAMENTO - INAPLICABILIDADE - REDUÇÃO DO PERCENTUAL - Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de sonegação, como definido no artigo 71 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção. (...). Preliminar acolhida.” (Ac. nº 108-08187, de 2005)

“MULTA AGRAVADA. SIMULAÇÃO NÃO CARACTERIZADA. REDUÇÃO. Descaracterizada a simulação ante a inocorrência de qualquer dos requisitos elencados no art. 102 do Código Civil vigente à época da celebração do negócio jurídico, se impõe a redução da multa de lançamento de ofício qualificada ao percentual normal de 75%. (...). Recurso de ofício a que se nega provimento.” (Ac. nº 103-22864, de 2007)

A questão da aplicação da multa de lançamento de ofício qualificada, notadamente no que diz respeito à necessidade de que seja demonstrada, de forma inequívoca, a intenção dolosa do sujeito passivo, já foi inclusive sumulada, conforme se constata com a leitura do enunciado, *“in fine”*:

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não a autoriza qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Ainda no que tange ao recurso de ofício, relativamente à omissão de receitas em face das diferenças apuradas em auditoria de produção, cabe também negar provimento, consoante decidido por este Colegiado no processo 10730.004845/2005-04.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício.

III - CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, que seja provido, em parte, para: i) não conhecer do recurso voluntário, em face de passivo fictício e auditoria de produção, por adesão a parcelamento especial, ii) excluir da base de cálculo do tributo a quantia de R\$ 21.077.152,19, referente ao lucros auferidos de controlado no exterior, no ano de 2001; iii) excluir da tributação a parcela correspondente ao agia na aquisição de debêntures.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio José Praga de Souza – Redator Designado

No julgamento em plenário do presente recurso, o ilustre Conselheiro Relator Leonardo Oliveira restou vencido e fui designado para redigir o voto vencedor nas seguintes matérias:

- Ajustes no valor tributado no ano de 2001 a título de lucros obtidos de controlada no exterior (exclusão dos valores de R\$ 24.539.865,72 e R\$ 36.166.313,61, por se tratar de resultados obtidos pela controlada até 12/01/2001, ou seja, anteriores à aquisição pela contribuinte);

- Glosa de despesas com amortização de ágio na aquisição de debêntures;

- Restabelecimento da multa de ofício qualificada (provimento parcial do recurso voluntário).

Passo ao voto.

I. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO E AUDITORIA DE PRODUÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL EM 1.ª INSTÂNCIA (RECURSO DE OFÍCIO) E DESISTÊNCIA DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente cumpre reiterar que em relação às matérias “omissão de receitas em face de passivo fictício e de auditoria de produção”, o contribuinte apresentou desistência do recurso voluntário, em face adesão ao parcelamento especial de que trata a Lei 11.941/2009, conforme despacho de fl. 1937. Portanto, não cabe conhecer do recurso voluntário nessa parte.

No que tange à parcela da omissão de receitas em face da auditoria de produção que foi exonerada em 1.ª instância, entendo que a decisão não cabe reparo nessa parte, posto que a questão foi objeto de diligência fiscal, restando patente o equívoco da fiscalização, conforme reconhecido no Acórdão 1402-00.488 de 30/03/2011, proferido no processo 10730.004845/2005-04 (IPI-Conexo), cuja ementa elucida:

RECURSO DE OFICIO. IPI. AUDITORIA DE PRODUÇÃO. Verificado, mediante auditoria fiscal, que o contribuinte fez prova de parte da destinação dos produtos fabricados, apurados em auditoria de produção, correto o cancelamento dessa parcela da exigência.

RECURSO VOLUNTÁRIO. DESISTÊNCIA EXPRESSA. Havendo desistência expressa do contribuinte, não se conhece de recurso voluntário.

Nego provimento ao recurso de ofício quanto a matéria “ajustes no valor da omissão de receitas – auditoria de produção”.

II. TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS JUNTO À CONTROLADA NO EXTERIOR

A Fiscalização exigiu da atuada o valor de R\$ 24.539.865,72 referente aos dividendos disponibilizados no Balanço Patrimonial da empresa ANDREE OVERSEAS LTD. que possui sede nas Ilhas Virgens.

Este valor foi apurado pela diferença entre o valor disponível no balanço da empresa estrangeira, para o contribuinte - R\$60.706.179,33 (doc fl. 29/31 e /38/36 do Anexo II) e o valor efetivamente adicionado ao Lucro Líquido – R\$36.166.313,61 (fls. 34 do mesmo anexo).

O ilustre conselheiro Relator, Leonardo Oliveira, orientou seu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário nessa parte, por entender que o contribuinte ofereceu os valores corretos à tributação, levando-se em conta os fundamentos de seu voto, também vencido, prolatado no Acórdão 1402-00.493 (Processo 16327.0010722/2006-58).

Para a melhor compreensão da Matéria, transcrevo parte dos fundamentos do voto vencedor que está sendo proferido no aludido Processo 16327.0010722/2006-58, concomitante a este (Acórdão 1402-00.493):

I. PRELIMINAR - NULIDADE DO LANÇAMENTO EM FACE DE DUPLICIDADE DA EXIGÊNCIA.

Consoante relatado, a Fiscalização apurou que a atuada, Geoglen (cuja denominação anterior era Schincariol Administração Patrimonial), deixou de adicionar na apuração do lucro real os lucros auferidos no exterior por controlada ou coligada (Termo de Verificação Fiscal às fls. 227/232).

Dentre as provas relacionadas no aludido Termo de Verificação Fiscal, a Auditoria destaca o instrumento de compra e venda, datado de 12/01/2001 (fls. 119 e 120), entre a Schincariol Administração Patrimonial (SAP) - vendedora e Companhia de Bebidas Primo Schincariol (PSICR/RJ) - compradora, relacionado à empresa Andree Overseas Ltda. pelo valor de R\$ 63.294.163,07, pago no dia 31/01/2001, aliado às cópias dos lançamentos efetuados no Diário da Geoglen (SAP), que registra a baixa do investimento.

Concluiu o fisco que naquele momento, janeiro/2001, houve a disponibilização dos lucros auferidos até o dezembro/2000, motivado pela transferência de quotas da controlada direta no exterior ao próprio controlador da Geoglen(SAP), pois configura emprego do valor em favor da beneficiária, caracterizando, por conseguinte, pagamento de lucro disponibilizado nos termos do art. 25 parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95, art. 16 da Lei 9.430/96, art. 20, parágrafo 9º, da IN SRF nº 38/96; art. 1º, item 2, alínea b, item 4, da Lei nº 9.532/97; art. 207, inciso III e inciso I do parágrafo único, art. 249, inciso II, e art. 394, do RIR/99.

Ocorre que a empresa compradora, PSICR/RJ também foi sofreu ação fiscal relativa ano-calendário de 2001, tendo sido lavrado auto de infração de que trata o processo 10730.004842/2005-62, cujo julgamento neste Colegiado foi realizado concomitantemente a este. Conforme abordado no Voto Vencido, em Dez/2001 a PSICR/RJ ofereceu a tributação os lucros auferidos com a Andree Overseas Ltda.,

sendo que naquele processo exige-se diferenças que segundo o Fisco não teriam sido tributadas.

Este Colegiado concluiu que a PSICR/RJ realmente incluiu os lucros auferidos com a Andree Overseas na apuração de seus resultados do ano-calendário de 2001.

Todavia, não se trata de lançamento em duplicidade, pois são duas pessoas jurídicas e sujeitos passivos distintos. Duplicidade ocorreria se a própria Geoglen(SAP) tivesse oferecido esses resultados à tributação, ou sofresse lavratura de auto de infração, seja em período anterior ou posterior à ocorrência do fato gerador.

O Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 1966, estabelece:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

(Grifei)

Portanto, ainda que o contrato entre a Geoglen/SAP e a PSICR/RJ incluía a transferência dos lucros da Andree Overseas, uma vez que a legislação estabelece que tais lucros devam ser tributados pela Geoglen/SAP, no momento do emprego do valor (adiante fundamentado), correto a lavratura do auto de infração contra a Geoglen/SAP, se considerado apenas esse aspecto.

Outrossim, não é dado ao Fisco cobrar tributos em duplicidade, ainda que de contribuintes distintos. A toda evidência, os Auditores-Fiscais responsáveis pela auditoria na PSICR/RJ, processo 10730.004842/2005-62, não atentaram a esta duplicidade, tampouco foram alertados sobre isso durante a fiscalização. É dado a perceber naquele processo que o Fisco concluiu que a tributação seria referente apenas aos resultados do ano de 2001, tanto assim que nas diferenças lá tributadas foram incluídos resultados anteriores a 1995, fatos esclarecidos no acórdão deste Conselho.

É certo que, se tais fatos aflorassem no transcurso da auditoria do processo 10730.004842/2005-62, o Fisco não só teria deixado de lançar diferenças anteriores a 1995, como também teria excluído da base de cálculo o valor indevidamente tributado pela PSICR.

Uma vez que, nos termos do art. 145 do CTN, o crédito tributário de que trata o auto de infração lavrado contra a PSICR no processo 10730.004842/2005-62 poderia ser alterado, haja vista que não estava definitivamente constituído, considerando também que se trata de ajuste na base de cálculo, não implicando em alteração dos fundamentos jurídicos daquele lançamento, bem como amparado no princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo, o colegiado escolheu a duplicidade, excluindo da base de cálculo do lançamento de ofício daquele processo todo o resultado auferido pela Andree Overseas até o encerramento do ano de 2000.

Diante do exposto, **voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por duplicidade da exigência**, reiterando que tal duplicidade está sendo corrigida no processo 10730.004842/2005-62, mediante acórdão 1402-00494 deste colegiado.

(...)

A matéria foi disciplinada pela Instrução Normativa nº 38/96 que, dando-lhe uma interpretação conforme a Constituição, estabeleceu no art. 2º§9º que “na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.” (Grifei)

A meu, ver não há qualquer aspecto de ilegalidade ou inconstitucionalidade da IN 38/96, que não criou hipóteses de incidência tributária sem amparo legal. Tal Normativa deve ser entendida como norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação “conforme” a Constituição Federal.

O art. 1º e § 1º da Lei nº 9.532/97 reza que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º.

Tem-se, assim, que na vigência da Lei 9.249/95, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96. Na vigência da Lei 9.532/97 a ocorrência do fato gerador permaneceu a mesma, por força do disposto no seu art. 1º e § 1º.

Em relação a esta matéria, peço vênia para também adotar os fundamentos do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no acórdão 101-97070, a seguir transcritos.

(...)

Como o artigo 43 do CTN estabelece, como fato gerador do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, questionou-se quanto à legalidade do art. 25 da Lei nº 9.249/95: teria ele nascido ilegal frente às disposições do CTN. O argumento do questionamento era que as entidades – investidor e investido - possuem personalidades jurídicas distintas, e o lucro pertence à empresa que o gerou. Dessa forma, sua mera apuração pela coligada controlada no exterior não denotaria disponibilidade econômica ou jurídica para o investidor no Brasil que, quanto a eles, teria apenas uma expectativa de direito. Enquanto a sociedade que gerou os lucros não deliberasse sobre sua destinação, o investidor, do ponto de vista societário, não seria proprietário desses lucros.

Para evitar os problemas que adviriam de um questionamento judicial, foi editada a Instrução Normativa nº 38, de 1996, que elencou situações condizentes com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda como momento da tributação. A Instrução Normativa deu à lei uma interpretação conforme o CTN e a Constituição.

Emergiram também discussões quanto a vício de forma da IN, e foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo as mesmas situações elencadas na IN nº 38 como momento da tributação, como a seguir:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para

determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(...)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Dessa evolução da legislação transparece que a edição do art. 1º da Lei nº 9.532/97 foi motivada pela necessidade de compatibilizar a incidência do tributo com o conceito de disponibilização.

Tem-se, assim, que na vigência das leis nº 9.249/95 e 9.532/97, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 38/96 e conforme o disposto no art. 1º e § 1º da Lei 9.532/97.

Enquanto o fato gerador ficou representado pelo pagamento ou crédito (ainda que presumido, conforme IN nº 38/96 e conforme Lei nº 9.532/97), o rendimento objeto da tributação representava dividendos e, por determinação legal, qualquer que fosse a opção de pagamento do contribuinte (lucro real trimestral ou lucro real anual), considerava-se ocorrido o fato gerador em dezembro do ano em que ocorreu a disponibilização. Ou seja, na forma daquela legislação, o que se tributa não são os lucros auferidos pela empresa no exterior (lucros apurados no balanço), mas sim a parte desses lucros disponibilizada para o investidor brasileiro. E a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida .

A Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, incluiu dois parágrafos no art. 43 do CTN, sendo que o § 2º dispõe:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Já com lastro na nova redação do CTN, foi editado o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, reeditado na MP nº 2.158-35, que dispõe:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

Na legislação precedente, a distribuição dos lucros (ainda que por presunção) era pressuposto para a ocorrência do fato gerador.

A partir da MP 2.158, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos), mas sobre os lucros apurados no balanço.

Muito embora tanto a legislação precedente como a MP nº 2.158-35 usem a expressão “serão considerados disponibilizados”, na legislação anterior essa expressão tem a conotação de presunção legal, enquanto na nova legislação a conotação é de ficção legal. Essa é uma diferença relevante porque, enquanto as presunções se baseiam no que ordinariamente acontece, a ficção se baseia naquilo que se sabe, com certeza, não ter acontecido. A alteração trazida com a MP é claramente evidenciada pela regulamentação baixada com a IN 213/2002, que no § 7º do art. 1º dispõe:

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Pela legislação anterior, os valores tributados eram os pagos ou creditados. Embora não se tratasse, necessariamente, de pagamento ou crédito efetivo, somente os valores já líquidos do imposto pago no país de origem ou de qualquer outra destinação estatutária ou legal poderiam ser utilizados nas situações definidas na lei como caracterizadoras do pagamento ou crédito. Daí se poder concluir que o que se tributavam eram realmente os dividendos (distribuídos ou atribuídos).

(...)

Em se tratando de investimentos relevantes e influentes, obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o que dispõe a Lei nº 6.404/76, nos incisos II e III do artigo 248, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão do valor monetário, deve ser aplicado o percentual de participação da investidora na coligada ou controlada.

A diferença positiva entre o valor assim obtido e o custo de aquisição atualizado poderá ser decorrente de lucros obtidos pela coligada ou controlada ou de reavaliação de bens efetuada pela coligada ou controlada. Se decorrente

de lucros apurados pela coligada ou controlada, deve ser computada como receita no resultado do exercício.

Essa a norma contábil. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas.

A norma fiscal (art. 23 do DL 1.598/77) determinava que esse resultado não seria computado na apuração do lucro real. Uma vez que contabilmente já havia influenciado o lucro líquido do exercício, seria excluído para apuração do lucro real.

Aqui é importante fazer um parênteses, para analisar o alcance do § 6º o art. 25 da lei que instituiu a tributação universal (Lei nº 9.249/95).

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo. A sistemática prevista na legislação vigente (DL 1.598/77) é exclusão do lucro líquido, para fins de lucro real, da receita de equivalência patrimonial. Se a investida é empresa situada no Brasil, por ocasião da distribuição os lucros não são tributados na investidora, porque já o foram na empresa investida. Entretanto, se a investida não é empresa domiciliada no Brasil, essa tributação deverá se dar na disponibilização dos lucros. Ou seja, o que o § 6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados da equivalência patrimonial, que afetam o lucro contábil, *continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente*, ou seja, continuarão a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, “*sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º*”, ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

(...)

Em síntese tem-se que antes da MP 2.158-35/2001, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior eram tributáveis quando do pagamento ou crédito (ainda que presumidos, conforme definido na legislação), caracterizando-se a tributação como incidindo sobre dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados.

(Grifei)

Ainda quanto a essa matéria destaco os seguintes julgados deste Conselho, que corroboram o entendimento deste julgador, tanto em relação ao “emprego do valor” quanto da tributação do resultado com a controlada no exterior nos anos de 1996 e 1997:

Acórdão 1102-00.059 de 29/09/2009 de 2009

DECADÊNCIA- A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não na data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

DISPONIBILIZAÇÃO- EMPREGO DO VALOR- A finalidade da norma contida no item 4 da alínea "b" do § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros

que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo, entre elas a alienação do investimento mediante conferência para integralização de capital de outras empresas.

Acórdão CSRF 9101-00.420 de 3/09/2009 (decisão unânime)

IRPJ. EMPREGO DE LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. **Conforme Lei n. 9532/97, os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para sua controladora no Brasil quando ocorrer, dentre outras hipóteses previstas, o emprego do valor dos lucros em favor da contribuinte.** Se a contribuinte opta por atribuir, às quotas que detinha na controlada estrangeira, o valor patrimonial destas, que inclui os valores de seus lucros acumulados, isto para fins de transferência de aludidas quotas como integralização de quotas em nova sociedade no Brasil, ocorre o emprego do valor dos lucros em favor da contribuinte. Na medida em que as quotas são integralizadas pelo valor patrimonial da controlada no exterior, os lucros acumulados desta já passam a produzir efeitos jurídicos e econômicos definitivos em favor da contribuinte, com reflexos na apuração de eventual ganho de capital ou perdas no novo investimento. (Grifei)

Acórdão 1202-00.118 de 27/10/2009 (decisão unânime)

DECADÊNCIA. DIES A QUO. LUCRO DISPONIBILIZADO POR EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR. A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não na data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

REDUÇÃO DE CAPITAL. LUCRO NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. EMPREGO. A expressão "o emprego do valor, em favor da beneficiária." contida no artigo 1º, § 2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/97, abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária. A redução de capital da empresa controladora no país, com entrega aos seus sócios, pessoas físicas, da totalidade das ações representativas do capital investido na sociedade controlada, situada no exterior, caracteriza hipótese de emprego dos lucros acumulados na controlada em favor da controladora sujeita à incidência de IRPJ.

Acórdão 105-16.118 de 8/11/2007 (decisão unânime)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - LEGISLAÇÃO ANTERIOR - Consoante o disposto no art. 1º da Lei nº 9.532 de 1997, para efeito de disponibilização de lucros de coligada/controlada sob a forma de pagamento, considera-se como tal o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça. No caso vertente, o emprego está caracterizado pela utilização da participação societária na empresa estrangeira que auferiu os lucros, para aporte de capital em outra.

Portanto, em 12/01/2001, data em que a Geoglen-SAP transferiu sua participação na Andree Overseas à PSCIR/RJ, configurou-se a hipótese de incidência do IRPJ e CSLL sobre sua parcela dos lucros auferidos pela aludida controlado no exterior nos anos de 1996 a 2000, que corretamente foi objeto do auto de infração. Logo, a exigência fiscal deve mesmo ser mantida nessa parte.

Tendo em vista que este Colegiado confirmou que a tributação dos lucros apurados pela Andree Overseas até 12/01/2001 devem ser tributados pela empresa Geoglen-SPA, cumpre aqui os seguintes ajustes nas bases de cálculo (lucro líquido ajustado e lucro real) da autuada no ano-calendário de 2001.

i) Excluir, de ofício, a parcela dos lucros da Andree Overseas indevidamente tributado pelo contribuinte no valor de R\$ 36.166.313,61, por se tratar de lucros auferidos pela empresa no exterior, antes de 12/01/2001, que foi objeto de lançamento de ofício no processo nº 16327.001077/2006-58, conforme acórdão 1402-00.493, de 30 de março de 2011.

ii) Excluir da tributação a parcela de R\$ 24.539.865,72, por também se tratar de resultado até 12/01/2001, haja vista que consoante documentos de fls. 1846 a 1875, especialmente o demonstrativo de fl. 1873, a empresa Andree Overseas possuía em 31/12/2000 lucros acumulados superiores a .90milhoes de Dólares Americanos.

No que tange ao item “I”, reitero que, Nos termos do art. 142 do CTN, no lançamento de ofício do IRPJ e CSLL, a autoridade tributária deve reconstituir a apuração do lucro líquido bem como o lucro real, efetuando os ajustes devidos em face das infrações porventura apuradas. Deparando-se com erros ou equívocos do contribuinte, que implicaram na elevação indevida da base de cálculo nesses mesmos períodos de apuração, cumpre à Fiscalização escoimá-los, pois, a Fazenda Pública deve constituir e cobrar o tributo devido, nem mais, nem menos, na forma da Lei. Nesse diapasão, nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, o lançamento também pode ser alterado pela autoridade julgadora para excluir valores indevidamente incluídos na base de cálculo pelo contribuinte, nos períodos de apuração tributados, procedimento igualmente respaldado no princípio da verdade Material.

Quanto ao item “ii” cabe ainda acrescentar: consta nos autos que a Andree Overseas apurou lucros no ano de 2001 (vide docs de fls. 1871), porém, o doc. de fl. 1873 registra que a empresa distribuiu em 2001 a totalidade de seus resultados até 31/12/2000, repito. Ora, se os lucros acumulados até 31/12/2000 comporta a totalidade das distribuições efetuados em 2001, não é lógico inferir que parte dos R\$ 24.539.865,72 seja lucro do ano de 2001, conforme votou o ilustre conselheiro Eduardo Neiva.

Pelos fundamentos acima, não resta qualquer valor a ser tributado no ano de 2001 a título de lucros auferidos no exterior com a empresa Andree Overseas, seja de ofício, seja espontaneamente pelo contribuinte.

III. GLOSA DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES

Vejamos os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida quanto a essa matéria:

O contribuinte em 28/12/99, teria adquirido 500 (quinhentas) debêntures, emitidas em 27/12/99, pela empresa FORCINT S/A – INDÚSTRIA DE BEBIDAS – CNPJ 03.557.149/0001-64 (doc 013). Esta empresa foi constituída no dia 15/12/99.

O valor da operação foi de R\$ 300.000.000,00, sendo o valor de face de R\$1.000.000,00 e ágio (denominado prêmio) no valor de R\$299.000.000,00, que corresponde a 29.900 %.

Para melhor análise dos fatos, é interessante tecer alguns comentários a respeito da caracterização e disciplinamento das debêntures, bem como de outros títulos cuja rentabilidade esteja atrelada ao resultado da empresa.

As debêntures têm disciplinamento jurídico nos artigos 52 a 74 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), foram concebidas como instrumento de captação de recursos financeiros para a companhia, mediante o atendimento de diversas formalidades.

(...)

A emitente dos títulos sob análise – **FORCINT S/A INDÚSTRIA DE BEBIDAS, é uma sociedade anônima de capital fechado, aberta em 15/12/1999, tendo como responsável o sr. Adriano Schincariol.**

A escritura particular de emissão privada de debêntures datada de **27/12/1999**, especifica que a assembléia de acionista havia deliberado a emissão de 500 debêntures nominativas, no valor total de R\$1.000.000,00, com prêmio mínimo de R\$ R\$299.000.000,00. **Todas elas adquiridas pelo contribuinte ora fiscalizado.**

Em sua cláusula nona foi estabelecido que esses títulos poderiam ser subscritos até 31/12/1999 e seriam pagos conforme cronograma previsto no Anexo I. No parágrafo primeiro desta cláusula estabelece que *“o não pagamento do valor de face e/ou do prêmio das debêntures, em conformidade com o cronograma constante do Anexo I, sujeitará os subscritores a multa de 10 % (dez por cento) do montante devido, além de juros de mora de 1% (hum por cento) ao mês,”*

Os recursos captados seriam aplicados obrigatoriamente no desenvolvimento de projetos correlatos à fabricação, engarrafamento e comercialização de cervejas e refrigerantes, podendo ser aplicados em renda fixa enquanto não direcionados aos objetivos (cláusula décima). **A remuneração estipulada na cláusula seguinte foi de 100% (cem por cento) do RESULTADO LÍQUIDO DA EMITENTE .**

No Anexo I da citada escritura, convencionava pagamentos em 31/12/1999 (valor de face) e a partir de 31/07/2000 até 30/12/2002 parcelas mensais referentes ao ágio

Neste anexo foi feita a seguinte observação: *“ou em até cinco anos a contar da data da assinatura deste instrumento e em conformidade com o cronograma físico-financeiro de investimento que deverá ser apresentado pela emitente até 31/07/2000.”*

Em 28/10/2003. foi lavrado TERMO ADITIVO AO INSTRUMENTO DE COMPRA E VENDA DE DEBÊNTURES, **repactuando as datas de pagamento tanto do valor de face como do prêmio, para o período compreendido entre 31/07/2000 a 30/09/2003.**

O patrimônio líquido da emitente já computado o ágio como reserva de capital, no ano de 1999 foi de R\$299.100.424,71, (capital realizado era de R\$100.000,00). Estes valores se mantiveram no ano seguinte. Em 2002, o patrimônio líquido totalizava R\$300.000.424,71, ou seja, até então a empresa não havia entrado em operação. A mudança de valor referia-se apenas a integralização do capital (R\$1.000.000,00). – anexo II fls.113/121

Por outro lado, a fiscalizada possuía em 1999 um patrimônio líquido de **R\$12.574.069,30.**

As debêntures têm caráter de financiamento de capital. A despeito disso, no caso ora analisado vê-se que a emitente dos títulos não possuía patrimônio para garantir tal empréstimo e nem a adquirente disponibilidade patrimonial para arcar com tal dispêndio, tanto que não cumpriu o cronograma de desembolso dos valores do prêmio. Tal operação foge totalmente as características do instrumento, e fere o art. 60 da Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6404/76.

Além do mais, ao não estipular juros como remuneração das debêntures e sim a totalidade do lucro (100%) da emitente, a operação chamada de compra de venda de debêntures, neste particular, mais se assemelha a **Partes beneficiárias**, que como bem definiu Fábio Ulhoa Coelho, repise-se - “*são valores mobiliários que asseguram a seu titular direito de crédito eventual perante a sociedade anônima emissora, consistente da participação nos lucros desta.*” Muito embora, a remuneração atribuída às partes beneficiárias, inclusive para formação de reserva para resgate, se houver, não ultrapassará 0,1 (um décimo) dos lucros (§ 2º do art. 46 da Lei 6404/76).

Conforme demonstrado pela Fiscalização, o impugnante teria desembolsado até 31/12/2001 o valor de R\$ 49.000.000,00, em 2002 o montante de R\$ 175.000.000,00 e em 2003 a importância de R\$ 75.000.000,00 a título de pagamento do prêmio das debêntures.

Entretanto desde ano-calendário de 2000 o fiscalizado apropriou despesas com a amortização, independentemente do efetivo desembolso dos prêmios.

Vejamos a legislação que rege a matéria:

(...)

Saliente-se, de pronto, que a operação sob análise não está relacionada com a produção ou comercialização de bens e serviços da empresa fiscalizada, como determina o art. 324, supra citado. **Pelo contrário, através do artifício da aquisição de debêntures com ágio, a autuada fez na verdade investimento de capital próprio na criação de outra empresa do mesmo grupo empresarial. Isso deveria ter sido feito pela subscrição de capital.**

Inclusive não fica claro, no instrumento particular que estipulou o ágio, qual a projeção de resultado de exercícios futuros, qual a expectativa de rentabilidade em que se basearam para definir o ágio na ordem de 29.900%.

O prazo estipulado para resgate das debêntures na cláusula sexta do Instrumento particular (fl 86 do anexo II) **foi de DEZ ANOS.**

Contrariando o art. 327 do RIR/99, acima citado, o contribuinte deduziu indevidamente a título de amortização valores que de forma alguma guardam relação com a sistemática definida pela legislação.

ANO-CALEND	DIPJ /BALANÇO DIFERIDO	FLS. PROC.	PAGAMENTO DO ÁGIO	AMORTIZAÇÃ O EFETIVADA
1999	299.000.000,00	116	-0-	-0-
2000	284.049.999,98	179		14.950.000,02
2001	255.665.962,15	236	49.000.000,00	28.384.037,83
2002	225.260.641,43	298	175.000.000,00	30.405.320,72
2003	196.623.528,71	381	75.000.000,00	28.637.082,72
2004			-0-	33.182.148,84
			299.000.000,00	135.558.590,13

Constata-se pela evolução dos pagamentos e das amortizações feitas que até 2001 a autuada amortizou praticamente 90% do real desembolso a título de pagamento de prêmio na aquisição de debêntures.

As amortizações, quando pertinentes só incidem sobre as despesas incorridas, de conformidade com o regime de competência.

No caso específico, os gastos efetuados pela empresa não se revestem das características de custos/despesas tais como definido nos arts. 299 e 300 do RIR/99, a seguir transcrito: (...)

No máximo, tais pagamentos atenderiam aos interesses econômicos do grupo, haja vista as interligações entre as pessoas responsáveis pelas duas empresas, interesses esses admitidos inclusive em sua impugnação, mais especificamente às fls. 733/734.

A descaracterização de tal operação como despesa necessária e usual nada tem de “visão curta, caolha e maldosa” do Fisco. Apenas a aquisição de debêntures, da forma como executada, não se reveste das formalidades legais para assim ser considerada, mormente se evidenciado que o autuado está de fato, investindo capital na criação de outra empresa mesmo conglomerado. Investimento não é despesa/custo.

O impugnante alega erro nos valores imputados pelo Fisco, nos anos de 2001 a 2004, conforme “documentação acostada aos autos”

Os documentos de fls. 1470/1475, não guardam relação com as DIPJs apresentadas e são insuficientes para comprovar o erro.

Por todo o exposto mantém-se a glosa dos valores deduzidos indevidamente a título de amortização de ágio sobre debêntures.

Entretanto, **afasta-se a aplicação de multa qualificada por não ter sido suficientemente comprovado, nos autos, o dolo nesta operação mesmo que se reconheça nela todo o artificialismo argüido pela Fiscalização.**

(Grifei)

Em seu recurso voluntário endereçado a este Conselho, a pessoa jurídica interessada sustenta que a Turma Julgadora de primeiro grau não teria enfrentado seus argumentos expendidos na fase impugnativa, relativamente ao “erro de fato” cometido pela autoridade lançadora, reiterando tudo quanto sustentado.

Na apreciação desse matéria é imperioso destacar o disposto na primeira parte do art. 29 do Decreto 70.235/192: ***“Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”***

Pois bem, ao contrário dos ilustres julgadores de primeira instância, que demonstraram uma pequena incerteza, a partir da análise dos mesmo fatos e provas acima transcritos, **formei pleno convencimento do artificialismo dessa operação, tal qual descrito no auto de infração, sendo os autos foram instruídos com um robusto conjunto probatório da acusação fiscal.**

Em verdade, o objetivo da autuada com essa operação foi reduzir as bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

A Representação fiscal de fls. 1891/1893, elaborada pela Delegacia da Receita Federal em Campo Grande, reforça essa conclusão. Vejamos seus termos:

(...)

De acordo com a documentação anexada, **a sociedade Forcint S/A Indústria de Bebidas foi constituída em 12 de novembro de 1999, com sede na Avenida Primo Schincariol, nº 2222, sala 5, município de ITU, Estado de São Paulo**, tendo como objeto social "industrialização, comércio e exportação de bebidas, comércio e exportação de bens complementares à atividade de bebidas, podendo ainda participar, sob qualquer forma, de outras sociedades, análogas ou não na condição de acionista ou quotista". A sociedade integra as empresas do Grupo Schincariol de Itu e tem entre seus acionistas Schimar Propaganda e Publicidade Ltda, CNPJ 01.026.909/0001-81, e Schincariol Participações e Representações SA, CNPJ 52.783.693/0001-30, do mesmo grupo empresarial.

A partir de 2005, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 14 de março de 2005, foram alterados, dentre outras, a denominação da sociedade para PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO MS S/A e a localização de sua sede para a Avenida nº 05, s/nº, Distrito Industrial, Município de Três Lagoas, MS, CEP 79601-970.

Atualmente, a pessoa jurídica PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO MS S/A, com endereço localizado na Avenida-5-, s/n, Distrito Industrial, município de Três Lagoas —MS tem como **objeto social** definido em seu estatuto "industrialização, envase, comércio atacadista e varejista, importação e exportação de bebidas, matérias-primas, insumos, material de embalagem e insumos para fabricação de embalagem em geral, bens complementares à atividade de bebidas e mercadorias e bens em geral; o transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de cargas em geral; a importação e exportação de mercadorias e bens em geral; a agropecuária em geral; a pesquisa e lavra de água mineral; a industrialização -ja comercialização -e -a - exportação -de -produtos -e -subprodutos de origem animal e vegetal; a prestação de serviços em geral, a locação de bens móveis", o qual consta consignado em seu CNPJ pelo código CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas)1113-5-02 - Fabricação de cervejas e chopes (extrato anexo).

Por ocasião da análise dos processos administrativos nº 14112.000966/2007-79; nº 14112.000965/2007-24; nº 14112.000127/2008-31, a correspondência enviada para o endereço informado no CNPJ foi devolvida. Em correspondência de 28 de maio de 2008, cuja cópia foi anexada a este processo, o procurador da pessoa jurídica, Jorge Luiz Bergamo, informa que "**não se encontra em fase de construção, bem como não possui atividades em seu estabelecimento, o qual se encontra localizado na avenida 05, s/nº, Distrito Industrial, Município de Três Lagoas/MS, CEP 79.601-970**". O procurador foi localizado no endereço de outra empresa do grupo Schincariol na cidade de Itu, Estado de São Paulo.

A fim de se apurar a real situação da empresa foi solicitada diligência fiscal, cujo resultado foi anexado, e do qual se extrai as seguintes constatações:

"- Em visita ao local indicado no cadastro da empresa no CNPJ constatamos a inexistência de qualquer movimentação que pudesse caracterizar a existência ou funcionamento de atividade comercial. No local existe uma área com terraplanagem, cercada nas divisas por cercas de arame.

- Verificamos (..) que a Prefeitura Municipal de Três Lagoas (..) está solicitando (..) a devolução da área doada para a construção da referida fábrica de bebidas.

- (..) no endereço citado não existe atividade econômica, tampouco existiu qualquer tipo de comércio ou indústria no local."

Verifica-se, que no endereço informado existe apenas o terreno, nada mais. Portanto, a pessoa jurídica em questão não tem sequer um estabelecimento ou sede.

Relativamente ao direito de empresa regulado pelo Novo Código Civil, Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, seus artigos 966, 981, 982, 985 delineiam as características da "empresa" no direito brasileiro.

(...)

A análise dos processos administrativos citados, incluindo a verificação dos Livros Diário e Razão dos anos 1999 a 2005 e outros documentos trazidos aos autos, revelou que a sociedade formalizada "produz" apenas documentos (atas, estatuto, livros contábeis, entre outros) utilizados para movimentar contabilmente recursos de outras empresas do grupo Schincariol. Até mesmo as atas contém informação "fictícia" uma vez que o local de realização indicado como sendo a "Sede social da empresa, localizada na Avenida 5, s/nº, Distrito Industrial de Três Lagoas, no município de Três Lagoas/MS, CEP 79.601-970" também não existe, é apenas um terreno sem nenhuma edificação. A referida movimentação de recursos foi formalizada, principalmente, por meio de supostas emissão e aquisição de debêntures pela PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO MS S/A, antiga FORCINT, adquiridas e emitidas, respectivamente, por Primo Schincariol Ind. de Cerveja e Ref. do Rio de Janeiro S/A, CNPJ 02.864.417/0001- 28, e Primo Schincariol Ind. de Cervejas e Refrigerantes S/A, CNPJ 50.221.019/0001-36.

Tais operações foram **descaracterizadas** pela fiscalização da Receita Federal do Brasil em autos de infração, mantidos em julgamento pela primeira instância administrativa, os processos **10730.004842/2005-62 e 16327.002112/2005-75.**

Da análise dos fatos à luz da disciplina legal e doutrina apresentadas, constata-se que a empresa PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO MS S/A **NÃO EXISTE DE FATO**, uma vez que não existe a sua atividade-fim, a atividade econômica organizada, declarada em seu objeto social e consignada junto ao CNPJ, qual seja "FABRICAÇÃO DE CERVEJAS E CHOPES"

(..)

A diligência realizada, a documentação trazida aos autos e os fatos expostos demonstram que a PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO MS S/A, CNPJ 03.557.149/0001-64, é **INEXISTENTE DE FATO** incorrendo em três hipóteses previstas no artigo 41 da IN RFB nº 748/2007:

- 1) não dispõe de capacidade operacional necessária à realização de seu objeto, pois não dispõe de qualquer instalação para a consecução de seu objeto social;
- 2) não foi localizada no endereço informado à RFB;
- 3) se encontra com as atividades paralisadas.

(...) (Grifei)

Foi juntado também nos autos, às fls. 1896 e seguintes, a manifestação da empresa Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes MS S/A (antiga Forcit), e o Despacho Decisório da DRF Campo Grande e, por fim, o ato declatório que declarou a empresa Inapta.

Ainda que a Forcit tenha obtido êxito no restabelecimento de seu CNPJ o que importa aqui são os fatos e as provas dos mesmos. **A Forcit teve apenas existência formal, e dentre outros fins, prestou-se à emissão das debêntures cujo o “ágio” foi utilizado pela autuada para reduzir os tributos devidos.**

Outrossim, cabe razão à recorrente no que tange ao erro de fato na determinação dos valores glosados, conforme asseverado no trecho do voto vencido:

De fato, estabelecido o confronto entre os lançamentos contábeis sintetizados nas páginas do “Razão Analítico” (fls. 1470/1475), com aqueles declarados nos formulários da DIPJ, pode ser constatado que a Fiscalização, tendo presente os cálculos elaborados, não promoveu a glosa do valor efetivamente apropriado, ora glosando em excesso, ora glosando com deficiência. O quadro abaixo espelha essa realidade:

Ano	! Razão Analítico	!	DIPJ	!	Glosado	!
2000	14.950.000,00	.....	15.275.495,43	.....	14.950.000,02	
2001	28.899.999,98	.....	30.949.242,32	.....	28.384.037,83	
2002	29.900.000,00	.....	30.849.846,46	.....	30.405.320,72	
2003	29.900.000,00	.....	32.201.165,33	.....	28.637.082,72	
2004	29.900.000,00	.....	33.182.148,84	.....	33.182.148,84	

Todavia, ao invés de simplesmente excluir da tributação os valores que em principio foram glosados em excesso, o correto é a Fiscalização reconstituir as bases de cálculo tributadas a partir dos valores apurados/registrados no Livro Razão da contribuinte.

Nos períodos de apuração em que os valores reconstituídos superarem os tributados não poderá haver agravamento da exigência.

IV. RESTABELECIMENTO DA MULTA DE OFICIO QUALIFICADA (PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO).

Os ilustres julgadores de primeira instância afastaram a aplicação de multa qualificada *por não ter sido suficientemente comprovado, nos autos, o dolo nesta operação mesmo que se reconheça nela todo o artificialismo argüido pela Fiscalização.*

Assim não entendo. Repito: são robustas as provas trazidas aos autos da artificialidade das operações. A começar pelo fato de a Forcit, que teria emitido as debêntures possuir apenas existência formal. Nas palavras da Fiscalização: ***“a sociedade formalizada produz” apenas documentos (atas, estatuto, livros contábeis, entre outros) utilizados para movimentar contabilmente recursos de outras empresas do grupo Schincariol”.***

Consoante o enquadramento legal utilizado pela no auto de infração, a multa qualificada no percentual de 150% tem fulcro no do art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que, com a redação vigente à época da autuação, assim dispõe:

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

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

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

Com o advento da Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006, art. 18, foi dada nova redação ao art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

Art.18. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I-de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§1ºO percentual de multa de que trata o inciso I do caput será **duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502**, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(grifei).

Observo que para os casos de mera falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata será aplicada a multa de 75%, a menos que o fisco detecte e aponte as condutas dolosas definidas como sonegação, fraude ou conluio, consoante a Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 71 a 73:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo - elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal - também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta

(positiva ou omissiva) exsurgem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.

Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou minuciosamente os fatos, às fls. 17-28 dos autos, bem como trouxe as provas ali referenciadas. Por sua vez, a recorrente buscou esquivar-se nada apresentando de concreto para infirmar a acusação fiscal.

Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a impedir a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade.

Portanto, deve ser mantida a tributação sobre a glosa, restabelecendo a aplicação da multa qualificada sobre os valores devidos.

VI. CONCLUSÃO.

Isso posto, oriento meu voto no sentido de: 1) dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a qualificação da multa de ofício; 2) Em relação ao recurso voluntário: a) não conhecer do recurso voluntário, em face de passivo fictício e auditoria de produção, por adesão a parcelamento especial; b) excluir do lançamento o valor dos lucros gerados no exterior de R\$ 24.539.865,72, por se tratar de resultado até 12.01.2001, bem como do valor de R\$ 36.166.313,61, por se tratar de lucros distribuídos pela empresa Andree Overseas, que foi objeto de lançamento de ofício no processo nº 16327.001077/2006-58, conforme acórdão 1402-00.493, de 30 de março de 2011; c) manter a glosa de despesas de amortização de ágio na aquisição de debêntures somente do valor efetivamente apurado no Livro Razão.

(assinado digitalmente)
Antonio José Praga de Souza