



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

Processo nº 11065.003615/2006-53
Recurso nº 910.412 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.966 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 03 de julho de 2012
Matéria IRPJ - AGRAVAMENTO DE EXIGÊNCIA
Recorrente DAIBY S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004

Ementa:

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR - MULTA QUALIFICADA POSTERIORMENTE - Se a autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento adotou determinado critério na valorização jurídica dos fatos, tal critério não pode ser alterado em relação a esse mesmo lançamento, *ex vi* do art. 146 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior.

“documento assinado digitalmente”

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

“documento assinado digitalmente”

Valmir Sandri

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

Autenticado digitalmente em 16/10/2012 por VALMIR SANDRI, Assinado digitalmente em 19/10/2012 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/10/2012 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 16/10/2012 por VALMIR SANDRI

Impresso em 06/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11065.003615/2006-53
Acórdão n.º **1301-00.966**

S1-C3T1
Fl. 193

Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Alberto Pinto da Souza Junior, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

DAIBY S/A, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, que manteve, na íntegra, o lançamento tributário efetivado, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de AGRAVAMENTO DE EXIGÊNCIA, representada por complemento de multa de ofício relativa ao lançamento tributário objeto do processo administrativo nº 11065.001117/2005-95.

A referida 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, por meio do acórdão nº 10-10.530, de 08 de novembro de 2006, determinou, nos autos do processo administrativo nº 11065.001117/2005-95, que a multa de ofício aplicada fosse devidamente qualificada, haja vista a presença do evidente intuito de fraude na prática das infrações apuradas.

O presente processo, pois, contém crédito tributário relativo à multa complementar de 75%, incidente sobre os montantes apurados a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos anos-calendários de 2001, 2002 e 2003, vez que os outros 75% foram lançados no processo nº 11065.001117/2005-95.

Em sede de impugnação, a contribuinte, requerendo o cancelamento da exigência, arguiu a ilicitude do procedimento e o caráter confiscatório da multa aplicada.

A já citada 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, analisando o feito fiscal e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 10-11.689, de 13 de abril de 2007, pela procedência do lançamento.

O referido julgado restou assim ementado:

PRESENÇA DE DOLO NA AUTUAÇÃO 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 de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis que instituam multas e juros de mora, gozando tais atos de presunção de constitucionalidade.

Irresignada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 164/176, por meio do qual sustenta:

- que as constatações da Fiscalização estão longe de demonstrar o ato supostamente simulado;

Processo nº 11065.003615/2006-53
Acórdão n.º **1301-00.966**

S1-C3T1
Fl. 195

- que a emissão de debêntures teve por objetivo evitar a iminente descapitalização de seus cofres caso tivesse que pagar juros sobre o capital próprio e reverter aos acionistas “Reserva para Aumento de Capital”;

- que as despesas de remuneração de debêntures são necessárias à sua atividade, sendo, em razão disto, dedutíveis;

- que a emissão de debêntures está prevista pelo ordenamento em vigor;

- que, para que possa ser considerada infração qualificada, deve ter sido demonstrado pela Fiscalização o elemento FRAUDE na conduta do contribuinte, que difere do instituto da simulação;

- que, ainda que fosse devida a multa, em face da sua exorbitância, ela não poderia ser exigida, tendo em vista seu caráter confiscatório.

O processo administrativo nº 11065.001117/2005-95, conforme Termo de fls. 179, foi desapensado do presente.

Entre os documentos digitalizados encaminhados, identifica-se informação dirigida pela contribuinte a este Colegiado, protocolizada em 26 de fevereiro de 2010, por meio da qual ela esclarece que, relativamente ao crédito tributário tratado no processo nº 11065.001117/2005-95, aderiu ao parcelamento de débitos previsto na Lei nº 11.941, de 2009.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata o processo de exigência complementar, consubstanciada em multa de 75% aplicada sobre montantes de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição social sobre o Lucro Líquido formalizadas por meio do processo administrativo nº 11065.001117/2005-95.

O lançamento tributário em questão (multa de ofício complementar de 75%) deriva da decisão prolatada pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (acórdão nº 10-10.530, de 08 de novembro de 2006) nos autos do processo administrativo nº 11065.001117/2005-95, anexa ao presente às fls. 02/20, no sentido de que encontravam-se reunidos ao processo elementos capazes de autorizar a aplicação de multa qualificada de 150%.

Os fundamentos utilizados pela Turma Julgadora de primeiro grau para qualificar a multa aplicada, agravando a exigência, foram os seguintes:

- os elementos carreados aos autos autorizam a conclusão de que houve simulação, por meio de criação de debêntures inexistentes, vez que referidos títulos revelam-se despidos de seus atributos essenciais;

- os valores envolvidos na operação permaneceram no patrimônio da contribuinte, isto é, não houve nem entrada nem saída de recursos;

- não houve surgimento de novo credor (debenturista);

- não houve mudança do quadro acionário ou desaparecimento de direitos de qualquer acionista;

- o que efetivamente ocorreu foi aumento de capital, objetivo que era almejado desde o início pela contribuinte;

- todos os envolvidos eram partes relacionadas;

- apesar da ausência de previsão de juros remuneratórios, o grau de comprometimento do lucro na remuneração das debêntures (50%) revelou-se extremamente elevado;

- os elementos aportados ao processo indicam ter havido, tão somente, “*uma série de papéis e assinaturas (atas de assembleias de acionistas e lançamentos contábeis), sem entrada de dinheiro, sem saída de dinheiro, com a efetiva capitalização do valor inicialmente destinado a esse fim, sem alteração da composição percentual do quadro societário e sem alteração proporcional dos valores destinados aos acionistas*”;

- restou configurada a falta de execução material do contrato, pois: a) o valor inicialmente destinado ao aumento de capital (registrado em reserva de lucro) foi efetivamente

utilizado para aumento de capital (após pretensa destinação aos acionistas, conversão em debêntures e constituição de reserva de capital, foi finalmente capitalizado); b) não ingressaram novos valores que já não estivessem disponíveis para aumento de capital, bem como não foram desembolsados valores até a data do auto de infração (apesar da ocorrência de um resgate, não houve qualquer pagamento aos supostos debenturistas, nem a título de principal, nem de rendimentos); e c) não houve previsão de pagamento de juros, característica essencial das debêntures;

- as provas trazidas ao processo revelam a presença de dolo na conduta adotada pela contribuinte;

- não se pode reputar a mero erro a incompatibilidade entre a vontade declarada e aquela revelada pelas características dos atos realizados.

Em sede de recurso, a contribuinte argumenta que as constatações da Fiscalização estão longe de demonstrar o ato supostamente simulado. Diz que a emissão de debêntures teve por objetivo evitar a iminente descapitalização de seus cofres caso tivesse que pagar juros sobre o capital próprio e reverter aos acionistas “Reserva para Aumento de Capital”. Sustenta que as despesas de remuneração de debêntures são necessárias à sua atividade, sendo, em razão disto, dedutíveis. Argumenta que a emissão de debêntures está prevista pelo ordenamento em vigor. Diz que, para que possa ser considerada infração qualificada, deve ter sido demonstrado pela Fiscalização o elemento FRAUDE na conduta do contribuinte, que difere do instituto da simulação. Adita que, ainda que fosse devida a multa, em face da sua exorbitância, ela não poderia ser exigida, tendo em vista seu caráter confiscatório.

Entre os documentos digitalizados encaminhados, identifica-se informação dirigida pela contribuinte a este Colegiado, protocolizada em 26 de fevereiro de 2010, por meio da qual ela esclarece que, relativamente ao crédito tributário tratado no processo nº 11065.001117/2005-95, aderiu ao parcelamento de débitos previsto na Lei nº 11.941, de 2009.

O processo administrativo nº 11065.001117/2005-95, conforme Termo de fls. 179, foi dispensado do presente.

Destaco, pois, que se encontra em discussão tão-somente a qualificação da multa determinada pela decisão prolatada em primeira instância, eis que, como já visto, a contribuinte desistiu de prosseguir na discussão acerca da procedência das glosas de despesas empreendidas pela Fiscalização (processo administrativo nº 11065.001117/2005-95).

Nesse diapasão, deixo de tomar conhecimento dos argumentos relacionados a uma suposta procedência da dedução das despesas com debêntures.

Dos autos, extraio os seguintes elementos:

1. a contribuinte é sociedade anônima de capital fechado;
2. os autos de infração lavrados por meio do processo administrativo nº 11065.001117/2005-95 decorreram de glosas de despesas referentes à remuneração de debêntures;

3. em 31 de agosto de 2001 a contribuinte realizou emissão de debêntures com as seguintes características: valor nominal: R\$ 500.000,00; ágio: R\$ 4.066.626,32; vencimento: 31 de agosto de 2003; integralização: por meio de conversão de passivo que a contribuinte tinha com acionistas; remuneração (devida mensalmente): 50% do lucro da companhia antes dos impostos e excluídos os resultados de equivalência patrimonial; pagamento: até o vigésimo dia útil subsequente à Assembléia Geral Ordinária;

4. em dezembro de 2002 decidiu-se pelo resgate antecipado das debêntures e pela utilização dos créditos dele decorrentes para conversão em novas debêntures;

5. em 20 de dezembro de 2002, foi realizada uma segunda emissão de debêntures com as seguintes características: valor nominal: R\$ 1.000.000,00; ágio: R\$ 7.931.030,95; vencimento: 31 de dezembro de 2005; integralização: por meio de conversão de passivo que a contribuinte tinha com acionistas/credores; remuneração (devida mensalmente): 50% do lucro da companhia antes dos impostos e excluídos os resultados de equivalência patrimonial; pagamento: vigésimo dia útil subsequente à Assembléia Geral Ordinária;

6. as debêntures foram subscritas exclusivamente pelos acionistas da contribuinte, não resultando em ingresso de recursos novos, haja vista que a integralização foi feita por meio de aproveitamento de créditos que esses mesmos acionistas detinham contra ela;

7. a contribuinte, para justificar a operação, argumentou: necessidade de evitar a sua descapitalização, haja vista o vencimento das contas correntes dos acionistas;

8. a autoridade fiscal considerou as despesas relativas à remuneração de debêntures desnecessárias, motivo pelo qual efetuou a glosa dos montantes correspondentes, aplicando multa de ofício de 75%.

Penso que a manutenção da qualificação da multa passa, necessariamente, pela conclusão de que encontram-se presentes nos autos elementos indicativos de que a contribuinte, ao elaborar e praticar a operação sob comento, não teve outro propósito senão o de reduzir as bases de cálculos das exações devidas. Nessas circunstâncias, entendo que a operação revelar-se-ia artificial, vez que totalmente distanciada do objetivo econômico declarado nos atos que serviram de suporte para a sua prática.

Ao desistir de prosseguir na discussão acerca das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, a Recorrente, por via oblíqua, admite que a apropriação das despesas com debenturistas não atendeu aos requisitos de dedutibilidade estabelecidos na legislação de regência, isto é, não se revelaram usuais, normais e necessárias à fonte produtora de rendimentos.

Noutra vertente, observo que foram colhidos elementos que apontam na direção de que a Recorrente, afastando-se por completo dos objetivos buscados por aqueles que necessitam de capitalização, efetivamente pretendeu engendrar planejamento com o firme propósito de evitar a incidência tributária por meio da redução artificial das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Concorrem para tal conclusão as seguintes constatações:

i) alegou a Recorrente, como motivo para a primeira emissão de debêntures, que a operação visava evitar a sua descapitalização face ao vencimento de obrigações (contas

correntes) contraídas junto aos seus acionistas, porém, a Fiscalização verificou que as referidas contas correntes foram constituídas no mesmo dia da emissão (31 de agosto de 2001);

ii) os excertos abaixo reproduzidos, transcritos do corpo do acórdão de fls. 02/20, retratam bem as decisões tomadas pela Recorrente acerca da alegada iminência de descapitalização, senão vejamos:

...é de se estranhar que, **na manhã do dia 31/08/2001**, os acionistas da fiscalizada mudem radicalmente de idéia¹ e decidam pagar Juros sobre Capital Próprio (razão à folha 163) e, até mesmo, “desfazer” parcela da Reserva para Futuro Aumento de Capital (razão à folha 160) e distribuir dividendos (razão às folhas 161 e 162), **por não haver mais intenção de aumentar o capital social** da companhia (Ata da AGE nº 19 constante das folhas 180 e 190).

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 nº 20, constante das folhas 137 a 139).

(GRIFOS DO ORIGINAL)

iii) não obstante o elevado prêmio na emissão das debêntures (cerca de 813%), não foram apresentados sequer elementos de comprovação da justificativa que serviu de suporte para esta elevada fixação (expectativa de rentabilidade futura)²;

iv) a suposta intenção de aumentar capital por meio do “ágio” (prêmio) na emissão de debêntures é neutralizada pela própria estrutura patrimonial da Recorrente, visto que restou constatado que a “reserva de ágio na emissão de debêntures” tinha valor equivalente à “reserva para aumento de capital” anteriormente constituída, isto é, houve mera substituição de uma reserva por outra;

v) em nenhum momento houve ingresso ou saída de recursos;

vi) não obstante a ausência de pagamento, a contribuinte apropriou despesas que corresponderam a 1.556% do valor “captado”, o que representou algo próximo de setenta vezes o valor da taxa SELIC acumulada no período;

vii) a emissão de debêntures em debate apresenta características que a afasta da normalidade, eis que importou em custo significativamente superior ao praticado no mercado, e, por outro lado, sequer teve previsão de juros remuneratórios.

Com a devida permissão, os elementos aportados ao processo retratam conduta que em tudo se amolda à simulação, vez que resta comprovado que a Recorrente efetivamente pretendia capitalizar lucros (vontade real), mas, buscando reduzir as bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, promoveu suposta captação de recursos por meio de lançamento de debêntures (vontade declarada). Tal conduta, à evidência, objetivou dar aparência de legalidade às deduções efetuadas, revelando, assim, a intenção deliberada da

¹ Alegou a autoridade fiscal que a contribuinte, justamente para evitar a descapitalização, constituiu uma reserva para aumento de capital.

Anotar a Fiscalização que o laudo produzido pela empresa AUDIT CONSULTORES S/C LTDA. sequer demonstra, em termos quantitativos, a alegada rentabilidade futura.

contribuinte de, por meio de artificialismo, modificar característica essencial do fato gerador de modo a reduzir os montantes dos tributos devidos.

A meu ver, resta claro, também, que a intenção deliberada antes mencionada resultou de ajuste doloso entre acionistas e administradores da Recorrente, de modo que encontram-se presentes os fundamentos legais para a qualificação da multa (arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964).

Não tenho dúvida de que, isoladamente, os pontos elencados pela Turma Julgadora para servir de suporte para o agravamento da exigência nada significam. Porém, uma vez reunidos, fazem transparecer de forma cristalina a intenção da Recorrente de, por meio da prática de atos fictícios, distorcer as bases de cálculo das exações devidas.

Deixo de acolher, pois, os argumentos da Recorrente no sentido de que não encontram-se reunidos no processo elementos capazes de autorizar a exasperação da penalidade.

Deixo de acolher, também, a alegação de que a multa de 150% é confiscatória e atenta contra o direito de propriedade, vez que, nos termos da súmula CARF nº 2, este Colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante de todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2012

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Voto Vencedor

Valmir Sandri, Redator Designado.

Com a devida *vênia* do Nobre Relator do presente recurso, sem questionar sua convicção quanto à caracterização de elementos que poderiam justificar a aplicação da penalidade qualificada, entendo pela impossibilidade da manutenção do lançamento por razões específicas, que passo a justificar.

O lançamento foi formalizado por determinação do órgão julgador de primeira instância que, ao julgar procedentes os autos de infração relativos a IRPJ e CSLL, discordou da qualificação jurídica atribuída aos fatos pela autoridade lançadora. Por consequência, determinou fosse o lançamento revisto, para ser cobrada a diferença de percentual entre as multas previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação original.

Contudo, o lançamento efetuado esbarra na vedação contida no art. 146 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Lançamento tributário é ato de aplicação da norma jurídica abstrata aos fatos jurídicos relevantes para o direito. Assim, o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento engloba tanto a valorização jurídica dos fatos, mediante a apreciação das provas desses, como a interpretação da lei.

Se a autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento adotou determinado critério na valorização jurídica dos fatos, tal critério não pode ser alterado em relação a esse mesmo lançamento, *ex vi* do art. 146 do CTN.

Por conseguinte, deve ser cancelado o presente lançamento.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2012

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri