



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

Processo n° 11065.001087/2009-41
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-002.942 – 1ª Turma**
Sessão de 08 de junho de 2017
Matéria Comprovação do dolo como requisito para a qualificação da multa
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DAIBY S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE DIVERGÊNCIA ENTRE ACÓRDÃOS RECORRIDO E PARADIGMA.

Tanto no acórdão recorrido quanto no paradigma entendeu-se aplicável a multa qualificada quando comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo, ou seja, não divergiram. O que ocorreu é que numa situação concreta entendeu-se existir comprovação do dolo e na outra não. E isso não é a divergência de posicionamento que se requer para efeitos de conhecimento do recurso especial - confirmando que o papel do colegiado refere-se à solução de um conflito de interpretações, na busca por uma uniformização de jurisprudência. Daí porque, para se verificar se o tratamento seria diferente, se precisaria estar diante de situações fácticas bastante aproximadas e mesmo assim o critério “em tese” utilizado não poderia ser o de haver ou não comprovação do dolo para a aplicação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de intempestividade do Recurso Especial e em não conhecê-lo. Votaram pelas conclusões os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que não reconheceram a similitude fáctica dos paradigmas. A matéria juro de mora sobre multa de ofício restou prejudicada.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do **Acórdão n. 1402-00.498** (E-fl. 01 ou e-fl. 537), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que decidiu pela (i) insubsistência da multa qualificada diante da inexistência do dolo na operação de emissão de debêntures, reduzindo o percentual da multa de ofício de 150 para 75%, e (ii) incidência dos juros de mora de 1% sobre a multa, desde que a sua aplicação, entre o termo inicial e a data do pagamento, resultasse em valor menor que os juros calculados com base da Taxa Selic, para que não ocorresse reforma da decisão em prejuízo do sujeito passivo.

A exigência em questão decorre de **autuação fiscal** (E-fl. 393) que glosou despesas com a remuneração de debêntures consideradas emitidas apenas formalmente, entendendo-as indedutíveis na apuração do IRPJ e CSLL porque mera liberalidade da empresa, aplicando-se ainda, além da multa qualificada de 150% prevista no artigo 44, II, da Lei n. 9430/96 diante da acusação de sonegação, aquela isolada fixada em seu parágrafo 1º, IV, pelo não recolhimento das estimativas mensais, nos anos calendário 2004 e 2005. Formalizou-se Representação fiscal para fins penais, sob o n. 11065.001088/2009-95.

Como alternativa ao resumo dos pontos autuados, pede-se licença para se trazer uma transcrição bastante extensa do **relatório fiscal** (e-fls 372 a 392), no intuito de facilitar o acesso ao texto àqueles interessados numa leitura mais detalhada de seus fundamentos, certamente importante para a investigação sobre a prova do evidente intuito fraudulento da contribuinte, que, adianta-se, será o objeto do recurso especial mais à frente:

“III. AS DEBÊNTURES EMITIDAS PELA FISCALIZADA

3.1 A la Emissão de Debêntures

Em conformidade com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária Nº 20 (f

olhas 146 a 148), realizada às 14:30 horas do dia 31/08/2001, os acionistas da fiscalizada, com o objetivo de alocar recursos para otimizar as operações da empresa, bem como evitar a descapitalização da mesma em decorrência do vencimento das contas correntes dos acionistas, deliberaram e autorizaram a emissão de 500.000 debêntures, com as seguintes características:

- a) Valor nominal unitário de R\$ 1,00. Portanto, o valor nominal da totalidade das debêntures emitidas corresponde a R\$ 500.000,00;
- b) Prazo das debêntures de 24 meses, com vencimento em 31/08/2003;
- c) Fixação do preço total de subscrição e integralização das debêntures em R\$ 4.566.626,32. Portanto, as debêntures foram subscritas com "ágio" (tecnicamente deveria ter sido chamado de prêmio) de R\$ 4.066.626,32, ou seja, 813,33% do valor nominal. O motivo alegado para o "ágio" foi a perspectiva de rentabilidade futura da empresa;
- d) Integralização das debêntures subscritas realizada através da conversão do passivo que a empresa tinha para com acionistas;
- e) Estabelecida remuneração para as debêntures de 50% dos lucros da empresa, antes dos impostos, excluídos os resultados da equivalência patrimonial;
- f) Remuneração devida mensalmente, no período de 1º de setembro de 2001 até 31 de agosto de 2003, com previsão de pagamento no 20º dia útil após a Assembléia Geral Ordinária de apreciação dos resultados do exercício anterior.

3.2 A 2ª Emissão de Debêntures

Inicialmente, cabe destacar que as debêntures objeto da 1ª emissão, com vencimento em 31/08/2003, foram resgatadas de forma antecipada, em dezembro de 2002, conforme decisão tomada em reunião de Diretoria realizada em 03/12/2002 e posteriormente homologada pela Assembléia Geral de 29/04/2003 (Ata N° 23, fls. 152 a 157).

De acordo com a Ata da referida Reunião de Diretoria (Ata de Reunião de Diretoria n° 154, de 03/12/02, constante das folhas 168), foi aprovado o resgate antecipado das debêntures objeto da 1ª emissão, mediante pagamento do saldo não amortizado e de lucros remuneratórios devidos na data do resgate, totalizando R\$ 7.539.504,35. A ata não faz qualquer referência ao motivo que levou a diretoria a decidir pelo resgate antecipado das debêntures. Foi, ainda, decidido que os créditos decorrentes do resgate antecipado das debêntures poderiam ser utilizados para conversão em novas debêntures, o que acabou, posteriormente, sendo efetivado.

Em conformidade com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária N°22 (folhas 149 a 151), realizada às 14:30 horas do dia 20/12/2002, os acionistas da fiscalizada, com o objetivo de alocar recursos para otimizar as operações da empresa, bem como evitar a descapitalização da mesma em decorrência do pagamento de juros sobre o capital próprio e do saldo da 1ª emissão de debêntures, deliberaram e autorizaram a emissão de 1.000.000 debêntures, com as seguintes características:

- a) Valor nominal de cada debênture de R\$ 1,00. Portanto, o valor nominal da totalidade das debêntures emitidas corresponde a R\$ 1.000.000,00;
- b) Prazo das debêntures de 36 meses, com vencimento em 31/12/2005;
- c) Fixação do preço total de subscrição e integralização das debêntures em R\$ 8.931.030,95. Portanto, as debêntures foram subscritas com "ágio"

(tecnicamente deveria ter sido chamado de prêmio) de R\$ 7.931.030,95, ou seja, 793% do valor nominal. O motivo alegado para o "ágio" seria a perspectiva de rentabilidade futura da empresa;

d) Integralização das debêntures subscritas através da conversão do passivo que a empresa tinha com acionistas e debenturistas credores;

e) Remuneração estabelecida para as debêntures de 50% dos lucros da empresa, antes dos impostos, excluídos os resultados da equivalência patrimonial;

f) Remuneração devida mensalmente, no período de 1º de dezembro de 2002 até 30 de novembro de 2005, com previsão de pagamento no 20º dia útil após a Assembléia Geral Ordinária de apreciação dos resultados do exercício anterior.

3.3 A Subscrição e Integralização das Debêntures Emitidas

Tanto a 1ª emissão como a 2ª emissão de debêntures foi privada, sendo as debêntures subscritas, na sua integralidade, por acionistas da fiscalizada. Além disto, a quantidade de debêntures subscritas individualmente foi proporcional à participação de cada um dos acionistas no capital social da fiscalizada.

Portanto, as debêntures emitidas pela fiscalizada foram subscritas exclusivamente pelos seus acionistas, observada a participação societária que cada um deles detinha.

Em relação à 1ª emissão, para integralização das debêntures subscritas e do prêmio ("ágio") pago, no valor total de R\$ 4.566.626,32, os acionistas utilizaram "créditos" que detinham junto à própria fiscalizada. Esses "créditos" referiam-se a dividendos a receber (num total de R\$ 3.879.095,29) e a juros sobre o capital próprio a receber (num total de R\$ 687.531,03).

No que se refere à 2ª emissão de debêntures, a integralização e o pagamento do prêmio ("ágio"), no valor total de R\$ 8.931.000,00, se deu, mais uma vez, com a utilização de "créditos" dos subscritores junto à fiscalizada. Estes "créditos" se referiam a juros sobre o capital próprio a receber (R\$ 1.391.526,61) e a liquidação das debêntures da 1ª emissão (R\$ 7.539.504,34).

Portanto fica evidenciado que por ocasião da integralização das debêntures emitidas pela fiscalizada, não houve o efetivo ingresso de "novos" recursos financeiros no ativo da empresa tendo em vista que a integralização não se deu com "créditos" dos acionistas junto à fiscalizada.

3.4 As Despesas com a Remuneração das Debêntures nos anos-calendário 2004 e 2005

Em atendimento ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 01 (fls. 93 a 94), a fiscalizada relacionou os valores relativos à remuneração das debêntures nos anos-calendário 2004 e 2005 (fls. 95 a 98). Anexou, ainda, cópias do Livro Diário e do Livro Razão onde foram escriturados tais valores (fls. 99 a 133).

Examinando a documentação apresentada pela fiscalizada, constatamos que as remunerações foram contabilizadas a débito de conta de resultado — "1366 Remuneração de Debêntures" — e a crédito de conta do passivo

circulante — "1360 Debêntures a Pagar".

(...)

3.5 O Resgate das Debêntures

As debêntures a que se refere a 1ª emissão foram resgatadas, de forma antecipada, em 20/12/2002. Tal decisão foi tomada pela Diretoria da fiscalizada, em 03/12/02, conforme Ata de Reunião de Diretoria nº 154, de 03/12/02 (fls. 168).

Por ocasião deste "resgate antecipado" não foi feito qualquer pagamento aos subscritores das debêntures objeto da 1ª emissão, pois, na mesma data, foi efetivada a 2ª emissão de debêntures para cuja integralização foram utilizados os "créditos" decorrentes do "resgate antecipado", no valor de R\$ 7.539.504,34.

No que se refere à 28ª emissão, o resgate das debêntures ocorreu em 04/04/2006, conforme deliberação na Assembléia Geral Extraordinária realizada nesta data. Em conformidade com a Ata nº 26 (fls. 160 a 162), de 04/04/2006, os acionistas da fiscalizada, em função (da Exposição Justificativa da Diretoria datada de 03/04/2006 (fls. 238 e 239) aprovaram por unanimidade o aumento do capital social de R\$ 18.000.000,00 para R\$ 34.000.000,00.

Este aumento de capital social foi realizado mediante a incorporação dos seguintes recursos sociais:

- Reserva de Ágio na Subscrição de Debêntures R\$ 7.931.030,95
- Debêntures a Pagar R\$ 7.931.028,41
- Reserva Legal R\$ 137.764,61
- Lucros Acumulados R\$ 176,03
- Total do Aumento de Capital Social R\$ 16.000.000,00
-

Verifica-se, portanto, que parcela do aumento do capital social (R\$ 7.931.028,41) se deu por intermédio da quitação de obrigações que a fiscalizada tinha para com os subscritores das debêntures. Conforme demonstra o razão da rubrica contábil "001360 — Debêntures a Pagar" (fls.100), o saldo desta conta era de R\$ 7.931.028,41, tendo sido baixado em 04/04/2006.

Cabe destacar que este saldo era composto pelo somatório do valor nominal das debêntures emitidas em 20/12/2002 (R\$ 1.000.000,00) e da remuneração destas debêntures (R\$ 6.931.030,95).

Portanto, no resgate das debêntures (tanto as da 1ª emissão como as da 28ª emissão), não houve qualquer fluxo financeiro.

3.6 Pagamento da Remuneração das Debêntures

De acordo com as Atas das AGE analisadas (folhas 146 a 151), a remuneração aos subscritores das debêntures seria devida mensalmente, a medida em que os lucros da fiscalizada fossem sendo auferidos. O pagamento desta remuneração deveria ser efetuado até o 20º dia útil após a Assembléia Geral Ordinária que apreciasse os resultados do exercício anterior.

Considerando que as AGO que apreciaram os resultados dos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005 já ocorreram, conforme comprovam as atas

constantes das folhas 152 a 165, os subscritores deveriam ter efetivamente recebido os valores relativos às remunerações em tela.

- Todavia, analisando a escrituração contábil da fiscalizada, constatamos que tais pagamentos não ocorreram, tendo sido contabilizados a crédito da conta patrimonial (passivo circulante) "001360 — Debêntures a Pagar". Em 04/04/2006, o saldo da conta do passivo "Debêntures a Pagar" (R\$ 7.931.028,41) foi utilizado para aumento do capital social da fiscalizada.

Fica, portanto, caracterizando o descumprimento daquilo que fora pactuado, sendo que os subscritores das debêntures não receberam qualquer parcela a título de remuneração e nem a fiscalizada fez qualquer pagamento. Tão somente foram realizados registros contábeis, sem que tenha havido qualquer fluxo financeiro.

IV — AUTUAÇÃO ANTERIOR RELATIVAMENTE À REMUNERAÇÃO DAS DEBÊNTURES NOS ANOS DE 2001, 2002 e 2003

A glosa de despesas com remuneração de debêntures, contabilizadas pela fiscalizada nos anos-calendário 2001, 2002 e 2003 foi objeto da autuação consubstanciada no Auto de Infração lavrado em 20/05/2005, integrante do processo nº 11065.001117/2005-95.

Posteriormente, em 11/12/2006, houve a lavratura de Auto de Infração complementar em função da qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%, conforme processo nº 11065.003615/2006-53.

Ambas autuações foram impugnadas tempestivamente pelo contribuinte. A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre apreciou tais impugnações, em conformidade com os Acórdãos nº 10-10530, de 08/11/2006 (fls. 90) e nº 10-11689, de 13/04/2007 (fls.91).

Transcrevemos, abaixo, parte das ementas dos referidos Acórdãos:

Acórdão nº 10-10530, de 08 de Novembro de 2006.

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas "no papel" e que transformaram lucros em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas, que reduziram artificialmente a base de cálculo dos tributos. Os elementos trazidos aos autos revelam que a operação foi simulada e, assim, seus efeitos não podem ser opostos ao fisco. À Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) aplicam-se as mesmas conclusões, sobre a indedutibilidade das despesas contabilizadas, aplicáveis ao IRPJ.

Acórdão nº 10-11689, de 13 de Abril de 2007.

PRESENÇA DE DOLO NA ATUAÇÃO DO CONTRIBUINTE. AGRAVAMENTO DA MULTA. Verificada a presença de dolo do sujeito passivo, não podendo ser reputado a mero erro a incompatibilidade entre a vontade declarada e aquela revelada pelas características dos atos realizados, conclui-se pela intenção de enganar o fisco, quanto à ocorrência do fato gerador do imposto, e, em específico, no que se refere à base de cálculo. Assim, resta necessário o agravamento da multa.

Portanto, a DRJ Porto Alegre entendeu que são indedutíveis, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas com a

remuneração das debêntures, cabendo o agravamento da multa de ofício para 150% em decorrência da presença de dolo.

Em função de recurso ao Conselho de Contribuintes interposto pela fiscalizada e pela DRJ em Porto Alegre, os processos n.ºs 11065.001117/2005-95 e 11065.003615/2006-53 encontram-se, atualmente, na 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, aguardando sorteio para relator (fls. 92).

V - CONCEITUAÇÃO DE DEBÊNTURES E CARACTERÍSTICAS DESTES TÍTULOS DE CRÉDITO

(...)

VI- ANÁLISE DAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO AS DEBÊNTURES

Por ocasião da emissão de debêntures, em 31/08/2001, o motivo alegado pela fiscalizada para a emissão dos títulos foi a necessidade de alocar recursos para otimizar as operações da empresa, bem como evitar a descapitalização da mesma em decorrência do vencimento das contas correntes dos acionistas. Cabe, então, analisar a origem destas "dívidas" para com acionistas (contas correntes) que, em função do seu vencimento, levariam a descapitalização da empresa.

Estas "dívidas" referem-se a Dividendos e a Juros sobre o Capital Próprio a serem pagos aos acionistas da fiscalizada. Ambas obrigações foram constituídas no dia 31/08/2001 (mesma data da primeira emissão de debêntures), na Assembléia Geral Extraordinária realizada às 9:30 horas, conforme fica evidenciado pela leitura da Ata N.º 19 constan e das folhas 144 e 145.

Inicialmente, deve ser reconhecido que, mesmo anteriormente a 31/08/2001, já existia a preocupação em evitar a descapitalização da empresa. Isto fica evidenciado pelas deliberações dos acionistas em relação à destinação dos lucros da empresa.

A título exemplificativo, podemos citar a Assembléia Geral Ordinária realizada em 24/04/2001 (Ata n.º 18 constante das folhas 141 a 143). Nesta Assembléia, os acionistas deliberaram a respeito da destinação do lucro líquido do ano-calendário 2001, tendo sido decidido que apenas uma pequena parcela do lucro (12%) seria distribuído aos acionistas.

O restante do lucro apurado (88%) seria destinado à constituição de reserva (Reserva Legal e Reserva para Aumento do Capital).

Portanto, ao destinar parcela significativa do lucro da empresa para constituição de Reserva para Aumento Capital, a fiscalizada e seus acionistas demonstraram, claramente, a intenção de evitar a descapitalização da empresa.

Assim, é de se estranhar que, na manhã do dia 31/08/2001, os acionistas da fiscalizada mudem radicalmente de idéia e decidam pagar Juros sobre Capital Próprio e, até mesmo, "desfazer" parcela da Reserva para Futuro Aumento de Capital e distribuir dividendos, por não haver mais intenção de aumentar o capital social da companhia (Ata da AGE n.º 19 constante das folhas 144 e 145).

E mais. Na tarde do dia 31/08/2001, os acionistas mudam de idéia, mais uma vez, e decidem emitir debêntures, subscritas e integralizadas pelos próprios acionistas, para evitar a descapitalização da empresa (Ata de AGE N.º 20,

constante das fls.146 a 148).

Portanto, a justificativa utilizada pela fiscalizada para a emissão das debêntures - alocar recursos para otimizar as operações da empresa, bem como evitar a descapitalização da mesma em decorrência do vencimento das contas correntes dos acionistas — é, no mínimo, questionável.

Cabe analisar, também, a questão do ingresso de recursos financeiros no ativo que permitiram a "otimização de suas operações". Do visto no tópico relativo as características das debêntures, restou claro que, em sua essência, estes títulos correspondem a um empréstimo em que existe, em regra, a necessidade do efetivo ingresso de recursos financeiros no ativo da emissora, sob pena de que, não existindo tal ingresso, fique descaracterizada tal operação.

A análise detalhada de toda a operação permite concluir que, no caso em tela, tal ingresso de "novos recursos" não se efetivou, pois, para a integralização das debentures subscritas, os acionistas utilizaram "créditos" que detinham junto à fiscalizada, sem que houvesse a entrega efetiva de recursos financeiros. Trata-se de operação formalizada apenas "no papel".

Sendo assim, não houve a captação efetiva de recursos e nem o ingresso, no ativo da fiscalizada, de recursos financeiros em função da emissão das debêntures.

Ainda em relação à 1ª emissão de debêntures, cabe destacar o expressivo prêmio ("ágio" como é denominado pela fiscalizada) pago pelos subscritores. Debêntures com valor nominal de R\$ 500.000,00 foram subscritas por R\$ 4.566.626,32, com "ágio" de R\$ 4.066.626,32, ou seja, os acionistas aceitaram "pagar" um ágio de 813% !!!

E qual foi a justificativa para o pagamento de tão expressivo "ágio"? A expectativa de rentabilidade futura da empresa, supostamente "comprovada" através de laudo produzido pela empresa Audit Consultores S/C Ltda.. Analisando referido laudo, percebe-se que se trata de documento que nem ao menos demonstra, em termos quantitativos, qual seria esta "rentabilidade futura".

Mais um aspecto importante merece ser destacado. Poderia ser aventada a hipótese de que a motivação para o pagamento do "ágio" de 813% na subscrição das debêntures fosse a expectativa dos acionistas receberem uma remuneração excepcional em função da futura rentabilidade da fiscalizada. Isto porque as debêntures previam remuneração equivalente a 50% dos lucros futuros da fiscalizada.

Todavia, cabe recordar que para a integralização deste "ágio" foram utilizados "créditos" que os acionistas possuíam junto à própria fiscalizada e que a parcela mais expressiva destes "créditos" tinha origem em lucros anteriores da companhia que estavam destinados a futuro aumento do capital social (Reserva para Aumento de Capital Social). Ou seja, se referidos recursos tivessem sido efetivamente utilizados no aumento do capital social e a fiscalizada apresentasse futuramente a rentabilidade esperada, os acionistas 41) poderiam ser remunerados com 100% dos lucros futuros, não se justificando o pagamento do "ágio" na subscrição das debêntures.

Para a emitente das debêntures — a empresa fiscalizada — o expressivo valor "recebido" a título de "ágio", sob o aspecto contábil, não resultou em alterações significativas na sua estrutura patrimonial. Isto porque o "ágio", no valor de R\$ 4.066.626,32, foi escriturado a crédito da conta patrimonial

"Reserva Ágio na Subscrição de Debêntures", integrante do Patrimônio Líquido. Até o momento anterior à emissão das debêntures, parcela significativa (R\$ 3.879.095,29) dos recursos utilizados no pagamento do "ágio" estava registrada, igualmente, em conta do Patrimônio Líquido da fiscalizada, na rubrica "Reserva para Aumento de Capital".

Portanto, para a fiscalizada, sob o aspecto patrimonial, houve a "substituição" de uma Reserva por outra: A Reserva para Aumento de Capital foi substituída pela Reserva de Ágio na Subscrição de Debêntures.

Cabe inclusive destacar que a "nova" Reserva foi, posteriormente, utilizada pela fiscalizada com a mesma destinação que receberia a "antiga" Reserva, ou seja, foi utilizada para aumento do capital social da fiscalizada. Isto fica evidenciado pela leitura da Ata da Assembléia Geral Ordinária N°23 realizada em 29/04/2003 (folhas 152 a 154), na qual foi deliberado que a "Reserva de Ágio na Subscrição de Debêntures", no valor de R\$ 4.066.626,32, seria utilizada para aumento do capital social.

Por oportuno, cabe resgatar que, em 31/08/2001 (Ata de AGE N° 19, fls. 144 e 145), os acionistas da fiscalizada decidiram distribuir, a título de dividendos, parcela dos lucros que, anteriormente, haviam sido destinados à constituição de "Reserva para Aumento de Capital", sob a justificativa de não haver mais intenção de aumentar o capital social da fiscalizada. Na mesma data (31/08/01), para evitar a "descapitalização" da empresa, foram emitidas debêntures com "ágio" (Ata de AGE N° 20, fls. 146 a 148), o que gerou a "Reserva de Ágio" utilizada justamente para aumentar o capital social da fiscalizada.

Ora, se a intenção dos acionistas era aumentar o capital social da fiscalizada, por que distribuir dividendos, emitir debêntures, inscrevê-las com "ágio" e então utilizar a "Reserva de Ágio" para aumentar o capital social, em vez de simplesmente utilizar a "Reserva para Aumento de Capital" que já estava constituída anteriormente?

O motivador destes procedimentos descortina-se por completo ao analisarmos a "operação" de emissão de debêntures sob o ângulo tributário.

O "ágio" recebido pela fiscalizada por ocasião da emissão das debêntures (R\$ 4.066.626,32) não é passível de tributação em relação ao IRPJ e à CSLL, em função do disposto no art. 442, III do RIR/99.

Por outro lado, a título de remuneração das debêntures, a fiscalizada passa a escriturar despesas, o que reduz o seu lucro contábil e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto, haveria uma "redução" da carga tributária de 34% para a fiscalizada (15% de IRPJ + 10% de Adicional do IRPJ + 9% de CSLL).

Em dezembro de 2002, a fiscalizada decide antecipar o resgate das debêntures, cujo vencimento se daria somente em 31/08/2003. Tal decisão foi tomada pela Diretoria da fiscalizada, em 03/12/02 (Ata de Reunião de Diretoria n° 154, de 03/12/02, constante das folhas 168), sendo que a ata relativa a esta reunião não faz qualquer referência ao motivo da decisão.

Por ocasião deste "resgate antecipado" não foi feito qualquer pagamento aos subscritores das debêntures objeto da 1ª emissão, pois, na mesma data, foi efetivada a 2ª emissão de debêntures para cuja integralização foram utilizados os "créditos" decorrentes do "resgate antecipado".

Analisando a operação relativa a 2ª emissão de debêntures, constatamos, mais uma vez, características já observadas na 1ª emissão, quais sejam:

- a) As debêntures foram subscritas exclusivamente por acionistas da fiscalizada, tendo sido observado, na subscrição, a proporcionalidade da participação dos acionistas no capital social da fiscalizada;
- b) As debêntures teriam sido emitidas com o objetivo de alocar recursos para otimizar as operações da empresa, bem como evitar a descapitalização da mesma em decorrência do pagamento de juros sobre o capital próprio e do saldo da 1ª emissão de debêntures;
- c) Por ocasião da subscrição das debêntures, os acionistas da fiscalizada pagaram "ágio" bastante expressivo (793% do valor nominal das debêntures) por conta de perspectiva de rentabilidade futura da empresa;
- d) A integralização das debêntures subscritas se deu através da conversão de "dívidas" que a fiscalizada tinha para com os seus acionistas, em função da antecipação do resgate das debêntures objeto da 1ª emissão, dos rendimentos relativos a tais títulos e da decisão de remunerar os acionistas através de Juros sobre o Capital Próprio;
- e) Não houve, em função das debêntures emitidas, a captação efetiva de recursos junto a terceiros ou o ingresso de "novos" recursos financeiros no ativo da fiscalizada.

Cabe, ainda, destacar alguns aspectos adicionais envolvendo as debêntures emitidas pela fiscalizada. Analisando as Atas das Assembleias Gerais Extraordinárias que autorizaram a emissão das debêntures (folhas 146 a 151), verificamos que, tanto na 1ª como na 2ª emissão, não existe a previsão de juros remuneratórios aos subscritores das debêntures. A remuneração se daria exclusivamente através da participação dos lucros futuros obtidos pela fiscalizada.

A respeito do assunto, conforme destacado no item anterior do presente Relatório, Modesto Carvalhosa, assegura que a remuneração das debêntures deve, necessariamente, incluir juros fixos, por se tratar de um título que não possui caráter de incerteza, devendo, assim, ser remunerado através de juros. Para o autor, os juros fixos constituem a remuneração básica e indeclinável das debêntures, sendo as demais modalidades acessórias daqueles, como a participação nos lucros da companhia e/ou o prêmio de reembolso.

Portanto, em mais este aspecto, as debêntures emitidas pela fiscalizada apresentam características conflitantes com as que normalmente são apresentadas por tais títulos. A falta de previsão de pagamento de juros e a remuneração vinculada à apuração de lucro pela sociedade, tornam o investimento realizado pelos acionistas uma operação de risco, não coincidindo com o real conceito de debêntures.

Ainda no que tange à remuneração das debêntures outro aspecto chama a atenção: a falta de pagamento das remunerações aos subscritores nos prazos estabelecidos.

De acordo com a Ata das AGE analisadas (folhas 146 a 151), a remuneração aos subscritores das debêntures seria devida mensalmente, a medida em que os lucros da fiscalizada fossem sendo auferidos. O pagamento desta remuneração deveria ser efetuado até o 200 dia útil após a Assembleia Geral Ordinária que apreciasse os resultados do exercício anterior.

Considerando que as AGO que apreciaram os resultados dos anos-calendário 2002, 2003, 2004 e 2005, já ocorreram (Atas constantes das folhas 152 a 162), os subscritores deveriam ter efetivamente recebido os valores relativos às remunerações em tela.

Todavia, analisando a escrituração contábil da fiscalizada (fls.100), constatamos que os subscritores das debêntures não receberam qualquer parcela a título de remuneração e nem a fiscalizada fez qualquer pagamento. Tão somente foram realizados registros contábeis, sem que tenha havido qualquer fluxo financeiro.

Conforme já frisado anteriormente, os valores referentes a remuneração das debêntures objeto da 1ª emissão foi "paga" em dezembro de 2002, por ocasião do "resgate antecipado" destas debêntures. Neste evento não foi feito qualquer pagamento aos subscritores das debêntures objeto da 1ª emissão, pois, na mesma data, foi efetivada a emissão de debêntures para cuja integralização foram utilizados os "créditos" decorrentes do "resgate antecipado".

Também não houve "pagamento" de remuneração aos subscritores das debêntures da 2ª emissão. Isto porque, em 04/04/2006, o saldo da conta "Debêntures a Pagar", no valor de R\$ 7.931.028,41 foi utilizado para aumento do capital social da fiscalizada. Em conformidade com a Ata nº 26 (fls.160 a 162), na Assembléia Geral Extraordinária realizada em 04/04/2006 os acionistas da fiscalizada aprovaram por unanimidade o aumento do capital social de R\$ 18.000.000,00 para R\$ 34.000.000,00.

Este aumento de capital social foi realizado mediante a incorporação dos seguintes recursos sociais:

- Reserva de Ágio na Subscrição de Debêntures R\$ 7.931.030,95
- Debêntures a Pagar R\$ 7.931.028,41
- Reserva Legal R\$ 137.764,61
- Lucros Acumulados R\$ 176,03
- Total do Aumento de Capital Social R\$ 16.000.000,00

Portanto, as "obrigações" que a fiscalizada tinha para com os subscritores das debêntures decorrentes da subscrição e da remuneração destas debêntures foram "liquidadas" através de aumento do capital social.

Cabe ainda destacar que a Reserva de Ágio na Subscrição de Debêntures, no valor de R\$ 7.931.030,95, constituída em 20/12/2002, quando da subscrição das debêntures da 2ª emissão, também foi utilizada para aumento do capital social em 04/04/2006.

Todas esses aspectos nos permitem concluir que se trata de operações formalizadas apenas "no papel", não existindo qualquer fluxo financeiro (entrada ou saída de recursos), mas apenas uma série de papéis e assinaturas (atas de assembleias de acionistas, atas de reuniões de diretoria, lançamentos contábeis, etc.).

VII— A INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DAS DEBÊNTURES

Feita a análise minuciosa das operações de emissão das debêntures, pode-se passar à avaliação da dedutibilidade das despesas decorrentes da remuneração dos referidos títulos.

De acordo com o art. 462 do RIR/99, são dedutíveis na apuração do Lucro Real as participações nos lucros das pessoas jurídicas asseguradas a debêntures de sua emissão.

Em função deste dispositivo legal, a partir de uma interpretação mais apressada e superficial, poderia se concluir pela dedutibilidade das despesas em tela.

Todavia, a legislação tributária precisa ser sempre interpretada de forma sistemática. O cerne da questão em análise demanda, sobretudo, o habitual exame acerca da necessidade e normalidade da despesa com debêntures de emissão da fiscalizada. Para tanto, em harmonia com a legislação que rege o IRPJ, não há que se contemplar como dedutível qualquer despesa com debêntures contabilizada pela empresa, mas tão-somente aquelas despesas que estejam revestidas dos predicados de usualidade e normalidade e que guardem uma natural e íntima relação com atividade da empresa e com a manutenção da respectiva fonte produtora, conforme dispõe o art. 299 do RIR/99. Portanto, para ser admitido como despesa dedutível, o gasto precisa atender, simultaneamente, aos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.

No que se refere à necessidade, o art. 299 do RIR/99 estabelece que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

No caso em tela, não se podem admitir como necessárias despesas para remunerar debêntures que apresentam as seguintes características:

- a) Os recursos "captados" através das debêntures geraram despesas que consumiram a metade do lucro da empresa;
- b) Imediatamente antes da emissão das debêntures, parcela expressiva dos recursos utilizados pelos subscritores para a integralização das mesmas já pertencia a fiscalizada e estava destinada a futuros aumentos do capital social e, se fossem utilizados com esta finalidade, não gerariam qualquer custo ou despesa para a fiscalizada;
- c) Os recursos "captados" através da emissão de debêntures foram utilizados para aumento do capital social da fiscalizada.

No que se refere à normalidade e usualidade, ainda de acordo com o art. 299 do RIR/99, despesas normais e usuais são aquelas que se verificam comumente no tipo de operações ou transações desenvolvidas pela empresa e que se apresentam de forma costumeira ou ordinária neste tipo de atividade. Consideramos que, de um modo geral, a utilização da emissão de debêntures para captação de recursos pelas companhias até possa ser considerada usual e normal, desde que presentes os requisitos e características comuns a este tipo de títulos, como, por exemplo:

- a) Resultar no efetivo ingresso de "novos" recursos financeiros externos;
- e) Utilização dos recursos captados em consonância com os objetivos pelos quais a emissão foi autorizada pela Assembléia de acionistas;
- c) A fixação de juros, fixos ou variáveis, para remunerar os subscritores das debêntures; e,
- d) Gastos, para a fiscalizada, com a remuneração dos recursos captados através das debêntures em montante inferior ao que seria devido caso houvesse a utilização de financiamentos ou empréstimos bancários.

No caso em exame, nada disto ocorreu! A emissão de debêntures com as características que foram constatadas no curso da ação fiscal, já apresentadas e comentadas em itens anteriores do presente Relatório, afastam qualquer possibilidade de poder considerá-las como usuais ou normais, nos termos definidos pelo art. 299 do RIR/99.

Assim, pelas razões expostas, pode-se concluir que as despesas relativas à

remuneração de debêntures formalizadas "apenas no papel", relacionadas na (...)

VII— DA CARACTERIZAÇÃO DE SONEGAÇÃO

De acordo com o art. 71 da Lei nº 4.502/64, sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Examinando os procedimentos adotados pela fiscalizada constatamos que fica evidenciada a sonegação. Isto porque, para reduzir o lucro líquido e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a fiscalizada utilizou-se de despesas geradas com a remuneração de debêntures cuja emissão esteve cercada de artificialismo. A emissão de debêntures sem uma justificativa plausível e sem a captação de novos recursos, com o intuito de gerar despesas em decorrência da remuneração destes títulos evidencia a intenção da fiscalizada de reduzir os tributos devidos.

Analisando as operações como um todo, verifica-se que o que realmente ocorreu ao final do processo foi o aumento do capital social com a utilização da reserva de ágio na emissão das debêntures e do saldo da conta do passivo "debêntures a pagar". Esse aumento/ de capital, no entanto, poderia ter sido realizado diretamente com a reserva para aumento de capital já existente, sem a necessidade de emissão das debêntures, as quais não trouxeram nenhum recurso novo para a sociedade.

Tal procedimento caracteriza sonegação, tendo em vista que se trata de ação intencional (dolosa), caracterizada pela adoção de providências administrativas, societárias e contábeis que tiveram por intuito impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária.

Os atos realizados — contabilização de despesas decorrentes de operações ormalizadas apenas "no papel" - indicam a presença de dolo e a clara intenção de enganar o fisco quanto à ocorrência do fato gerador do imposto e, em específico, sua efetiva base de cálculo.

VIII - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS

(...)

IX — DAS MULTAS APLICADAS

(...)"

Insurgindo-se contra o lançamento de ofício, a Recorrida apresentou **Impugnação** (E-fl. 418), alegando, preliminarmente, (a) a decadência para a constituição da multa isolada relativa ao período de 01 a 04/2004 e (b) a nulidade do lançamento porque a prescrição genérica do artigo 299 do RIR/99 não se aplicaria à questão, já que existiria a regra específica do seu artigo 462, I, para a dedutibilidade das debêntures.

Na sequência, esclarece, com relação aos fatos, que as debêntures foram emitidas com o objetivo de a companhia não se descapitalizar, permitindo uma novação da dívida que possuía com seus acionistas relativa à distribuição de lucros (1ª. emissão), seguida de uma segunda emissão para a quitação deste novo débito surgido com a primeira e o pagamento de juros sobre o capital próprio.

Nesse sentido, adentra ao mérito para afirmar que, seguindo o que autorizado em lei, (c) a operação teve como objetivo comercial a novação da dívida, evitando-se descapitalizar a empresa, e assim, sem a necessidade de ingresso financeiro de novos valores; (d) não competiria à fiscalização determinar que a companhia optasse por contrair empréstimo ou financiamento no mercado, sobretudo porque na emissão de debêntures não existiria prazo de carência, não se exigiria garantia e haveria maior flexibilidade no momento da negociação ou renovação com os acionistas; (e) no lugar de juros, a remuneração dos debenturistas foi feita por vinculação à lucratividade da empresa, com o que teria anuído o auditor fiscal, ao exigir o IRRF da pessoa física, de que resultou o processo administrativo n. 11065.001116/2005-41.

Por fim, defendeu-se a (f) inoportunidade de sonegação fiscal que permitisse a qualificação da multa de ofício, (g) impossibilidade de sua aplicação concomitante com a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e (h) a não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

O posicionamento da Administração Tributária, no entanto, foi mantido por unanimidade pela **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre**, em decisão bastante detalhada (E-fl. 450), que resumidamente (a) afastou a alegação de nulidade e entendeu que o artigo 299 do RIR/99 seria aplicável às despesas de debêntures, que no presente caso não se enquadrariam nas condições de necessidade, normalidade e usualidade exigidas pelo dispositivo, consistindo em liberalidade da empresa a sua assunção; e considerou (b) caracterizado o “*dolo em artifício sonegatório praticado pelo sujeito passivo*” que justificasse a imputação de multa qualificada; (c) possível a concomitância das multas isolada e de ofício; (d) bem como que a autuação não teria tratado dos juros de mora sobre a multa de ofício, que só incidiriam após o seu vencimento.

Em face dessa decisão, a DAIBY S.A interpôs **Recurso Voluntário** (E-fl. 475), basicamente apresentado a mesma linha de argumentação de sua impugnação administrativa, acrescentando um pedido de baixa do processo em diligência para a realização de perícia, a fim de verificar a regularidade da operação.

Na sequência, em 26 de fevereiro de 2010, a empresa protocolizou **petição informando a sua adesão ao programa de parcelamento de débitos** instituído pela Lei n. 11.941/2009, incluindo “*os créditos tributários referentes ao imposto principal, juros e multa isolada de 50% que consta no item 9.1 do relatório fiscal. Portanto,*

permanecerá em discussão (...) a multa de ofício qualificada de 150% aplicada pela fiscalização, conforme item 9.2 do relatório fiscal”, do que resultou o apartamento dos autos em função da desistência parcial do recurso voluntário (E-fl. 525).

Em 03 de setembro de 2010, a DAIBY S.A apresentou nova **petição** (E-fl. 530) registrando que teve conhecimento de que a parcela relativa à multa isolada que pensava estar incluída no parcelamento não foi aceita, porque teria seu vencimento em 24.06.2009, ao passo que o IRPJ e a CSLL cobrados refeririam-se aos anos calendários de 2004 e 2005 (artigo 5º, III, da Instrução Normativa n. 1049/2010 que regulamentou a referida lei).

No seu entendimento, muito embora as multas isoladas possuíssem os seus vencimentos, de acordo com a RFB, na data mencionada, encontrar-se-iam vinculadas aos débitos de IRPJ e CSLL referentes aos anos calendários de 2004 e 2005. Assim, “*como o art. 10, §2º, da Lei n.º 11.941/09 dispõe apenas que as dívidas sejam vencidas até 30/11/2008, logo, entende-se que a Instrução Normativa n.º 1.049/10, superveniente a data da adesão ao parcelamento e a desistência parcial do presente processo administrativo, não pode restringir as multas isoladas de serem incluídas no parcelamento em questão*”, explica. Requereu, então, que a multa isolada de 50% fosse reincluída no parcelamento ou voltasse a ser apreciada por este Conselho.

O recurso voluntário foi julgado pelo **Acórdão n. 1201-00.336**, em que prevaleceu um voto vencedor a respeito da (a) insubsistência da multa qualificada por ausência da comprovação do dolo na operação de emissão de debêntures, reduzindo o percentual da multa de ofício de 150 para 75%, mantendo os demais termos do voto da Relatora, Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, quanto (b) à incidência do juros de mora de 1% sobre a multa, desde que da sua aplicação, entre o termo inicial e a data do pagamento, resultasse valor menor que os juros calculados com base da Taxa Selic, para que não ocorresse reforma da decisão em prejuízo do sujeito passivo, e (c) à matéria objeto do conhecimento, considerando os débitos incluídos no programa de parcelamento, nos seguintes parâmetros:

“De início deve-se delimitar o litígio, dado que a contribuinte parcelou parte dos débitos consubstanciados neste processo. A contribuinte se expressou no Anexo I do requerimento de desistência do recurso administrativo:

Em relação aos créditos tributários lavrados no presente Auto de Infração, a requerente incluirá no parcelamento os créditos tributários referentes ao imposto principal, juros e multa isolada de 50% que consta no item 9.1 do relatório fiscal. Portanto, permanecerá em discussão e aguardando o julgamento da impugnação ao auto de infração a multa de ofício qualificada de 150% aplicada pela fiscalização, conforme item 9.2 do relatório fiscal.

Portanto, a glosa das despesas com remuneração de debêntures não mais está em discussão. A exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas também não está em litígio.

Embora a contribuinte discuta a qualificação da multa de ofício, ainda está sob controle deste processo a totalidade da multa aplicada, ou seja, 150%.

Tendo a contribuinte parcelado o IRPJ e a CSLL e tratando-se de lançamento de ofício, incide ao menos a multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Estaria em litígio a aplicação dos juros sobre a totalidade da multa de ofício?

Sim, porque permanece sob controle do presente processo a totalidade da multa de ofício.

Estaria em discussão a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas, de 50%?

Entendo que não, pois, a contribuinte já concordou com a multa por falta de recolhimento de estimativas, ao parcelar o correspondente débito, sendo que no recurso voluntário argumentava que era indevida.

Delimitado o litígio, passo inicialmente, à apreciação da qualificação da multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** (E-fl. 586) salientando (a) a inaplicabilidade da Súmula n. 14 do CARF, e defendendo (a) a manutenção da multa qualificada e da incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício, apresentando os Acórdãos n. 101-94095 e 103-236-13 como paradigmas do primeiro tema e 106-16.949 e CSRF/04-00.651 do segundo.

O Recurso Especial foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fl. 599) que, no que tange à qualificação da multa, entendeu aceitável o segundo acórdão como paradigma, excluindo o primeiro, e também admitiu as duas decisões apresentadas quanto à aplicação dos juros, não obstante tenha consignado “*que a interpretação posta no acórdão recorrido não contemplou a tese esposada nos paradigmas, de cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic, mas de aplicação do percentual de 1% (um por cento) ao mês*”. O juízo exposto pode ser verificado na seguinte análise realizada no despacho:

“No primeiro paradigma, a aplicação do percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) decorreu da declaração reiterada de valores inferiores aos efetivamente escriturados:

“(…) A infração apontada nestes autos diz respeito à falta ou insuficiência de recolhimento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e esta irregularidade foi apurada pela autoridade lançadora com base no confronto

entre a escrituração fiscal e comercial e a declaração de rendimentos.

A multa de lançamento de ofício de 150% que a fiscalização aplicou e a autoridade julgadora de 1º grau confirmou, por entender que a prática reiterada de redução da receita bruta na declaração de rendimentos caracteriza conduta dolosa e justifica a multa qualificada, está consoante com a legislação tributária em vigor e jurisprudência administrativa predominante.’

Percebe-se que o contexto fático distingue-se daquele de que cuidou o acórdão recorrido, como visto acima, não relacionado à constatação de diferenças entre valores escriturados e declarados, não havendo, portanto, se falar em dissídio jurisprudencial.

No tocante ao segundo paradigma, a exasperação da penalidade decorreu basicamente do registro de operações fictícias (títulos do Tesouro americano) com o intuito de empregar tais valores como custos. Vejamos:

‘(...) Relevante o fato de o documento 26 (Laudo de Auditoria), reproduzir informações que se mostraram inverídicas, como a data de vencimento e o número dos títulos do Tesouro Americano, bem como a informação de que os títulos eram custodiados pela corretora situada no Uruguai.

Assim, do conjunto dos autos, bem se vê que a recorrente, na verdade, registrou operações fictícias, com títulos inexistentes, na sua escrita contábil, o que desautoriza a sua aceitação para fins de dedução como custos. Por sua vez, reputo comprovada falsidade das operações descritas nos autos, fato que constitui prova direta do ‘evidente intuito de fraude’, requisito para aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96.’

À luz de tal decisão, pode-se concluir, neste juízo de cognição sumária, pela divergência de interpretação suscitada.

Apesar de o acórdão recorrido não tratar de títulos emitidos pelo governo norte americano, cuidou da emissão, também supostamente fictícia, de debêntures com a consequente dedução de tais valores da apuração. Observe-se que no próprio voto vencedor acima transcrito a conclusão da fiscalização, de que o contribuinte teria forjado operações com debêntures apenas para obter redução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não foi infirmada pela maioria do colegiado, que conferiu destaque, para reduzir a penalidade, ao elemento subjetivo, de não haver provas nos autos de que a sociedade, no ato daquela emissão dos títulos societários, agira para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador.

A recorrente ainda se insurge contra o cálculo dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, tendo acostado os seguintes paradigmas:

‘JUROS DE MORA TAXA SELIC INCIDÊNCIA SOBRE O PRINCIPAL LANÇADO E SOBRE A MULTA DE OFÍCIO POSSIBILIDADE

Na forma do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96, incide juros de mora, à taxa Selic, sobre o imposto lançado a partir do mês seguinte ao vencimento

ordinário da obrigação, que serão capitalizados de forma simples, sendo acrescido de 1% no mês do pagamento. Em relação à multa de ofício, os juros de mora incidirão à taxa Selic a partir do mês seguinte ao trintídio contado da ciência do auto de infração, capitalizados de forma simples, e acrescido de 1% no mês do pagamento (...)” (1ªCC, 6ª Câmara, Acórdão nº 10616.949, de 25/06/08)

JUROS DE MORA MULTA DE OFÍCIO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (CSRF, Quarta Turma, Acórdão nº 0400.651, de 18/09/07)

Considerando que a interpretação posta no acórdão recorrido não contemplou a tese esposada nos paradigmas, de cálculo dos juros de mora com base na taxa Selic, mas de aplicação do percentual de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161, §1º, do Código Tributário Nacional, resta também caracterizado o dissídio jurisprudencial quanto à matéria.”

Intimada do acórdão que julgou o recurso voluntário e da interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional, a empresa opôs **Embargos de Declaração** (E-fl. 611) em face dessa decisão com o intuito de que restasse esclarecido que parte da multa qualificada de 150%, correspondente aos 75% de ofício (art. 44, II, da Lei n.9430/96), já havia sido objeto de inclusão no parcelamento e, portanto, não mais estaria em discussão neste processo, mas com a ressalva de que, caso não se entendesse que a lide apenas se estaria restringindo aos 75% do majoramento (art. 44, parágrafo 1º, da Lei n. 9430/96), nesta oportunidade a contribuinte estaria formalizando sua desistência dessa parte. O apertamento do valor solicitado foi deferido em despacho de fls. 767.

Os Embargos de Declaração (E-fl. 777) foram **admitidos e providos** para considerar que a multa se dividiria na parte de ofício que acompanhou os débitos incluídos no parcelamento e foi transferida para o processo n. 10065.725082/2012-11 e na parcela referente ao agravamento em mais 75%, que foi afastada pelo acórdão do recurso voluntário, de modo que não caberia a intimação do sujeito passivo para pagar a multa. Esclareceu-se, também que o pedido deduzido com relação à reinclusão da multa isolada no parcelamento ou retorno para discussão nesse processo, que não havia sido apreciado, foi equacionado com sua inclusão manual naquele programa pela contribuinte.

Por fim, a DAIBY S.A ofereceu **contrarrrazões** (E-fl. 791) ao recurso especial, alegando, preliminarmente, que (a) o acórdão recorrido, ao afastar a multa qualificada com base na ausência de comprovação do evidente intuito de fraude, proferiu decisão com base na farta jurisprudência do CARF que deu origem à sua Súmula n. 14 e,

por essa razão, o recurso especial não poderia ser reconhecido, de acordo com o art. 67, parágrafo 2o., do Regimento Interno do órgão.

Ainda em sede preliminar, argumentou-se que o recurso especial também não poderia ser conhecido (i) porque versa sobre matéria fática e não divergência de interpretação, (ii) por falta de cotejo analítico que demonstre a divergência entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, justamente por não haver similitude fática entre as situações julgadas, tampouco divergência, já que os dois acórdão tiveram resultados diversos em função da prova feita da fraude nos dois casos. O mesmo se disse quanto à falta de cotejo também em relação aos juros aplicados sobre a multa.

Com relação ao mérito, requereu fosse negado provimento ao recurso especial da PGFN, no que se refere à multa qualificada, (i) em face da ausência de prova material de que teria agido com o dolo de sonegar tributos, em consonância com a Súmula n. 14 do CARF, e relativamente à aplicação dos juros sobre multa, (ii) para afastá-los ou mantê-los nos patamater fixados no acórdão recorrido, sob pena de reformar a decisão para pior – o que tiraria o direito recursal da PGFN.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto

Conselheira DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO - Relatora

PRELIMINARES

Tempestividade do Recurso Especial

Anteriormente à análise do mérito, verificar-se-á a tempestividade do recurso e o preenchimento dos requisitos para o seu conhecimento.

Consta na e-fl. 578 (a) um Termo de Intimação da Procuradoria da Fazenda Nacional de 06.07.2011, (b) uma assinatura sobre a ciência em 03.08.2011, sem o nome do procurador e (c) uma anotação manuscrita da Procuradora Mirza Andreina Portela de Sena Sousa, com os seguintes dizeres:

“Ciente do Acórdão 1402-00498 em ‘28/09/2011’. Segue o Recurso Especial. Registra-se que a assinatura acima não partiu da Procuradoria da Fazenda

Nacional, pois a RM de fls. 403 comprova que o processo foi enviado à PGFN em 30.08.2011.

Presumindo-se a validade dessa certidão, que não foi inquinada pela Recorrida, como não se verifica nos autos registro da intimação pessoal do Procurador da Fazenda Nacional, entende-se configurada a premissa necessária ao deslocamento da aplicação para a regra 79 do Regimento Interno do CARF.

Desse modo, contando-se o prazo de 15 dias (cf. artigo 68 do Regimento Interno) da intimação ocorrida 30 dias após o recebimento dos autos por meio digital (v. artigo 79), em 15.02.2011, e o extrato de movimentação do processo da PGFN para o CARF em 29.09.2011, como o recebimento do recurso, no dia 03.10.2011, **considera-se o presente recurso tempestivo.**

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil); (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Pois bem, voltando-se ao caso concreto, delimita-se que o recurso especial apresenta dois temas para a análise de seu conhecimento: (1) aplicação da multa qualificada correspondente aos 75% não inclusos no parcelamento, afastada pelo acórdão recorrido por

se entender não estar comprovado o dolo de sonegar e (2) inciência da Taxa Selic sobre a multa, substituído na decisão recorrida pela taxa de 1%, ou a que for menor das duas.

1. Ausência de cotejo analítico entre os acórdãos recorrido e paradigmas

Primeiramente, e de forma bastante direta, talvez justamente pela ausência da divergência apontada – já se adiantando o próximo tópico – impede o conhecimento do recurso o fato de a Procuradora da Fazenda Nacional não ter procedido ao devido cotejo analítico entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados, conforme estabelecido como requisito formal pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho.

Compulsando-se o recurso especial, vê-se que a Procuradora da Fazenda Nacional limitou-se a fazer a seguinte digressão a título desse cotejo para fins de conhecimento do recurso.

Com relação à MULTA QUALIFICADA:

“O acórdão proferido pela 2a. Turma Ordinária da 4 a. Camara da 1a. Seção de Julgamento do CARE determinou a redução da multa de ofício ao percentual de 75%, apesar de restar claro nos autos os requisitos para a aplicação da multa disposta no art. 44, §1o. da Lei no. 9.430/96.

Diferente foi o entendimento de outras Câmaras deste Tribunal Administrativo em julgamento de casos semelhantes. Vejamos:

‘Acórdão 101-94095:

PRELIMINAR. LANÇAMENTO. NULIDADE. Rejeição da preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos descrevem minuciosamente as irregularidades cometidas pelo sujeito passivo e indicam os dispositivos legais infringidos.

IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA QUALIFICADA. A prática reiterada de infrações definidas como falta de recolhimento e/ou de declaração inexata, por diversos anos seguidos, caracteriza indício veemente da ocorrência de irregularidades definidas nos artigos 71 72 e 73 da Lei no. 4.502/64 e justifica a aplicação da multa qualificada.

JUROS DE MORA. TAXA SEEIC. Os juros de mora, a taxa SELIC, está prevista no artigo 13 da Lei no. 9.065/95 e enquanto o dispositivo legal não for julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e suspensa a sua execução pelo Senado Federal, as autoridades administrativas devem zelar pelo seu fiel cumprimento.

Preliminar rejeitada. Negado provimento, no mérito. (Grifos nossos) (Doc. 01)’

‘Acórdão 103-23613:

"DESPESAS DE DEBÊNTURES — DEDUTIBILIDADE - A dedução das despesas decorrentes das obrigações relativas a debêntures esta condicionada, entre outras, efetiva captação de novos recursos financeiros inerente à emissão desses títulos, circunstância não verificada no presente caso.
MULTA ISOLADA — MULTA DE OFÍCIO CONCOMITANCIA IMPOSSIBILIDADE - A coexistência da multa de lançamento de ofício com a multa isolada no mesmo lançamento somente é possível quando as suas bases de cálculo forem distintas, o que é o caso dos autos.

MULTA QUALIFICADA OPERAÇÕES COM TÍTULOS INEXISTENTES - Comprovada a inexistência da operação de emissão de debêntures que deveriam ser integralmente subscritas por empresa estrangeira mediante a transferência de Títulos do Tesouro Americano é prova direta do evidente intuito de fraude, requisito para aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção. Ementário publicado no DOU n" 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09". (Grifos nossos) (Doc. 02)'

Sendo assim, a decisão recorrida diverge dos acórdãos paradigmas, cujos entendimentos retratam que é aplicável para a reiterada conduta ilícita da contribuinte, a imposição prevista no art. 44, §1o. da Lei no. 9.430/96.

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial diante das ementas anexas, encontram-se presentes Os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.”

Com relação à incidência dos JUROS SOBRE A MULTA:

“Ao contrario do entendimento apresentado pela c. 2a. Turma, outras Câmaras decidiram que, em relação à multa de ofício, os juros de mora incidirão à taxa SELIC, conforme se extrai das ementas abaixo destacadas:

Acórdão 106-16.949:

‘Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1999

Ementa: JUROS DE MORA TAXA SELIC INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL LANÇADO E SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - POSSIBILIDADE - Na forma do art. 61, § 3o., da Lei nº 9.430/96, incide juros de mora, à taxa selic, sobre o imposto lançado a partir do mês seguinte ao vencimento ordinário da obrigação, que serão capitalizados de forma simples sendo acrescido de 1% no mês do pagamento.

Em relação à multa de ofício, os juros de mora incidirão à taxa Selic a partir do mês seguinte ao trintídio contado da ciência do auto de infração, capitalizados de forma simples, e acrescido de 1% no mês do pagamento.

MULTA DE OFÍCIO PERCENTUAL DE 75% - CONFISCO INOCORRÊNCIA — Incabível se falar em confisco no âmbito das multas pecuniárias. O princípio constitucional do não-confisco se aplica, apenas, aos tributos.

PRECARIEDADE DA SITUAÇÃO FINANCEIRA DA RECORRENTE — MEIO PARA ELIDIR A EXAÇÃO LANÇADA — IMPOSSIBILIDADE — A pretensão da recorrente somente poderia ser atendida se o instituto da remissão estivesse disciplinado por lei ordinária. Assim, não há base legal para deferir a pretensão vindicada. Recurso voluntário negado'. (g.n) (Doc. 03)

Acórdão CSRF/04-00.651:

‘JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO OBRIGAÇÃO MUNICIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido’. (g.n) (Doc. 04)

Verifica-se, que diante de molduras fáticas similares, as quais se submetem à mesma disciplina jurídica, órgão recorrido e órgãos prolores dos paradigmas chegaram a conclusões diversas. Ressalte-se que em todos os casos analisados houve lançamento, acompanhado da multa de ofício. Não obstante, enquanto a Câmara a quo entendeu que se aplicava aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, a taxa de 1% ao mês nos termos do art. 161, §1o. do CTN, as outras Câmaras concluíram que caberia o emprego dos juros com amparo na taxa selic.

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial diante das ementas anexas, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.”

Acredita-se que a simplicidade das colocações deduzidas no recurso especial não as torna capazes de configurar o cotejo analítico exigido para o seu conhecimento, haja vista todo o trabalho comparativo que teve que ser realizado neste voto para a verificação da existência ou não de divergência entre os acórdão recorrido e paradigmas, realizado a seguir.

2. Ausência de divergência entre o acórdãos recorrido e os paradigmas apresentados e a questão da Súmula CARF n. 14

Com relação à MULTA QUALIFICADA:

O acórdão recorrido teve como realidade fática a aplicação de multa qualificada em operação de emissão de debêntures realizada pela contribuinte para seus acionistas para novação de dívida, desconsiderada pela fiscalização para fins de dedutibilidade das respectivas despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e tomada como prática de sonegação fiscal, uma vez que em seu entender teria acontecido apenas formalmente, pelos motivos enumerados no relatório acima.

Como solução à lide, no que interessa ao objeto do recurso, a turma *a quo* decidiu afastar a qualificação da multa sob o fundamento de que essa espécie de penalidade dependeria da efetiva comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, não se podendo presumi-lo, o que não teria logrado fazer a fiscalização no caso concreto.

O primeiro paradigma apresentado, acórdão n. 101-94095, já havia sido afastado no exame de admissibilidade do recurso, não se vislumbrando nem aproximação entre as situações fáticas que levaram à aplicação da multa qualificada, tampouco e por via de consequência, paralelo que pudesse ser estabelecido entre as soluções conferidas nos dois casos, tornando-se imprestável como paradigma para a fixação de divergência com a decisão recorrida a ser dirimida por este colegiado.

Da mesma maneira, entende-se que o acórdão n. 103-236-13 também não pode ser aceito como paradigma, desta vez porque, além de tratar de situação que num primeiro momento pudesse parecer semelhante, mas que se melhor verificada é diversa, se fossem similares, o resultado seria o mesmo, pois não há divergência entre os entendimentos de ambos os acórdãos: tanto num quanto noutro se entende aplicável a multa qualificada quando comprovado o evidente intuito de fraude do sujeito passivo, ou seja, não divergem em momento algum.

O que acontece é que numa situação concreta entendeu-se existir comprovação do dolo e na outra não. E isso não é a divergência de posicionamento que se requer para efeitos de conhecimento do recurso especial – confirmando que o papel do colegiado refere-se à solução de um conflito de interpretações, na busca por uma uniformização de jurisprudência. Daí porque, para se verificar se o tratamento seria diferente, se precisaria estar diante de situações fáticas bastante aproximadas e mesmo assim o critério “em tese” utilizado não poderia ser o de haver ou não comprovação do dolo para a aplicação da multa.

Imagine-se que diante (i) de duas situações fáticas próximas que se entendesse haver prova do dolo, o resultado seria a aplicação da multa qualificada e (ii) duas situações fáticas diferentes, se o critério fosse a existência de prova do dolo, o resultado também seria a aplicação da multa. A divergência existiria então, se se entendesse, de um lado, essencial a demonstração do intuito fraudulento e de outro que a aplicação da penalidade prescindiria dessa comprovação.

Outra possibilidade seria se analisar – caso se entendesse isso possível para fins de conhecimento do recurso especial – que duas situações fácticas aproximadas foram compreendidas de formas diferentes por duas decisões. Por exemplo, duas operações de emissão de debêntures com as mesmas características, que num julgamento tenha sido considerada fraudulenta pela fiscalização e no outro válida.

No entanto, ainda que se admitisse esse raciocínio – o que inclusive foi questionado pela contribuinte em suas contrarrazões ao recurso especial –, também não caberia no caso em exame, porque os fatos relatados no acórdão n. 103-236-13, embora num primeiro momento possam sugerir o contrário, não se assemelham em tudo à operação realizada pela DAIBY S.A e julgada pelo acórdão recorrido. Leia-se os trechos da decisão paradigma que tratam da emissão das debêntures e da multa aplicada:

“Relatam as autoridades lançadoras que a contribuinte, que tem por objeto social a exploração de planejamento e assessoria de marketing, reduziu indevidamente o resultado dos períodos fiscalizados, para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, haja vista ter registrado em sua contabilidade despesas a título de remuneração de debêntures, cuja emissão teria se dado com o fim específico de fraudar a legislação tributária, no sentido de reduzir os montantes dos tributos devidos.”

“Em 30/04/1997, a contribuinte deliberou, em Assembléia Geral Extraordinária, por emissão de debêntures, no montante de R\$ 10.000.000,00, com remuneração decorrente exclusivamente de seus lucros, que foram integralmente subscritas pela empresa Choy Sing Investments, com sede nos Estados Unidos, por meio da transferência de títulos do Tesouro Americano.

Da data da emissão das debêntures (1997) até o final do ano-calendário de 2005, a empresa subscritora foi remunerada com R\$116.233.231,69, valor este que representa cerca de 86% do lucro líquido da fiscalizada. Em outras palavras, o lucro líquido da contribuinte ficou reduzido a cerca de 14% daquele efetivamente apurado.

Não satisfeita com o desfecho do julgamento, a recorrente maneja o Recurso Ordinário, aonde, em síntese, repete os argumentos expendidos em sua impugnação, quais sejam:

Defende a regularidade da operação, apontando como provas os documentos examinados pela fiscalização, como o laudo de auditoria emitido por P.M.P. Consultoria Contábil S/C Ltda, confirmando a validade e existência dos títulos do Tesouro Americano e o documento expedido pela empresa Choy Sing por meio dos qual autorizou o corretor Ignácio Rospide de Leon, sediado no Uruguai, a adquirir os 10.000 T'Bills em seu nome e repassá-los à recorrente (fls. 491 e 492).

Também alega que fez endosso escritural (ordem de transferência) desses títulos para integralizar capital na empresa Brasilpar Investimentos e Participações, sediada na cidade de Funchal, Zona Franca da Madeira (fl. 496). Afirma, ainda, que os sócios da Brasilpar deliberaram sobre a aceitação do investimento e ratificação da regularidade dos títulos americanos a serem integralizados, no importe de 10.000 T'Bills, ficando o investimento pendente até que fosse feita a avaliação por um Revisor Oficial de Contas em Portugal (fls. 509 a 511 e 513 a 518).

Discorre acerca da emissão das debêntures com participação em seus lucros e sobre o investimento que teria realizado na empresa Brasilpar, com o propósito de demonstrar a regularidade da operação, afirmando ter cumprido todas as formalidades legais pertinentes, e rebate as inconsistências apontadas pela fiscalização quando da análise dos documentos apresentados relativos à operação de lançamento das debêntures.

Assevera não ser possível a desconsideração do ato jurídico face à ausência de lei ordinária permissiva (fl. 411), pois o parágrafo único do art. 116 do CTN, dispositivo que trata dessa possibilidade está condicionado à edição de lei ordinária ainda não editada. Além disso, referido dispositivo foi incluído no ordenamento jurídico em 11/01/2001, por meio da publicação da Lei Complementar nº 104, enquanto o ato tido como fraudulento ocorreu em 1997.”

“A glosa das despesas está fundamentada no fato do fisco haver entendido que a, ora recorrente, teria agido com a intenção dolosa de reduzir tributo quando engendrou uma operação fraudulenta que envolveu a emissão de debêntures no valor de R\$ 10.000.000,00 que foram integralmente subscritas pela empresa Choy Sing Investments, com sede nos EUA, mediante a transferência de Títulos do Tesouro Americano, que provou não existirem.

A análise dos autos denota inicialmente, que a recorrente, intimada e reintimada que foi para comprovar com documentos hábeis e idôneos a existência dos referidos Títulos, não logrou fazê-lo.

Da atenta leitura dos autos aflora que fiscalização produziu, com os documentos disponibilizados pela própria recorrente, uma análise bastante esclarecedora acerca da realidade fática que permeia o presente lançamento, tocando em pontos importantes, como é o caso do reconhecimento das assinaturas do documento 27, por meio do qual é solicitada a transferência de titularidade dos títulos do Tesouro Americano para a Brasilpar, meses depois da suposta efetivação do fato. Com isso foi constituído um conjunto indiciário robusto, como se vê no Termo de Verificação Fiscal, fl. 287 e seguintes, de onde extraio algumas passagens:

‘A contribuinte apresentou somente os documentos DOC 25, DOC 26, DOC 27, DOC 28 e DOC 29 durante o procedimento de fiscalização, com a tentativa de comprovar a operação da transferência dos títulos do Tesouro Americano, e conseqüentemente tentar comprovar o ingresso de recursos que justificasse a emissão de debêntures.

Esses documentos, que serão descritos e analisados, não deixam qualquer margem de dúvida de que o único motivo, ou a única intenção da contribuinte, bem assim, também, o único efeito que produziu tal operação artificial de emissão de debêntures, foi a redução ilegal dos tributos devidos.

O documento 25 é uma correspondência enviada pela contribuinte a Corretora de Bolsa "Ignácio Rospide de Leon", no Uruguai, onde afirma ter recebido títulos do Tesouro Americano — ISIN US9127945433, com vencimento em 30 de junho de 1997, pelo preço unitário de 995,7129, perfazendo um total de U\$10.000.000,00.

Esta afirmação é falsa, visto que não existem títulos do Tesouro Americano com vencimento em 30 de junho de 1997 e muito menos existe título emitido pelo Tesouro Americano com o código CUSIP 912794543. De acordo com pesquisa (DOC 40) feita no "site" do Departamento do Tesouro Americano (www.publicdebt.treas.gov), somente foram emitidos títulos Treasury Bills com vencimento em 26 de junho de 1997 (CUSIP 9 I 27942R4) e 3 de julho de 1997 (CUSIP 9127945D2.). Realizando pesquisa pelo código CUSIP (DOC 41), verificamos também que não existe título emitido com o código CUSIP 912794543.

O documento 26 é um Laudo de Auditoria, emitido por PMP Consultoria Contábil, que afirma que o montante registrado de U\$10.000.000,00 corresponde ao saldo de 10.000 Treasury Bills, com vencimento em 30 de junho de 1997, ISIN US9 I 27945433 e que os títulos estão custodiados junto a Ignácio Rospide de Leon, corretora de bolsa sediada no Uruguai.

Este laudo contém as mesmas informações falsas do document anterior, ou seja, não existem títulos emitidos pelo Tesouro Americano com vencimento em 30 de junho de 1997 e com o código CUSIP 912794543. Além disso, uma corretora sediada no Uruguai não pode custodiar títulos do Tesouro Americano.

O documento 27 trata-se de uma correspondência enviada pela contribuinte a Corretora de Bolsa Ignácio Rospide de Leon, solicitando a transferência da titularidade dos títulos do Tesouro Americano (TBills) para a empresa Brasilpar.

Este documento possui diversas incoerências. A primeira diz respeito a data em que as assinaturas foram reconhecidas pelo I^o. Tabelionato de Notas: 14 de novembro de 1997. Como a data poderia ser posterior ao pedido de transferência, 30 de maio de 1997? A segunda diz respeito a menção que a correspondência faz a um "Contrato de Compra e Venda de Notas do Tesouro Americano". A contribuinte já informou, atendendo a Termo de Intimação Fiscal, que não existe tal contrato. A terceira incoerência é a inexistência na correspondência do código (et CUSIP/ISIN dos títulos do Tesouro Americano). Como a corretora poderia realizar a transferência dos títulos sem ter conhecimento dos códigos e sem receber um contrato? A quarta diz respeito ao valor atribuído aos títulos: U\$10.043.055,00 e R\$ 10.000.000,00.

Isto é impossível, uma vez que no dia 30/05/1997, US\$1,00 equivalia a R\$1,017. Cabe lembrar ainda que os documentos 25 e 26 mencionam um valor de R\$10.000.000,00 para o título.

O documento 29 é uma Nota de corretagem emitida pela Corretora Ignácio Rospide De Leon referente a uma ordem de compra, feita pela empresa Choy Sing, de títulos do Tesouro Americano.

Este documento novamente faz menção a títulos do Tesouro Americano (T-Bills) com vencimento em 30 de junho de 1997. Conforme já mencionado anteriormente, não existem títulos com vencimento nesta data.

Resta claro que toda a documentação apresentada pela contribuinte não consegue comprovar a operação de transferência dos títulos do Tesouro Americano. O mais grave é que, além de não comprovar, apresentou documentos com informações falsas.

Em primeiro lugar porque não existem títulos 7 -Bills com vencimento em 30 de junho de 1997 (DOC 40), em segundo lugar porque não existe título emitido pelo Tesouro Americano com o código CUSIP 912794543 (DOC 41) e por último porque nem mesmo o dígito verificador do código informado é correto.

Como se vê não se trata de uma inconsistência isolada, mas de diversos pontos que ficam sem resposta na operação supostamente realizada pela recorrente.

Relevante o fato de o documento 26 (Laudo de Auditoria), reproduzir informações que se mostraram inverídicas, como a data de vencimento e o número dos títulos do Tesouro Americano, bem como a informação de que os títulos eram custodiados pela corretora situada no Uruguai.

Assim, do conjunto dos autos, bem se vê que a recorrente, na verdade, registrou operações fictícias, com títulos inexistentes, na sua escrita contábil, o que desautoriza a sua aceitação para fins de dedução como custos. Por sua vez, reputo comprovada falsidade das operações descritas nos autos, fato que constitui prova direta do "evidente intuito de fraude", requisito para aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, de que trata o art. 44, II, da Lei 9.430/96."

Essas transcrições são para se demonstrar que ainda que se adotasse a linha de que a divergência pudesse pautar na forma de qualificação dos fatos, as operações autuadas num e noutro caso revelam-se distintas. Embora tenham alguns pontos comuns e igualmente questionados, envolvendo glosa de despesas decorrente da remuneração de debêntures, forma de remuneração dos debenturistas, dentre outros, no acórdão paradigma parece se destacar a inexistência dos títulos americanos emitidos para a subscrição, fornecimento de informações inverídicas e acusações de falsidade documental, com análise específica de vários documentos que registraram a operação.

Portanto, não se pode concluir que num caso o acórdão recorrido compreendeu não haver prova do dolo e afastou a multa qualificada e, no outro, a decisão paradigma reconheceu haver referida comprovação e manteve a penalidade, porque se tratam de situações fácticas com pontos comuns, mas peculiaridades que substancialmente as diferenciam e inquinam essa proximidade. Mais do que isso, o critério que define as decisões é absolutamente o mesmo: necessidade de demonstração do evidente intuito de fraude para incidência da multa qualificada, o que já é determinante para impedir a configuração da divergência necessária ao conhecimento do recurso especial, revelando, ao contrário, uma convergência de interpretações.

Assim sendo, no que diz respeito à qualificação da multa, entende-se não configurada a divergência para o conhecimento do recurso especial.

É preciso se acrescentar que a inexistência de divergência ainda traz implicações diretas para a aplicação da Súmula CARF n. 14, tema trazido pelas duas partes no recurso especial e contrarrazões, para fins de seu conhecimento.

Com efeito, dispões o verbete que

“Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Relendo-se todos os acórdãos eleitos precedentes seus (Acórdãos n. 101-94258, 101-94351, 104-19384, 104-19806 e 104-19855), extrai-se que, não obstante tenham como situação fática casos de omissão de receitas/depósitos bancários, mais expressa ainda na redação da súmula que numa verificação imediatista parece restringir a sua aplicação, trazem uma interpretação geral quanto à produção da prova nos casos de sonegação fiscal, nos moldes em que tipificada a conduta da DAIBY S.A. nestes autos.

Veja-se, ilustrativamente, trechos dos seguintes acórdãos precedentes:

Acórdão n. 101-94258:

“Entendo que para que a multa de lançamento de ofício seja transformada de 75% para 150%, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que ‘fraude não se presume’, ‘se prova’. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude, ainda mais que se trata de exigência constituída a partir de receitas tempestivamente declaradas ao fisco.

Agindo assim, aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, pois não pode prevalecer a imposição, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve

ser material, evidente, como diz a lei.”

Acórdão n. 104-19.806:

“SANÇÕES TRIBUTÁRIAS - MULTA QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A não inclusão como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores depositados em contas correntes ou de investimentos pertencentes ao contribuinte fiscalizado, sem comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n 1.041, de 1994.”

Acórdão n. 104-19.855:

“IRPF - MULTA QUALIFICADA - FRAUDE - A simples omissão de receitas não representa, por si só, fato relevante para a caracterização de fraude, que não se presume, devendo ser comprovada conduta material suficiente para sua caracterização.”

Entendendo-se que a norma jurídica contida nessa Súmula que exige que a sonegação não seja presumida, seja provada, justamente como decidiu o acórdão recorrido, se aplicaria também o artigo 67 do Regimento Interno que determina a imprestabilidade do paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Ocorre que, apesar dessa adequação, como dizer que o segundo paradigma contrariou súmula do CARF se ele se mostra justamente convergente com essa orientação?

Isso seria possível se o paradigma fosse válido ao que se presta e, indo de encontro com a orientação do acórdão recorrido, se encaixaria na hipótese da súmula, impedindo o conhecimento do recurso. Mas, tal como está, impede até mesmo esse tipo de verificação, o que se entende ratificar a impossibilidade de conhecimento do recurso por inexistência de divergência.

Assim sendo, pela ausência de cotejo analítico, similitude fáctica entre os acórdãos recorrido e paradigma e confronto deste com súmula do CARF, VOTA-SE POR NÃO CONHECER o Recurso Especial no que tange à qualificação da multa, restando prejudicada a questão da incidência de juros de mora sobre a penalidade.

Processo nº 11065.001087/2009-41
Acórdão n.º **9101-002.942**

CSRF-T1
Fl. 32

(assinado digitalmente)
Daniele Souto Rodrigues Amadio