



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Recurso nº : 134.815
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1996
Recorrente : VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A
Recorrida : 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 17 de março de 2004
Acórdão nº : 103-21.543

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NULIDADES. São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Outras irregularidades, incorreções ou omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. Despesa dedutível é aquela necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido, e comprovada com documentação hábil e idônea.

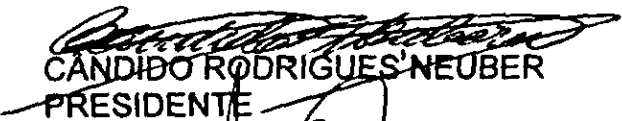
DESPESAS DE DEBÊNTURES. DEDUTIBILIDADE. A dedução das despesas decorrentes das obrigações relativas a debêntures está condicionada, entre outras, à efetiva captação de novos recursos financeiros inerente à emissão desses títulos.

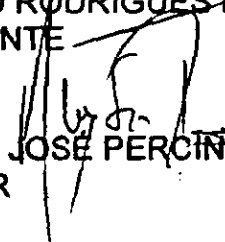
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

MULTA *EX OFFICIO*. CONFISCO. O princípio constitucional da vedação ao confisco é dirigido aos tributos em geral, não alcança as multas de lançamento *ex officio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

Recurso nº : 134.815
Recorrente : VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por Viação Águia Branca S.A., já devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/RJOI nº 1.018, de 22/04/2002, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I-RJ (fls. 200), resultante do julgamento relativo aos autos de infração de IRPJ (fls. 118), PIS (fls. 123) e CSLL (fls. 127).

Segundo a representação da folha inicial, os presentes autos foram extraídos do processo nº 11543.001167/00-03 para prosseguimento da exigência da parcela do crédito tributário considerado procedente pela turma julgadora de primeira instância.

A autuação foi motivada pela indedutibilidade de despesas relativas à emissão de debêntures ocorrida no ano de 1995, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes dos autos de infração e seus anexos, cuja ciência por parte da ora recorrente ocorreu em 24/04/2000. Os fatos societários que deram causa às despesas estão detalhadamente discriminados no relatório que integra o acórdão atacado. Permito-me transcrevê-lo parcialmente:

"3. O Termo de Constatação Fiscal de fls. 107 a 117, subdivido em 12 (doze) itens, detalhou a verificação da autoridade autuante e pode assim ser resumido:

(...)

Item 2- Da redução do Capital

Em 23 de junho de 1995, por meio de Ata da Assembléia Geral, foi deliberada a redução do capital social da ordem de R\$ 25.000.000,00, mediante o cancelamento de 96.153.847 ações, com suposta restituição em dinheiro aos acionistas, visto que, os lançamentos contábeis indicavam que o referido valor fora creditado aos sócios na exata proporção de sua participação no capital social (fls. 23 a 26).

Item 3- Da suposta emissão de debêntures para distribuição privada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

Constou na Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de 29 de junho de 1995, a deliberação de emissão de 25.000 debêntures para distribuição privada, no valor unitário de R\$ 1.000,00, totalizando R\$ 25.000.000,00, com remuneração de juros de 12 % ao ano, calculados sobre o valor nominal, corrigido monetariamente pela TR e participação nos lucros do exercício, calculada na base de 60%.

A escritura da emissão de debêntures constou de um instrumento particular, datado de 1º de julho de 1995 (fls. 30 e 31). Em vista da hipotética transação ocorrida, os acionistas Monte Carlo Participações S.A, Aylmer Chieppe Investimentos S. A., W. Chieppe Participações S.A., Águia Branca Participações Ltda, NCC Investimentos Ltda e Luiz Wagner Chieppe, teriam ficado com créditos, respectivamente, dos valores de R\$ 8.303.884,72, R\$ 5.703.460,36, R\$ 5.703.460,36, R\$ 4.189.441,36, R\$ 659.867,78 e R\$ 439.885,42 (fl. 67).

Item 4- Da cessão de créditos para empresa do grupo:

Em 5 de julho de 1995, os acionistas antes mencionados, por meio de Instrumento Particular de Cessão de Direitos e outras avenças (fls. 49 a 63), com anuência da interessada, transferiram os seus direitos de crédito para a acionista Águia Branca Participações Ltda (fls. 49 a 63), que por sua vez, transferiu o valor de R\$ 25.000.000,00 para a empresa pertencente ao Grupo Empresarial Chieppe, a Enterprises Ptney S.A, sediada no Uruguai (fls. 64 a 66).

Item 5 – Emissão de recibos sem valor legal, não correspondendo ao efetivo recebimento.

O recibo de R\$ 25.000.000,00 (fl. 68), emitido pela Viação Águia Branca S.A que declarava o recebimento de tal importância da Enterprises Ptney S.A, datado de 5 de julho de 1995 (fl. 68) foi considerado sem valor legal pelos seguintes motivos:

a) não constou a contabilização do ingresso dos recursos na empresa;

b) efetivamente a empresa nada recebeu da empresa Enterprises Ptney S.A, sendo que a suposta subscrição das debêntures teria sido feita com direitos de créditos contábeis que os acionistas anteriormente citados, escrituralmente, possuíam com a interessada, em decorrência da redução do capital social;

c) a Enterprises Ptney S.A comprovadamente nada pagou pela suposta aquisição das debêntures, como também nada recebeu quando do suposto resgate, pois os beneficiários foram os próprios acionistas.

Item 6 – Dos rendimentos de debêntures e retorno dos créditos para os acionistas

A interessada, quando do suposto resgate das debêntures, registrou em sua contabilidade a título de juros e variação monetária, de julho a novembro de 1995, a importância de R\$ 4.257.331,75 (fl. 95) e a título de participação nos lucros, o valor de R\$ 2.653.167,09, num total de R\$ 6.910.498,84, os quais foram creditados para a Enterprise Ptney S.A e debitados do resultado do exercício, com redução do lucro líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

A Enterprise Ptney S.A transferiu à Águia Branca Participações Ltda, em 22 de dezembro de 1995 (fl. 96), seus direitos escriturais de crédito, no valor de R\$ 31.219.448,87, que, por sua vez, transferiu para os demais acionistas os seus próprios direitos de créditos agora majorados com a despesa de remuneração de debêntures.

Após o suposto resgate de debêntures, em 16 de dezembro de 1995, a interessada registrou em sua contabilidade um complemento de remuneração de debêntures, no valor de R\$ 1.664.780,83 (fl. 71), que somados ao valor de R\$ 6.910.498,84, onerou o resultado do exercício em R\$ 8.575.279,67.

O complemento de remuneração das debêntures supracitado, após a dedução do Imposto de Renda retido na Fonte, resultou no valor de R\$ 1.498.302,75, sendo creditado diretamente para a acionista Águia Branca Participações Ltda que, conforme papéis produzidos pela empresa, não era possuidora de debêntures para fazer jus ao rendimento.

O valor de R\$ 1.498.302,75 foi utilizado para quitação de mútuo que a Águia Branca Participações Ltda tinha com a interessada (fls. 69 a 79).

Item 7 – Do aumento de capital com utilização dos créditos contábeis

Da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de 27 de dezembro de 1995, constou a aprovação do aumento de capital da interessada de R\$ 14.304.633,55 para R\$ 40.499.990,20 (fl. 32), mediante a emissão de 7.592.857 ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, ao preço de R\$ 3,45 por ação, totalizando R\$ 26.195.356,65, integralizado, coincidentemente, com parte do aproveitamento dos créditos escriturais que os acionistas anteriormente citados detinham na empresa, decorrente de hipotética transação de debêntures (fls. 32 a 34).

Item 8 – Da contabilização indevida de despesas

A interessada contabilizou como despesa financeira a atualização monetária e juros de R\$ 4.257.331,75 e Participação nos Lucros de R\$ 2.653.167,09, registrado como remuneração das debêntures, no total de R\$ 6.910.498,84, que deduzido do Imposto de Renda Retido na Fonte, foram creditados para a Enterprise Ptney S.A. Posteriormente, a interessada escriturou um complemento de remuneração de debêntures, no valor de R\$ 1.664.780,83, que somado a R\$ 6.910.498,84, totalizou R\$ 8.575.279,67.

Conforme planilha de fl. 95, elaborada pela interessada, correspondente a Demonstrativo das Debêntures, houve o registro a débito das despesas financeiras de julho a novembro de 1995, com o respectivo lançamento de crédito para o beneficiário, sendo que, conforme DARF de fl. 105, houve o recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, em 20 de dezembro de 1995, à alíquota de 10%, como se o fato gerador tivesse ocorrido naquela data, em desacordo com a legislação de regência que determina que o fato gerador ocorre quando do pagamento ou crédito. A alíquota incorreta evidenciava a não efetividade do fato escriturado.

Item 9 - Demonstrativo resumido dos Procedimentos da interessada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

A autoridade autuante apurou os valores descritos no termo de Constatação, de acordo com os seguintes quadros demonstrativos: da redução de capital; dos créditos dos acionistas transferidos para as acionistas Água Branca Participações Ltda e Enterprises Ptney (fl. 112); dos valores deduzidos como despesa e redução do resultado do exercício como despesa e redução do resultado do exercício pela remuneração de debêntures; do complemento de remuneração de debêntures deduzidos do resultado do exercício e creditado na conta do acionista Água Branca Participações Ltda; dos créditos do favorecido agora transferidos para acionistas; aumento do capital pela absorção da parcela cindida de Rota Transportes Rodoviários Ltda (fl. 113); do aumento do capital com utilização dos créditos escriturais (fl. 114).

Item 10- Da Constatação Fiscal

A autoridade autuante (fls. 107 a 117), citando a definição de debêntures de Plácido e Silva, concluiu que houve suposta emissão de debêntures, efetivamente, não ocorrida, tendo em vista que os títulos emitidos pela interessada não correspondem à capitalização de recursos, nem no mercado interno, nem externo, nada recebendo de Enterprises Ptney S.A, pois a transação se restringiu a utilizar o próprio capital, valendo-se de artifícios contábeis para a sua redução e transferência entre as contas, tornando, inclusive, imprestável o recibo de R\$ 25.000.000,00 (fl. 68).

A suposta emissão de debêntures correspondia, coincidentemente, com o total dos créditos que os acionistas escrituralmente detinham na empresa em decorrência da redução de capital e cancelamento de ações, no total de R\$ 25.000.000,00.

A suposta transação de emissão de debêntures foi a forma adotada pela interessada para gerar despesa inexistente e desnecessária, com o único propósito de reduzir o resultado do exercício e, não, para a captação de recursos novos (empréstimos).

(...)"

Em 24/05/2000, foi apresentada a impugnação juntada aos autos às fls.

135.

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro-I, por unanimidade de votos dos seus integrantes, julgou o lançamento procedente em parte. A ementa do acórdão se encontra assim redigida, *in verbis*:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1996

Ementa: ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa a apreciação de arguições de inconstitucionalidade, ilegalidade, arbitrariedade ou injustiça de atos legais e infralegais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

MULTA. ALEGAÇÃO QUANTO A CARÁTER CONFISCATÓRIO. A alegação de ofensa ao princípio da vedação de confisco diz respeito à inconstitucionalidade da lei e refere-se aos tributos e não às multas de ofício. Estas últimas e os juros de mora são previstos em lei, sendo defeso aos órgãos administrativos se pronunciarem quanto à ilegalidade e à inconstitucionalidade de lei.

DESPESAS FINANCEIRAS. DEDUTIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA. Compete ao contribuinte, o ônus da prova da dedutibilidade das despesas que importem redução do crédito tributário, condicionadas à sua efetiva realização, necessidade, normalidade e usualidade.

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. Existe a obrigatoriedade de Registro Público do instrumento particular a fim de que este possa operar efeitos perante terceiros.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CSLL. BASE DE CÁLCULO. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, nos termos do Art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

MULTA DE OFÍCIO. Legítima a aplicação da multa de 75% sobre a diferença de imposto apurada em procedimento de ofício, porquanto em conformidade com a legislação de regência, nos termos do Art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, serão acrescidos de juros de mora, equivalentes, a partir de 1º de abril de 1995, à taxa referencial do SELIC para títulos federais.

CSLL. PIS. DECORRÊNCIA. Tratando-se de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada no Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente.

PIS. REPIQUE. Com base no Art. 3º, alínea b, parágrafo 2º da Lei Complementar nº 7, de 1970, procede a exigência de contribuição do PIS, tendo como base de cálculo o imposto de renda devido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

A turma julgadora determinou a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ, de acordo com o demonstrativo às fls. 229. A parcela excluída foi objeto de recurso de ofício e mantida no processo original, de nº 11543.001167/00-03.

Ciência do acórdão pela recorrente em 23/07/2002 (fls. 306).

Viação Águia Branca S.A. interpôs recurso em 21/08/2002 (fls. 241). As suas razões de contestação são as abaixo relacionadas, em breve síntese:

- Reitera as razões apresentadas na impugnação;

- Os autos de infração são nulos por cerceamento do direito de defesa, haja vista não se saber se a despesa foi considerada indedutível por ser desnecessária ou inexistente, por que a fiscalização calculou os juros de mora sem observância dos ditames legais e porque exigiu recolhimento de PIS, no ano de 1996, não previsto em lei;

- A decisão de primeira instância também é nula por cerceamento do direito de defesa porque não foram enfrentados os argumentos de que os dispositivos ditos infringidos (exceto o § 1º do art. 242 do RIR/94) não guardam relação com as irregularidades descritas e os relativos à CSLL não tratam da dedutibilidade de despesas para fins de apuração da sua base de cálculo. Ademais, a decisão argumentou que a operação foi simulada muito embora não tivesse aplicado dispositivos legais que indicassem ser esse o motivo da autuação, assim como também não o fez a fiscalização;

- A opção pela redução do capital social teve por pressuposto a decisão dos acionistas e administradores das empresas componentes do grupo empresarial ao qual pertence a recorrente de modo tal a viabilizar o ingresso desse grupo no mercado abrangido pelo Mercosul, com os recursos resultantes da redução de capital postos à disposição dos acionistas para realização dos investimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

necessários. Com o passar do tempo e a demora no fechamento das negociações, resolveu-se que os recursos seriam mantidos no caixa da recorrente, mas não a custo zero, deliberando-se então pela emissão de debêntures. A acentuada demora para fechamento do negócio, a mudança do contexto econômico e as alterações da legislação tributária brasileira apressaram a decisão dos acionistas de promover o resgate antecipado das debêntures, no final de 1995, e o imediato retorno dos recursos para a recorrente, adiando-se assim, o projeto de ampliação da área de atuação do grupo. Dessa forma, os recursos foram reintegrados ao seu patrimônio, pela *holding* do grupo, que os recebera da Enterprises Ptney S.A., em pagamento da dívida que esta mantinha com aquela. Todas as operações foram objeto de deliberação dos acionistas no exercício do seu poder discricionário;

- A fixação da remuneração das debêntures com base em percentual dos resultados auferidos, além dos juros legais e da correção monetária, teve por objetivo preservar o valor previsto para aplicação em novos negócios e permitir uma remuneração semelhante à do mercado financeiro;

- A emissão de debêntures é verdadeira, foi realizada e está de acordo com a legislação de regência; as despesas financeiras que lhe correspondem são dedutíveis e foram comprovadas; o pagamento pelo subscritor das debêntures foi realizado mediante a utilização de créditos decorrentes da redução do capital social da recorrente, o que não é legalmente vedado;

- O lançamento está baseado em presunção comum;

- Segundo o comando do art. 6º do DL 1.598/77, o lucro real deve ser recalculado para que seja considerada a correção monetária sobre os valores que a fiscalização entendeu que continuaram a integrar o patrimônio líquido da Recorrente;

- a multa aplicada é confiscatória e os juros de mora com base na taxa Selic é ilegal e inconstitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

Ao final, requer a reforma do acórdão combatido para que seja declarada a improcedência dos autos de infração e protesta "pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de novos documentos, apresentação de memoriais e sustentação oral do seu direito...".

Documentação referente ao arrolamento às fls. 287 e 301/303.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade.

Os autos estão devidamente instruídos para o julgamento. A recorrente dispôs dos meios para produção de provas, nos termos da legislação pertinente.

A autoridade fiscal descreveu a matéria tributável, no auto de infração (fls. 119), da forma abaixo transcrita:

"Indedutibilidade das Despesas Financeiras de Variação Monetária e Juros de R\$ 4.257.328,84 e Participação no lucro de R\$ 4.317.947,83, totalizando R\$ 8.575.276,67, deduzidas como remuneração de debêntures, porque não efetivadas e não realizadas pela empresa, apenas registradas na sua contabilidade.

(...)"

No termo de constatação fiscal (fls. 115/116), assim conclui a mesma autoridade:

"Após os relatos dos fatos, constata-se que em momento algum houve a efetiva movimentação financeira, ou seja, desembolso de numerário, dos acionistas, ou da empresa pertencente ao Grupo Empresarial CHIEPPE, a Enterprise Ptney S/A, constituindo-se as transações registradas em meros lançamentos contábeis, cujo objetivo final foi o de reduzir o resultado do exercício, no montante de R\$ 8.575.279,67, a título de remuneração de debêntures.

(...)

De todos os procedimentos da empresa, ou seja, redução de capital, emissão de debêntures, créditos aos acionistas, cessão de créditos para empresa do grupo, remuneração de debêntures e retorno dos créditos para os acionistas para aumento de capital, ENSEJOU, apenas nos lançamentos modificativos do Patrimônio Líquido, que são, Débito de Despesa e Crédito de Capital, e, Liquidação de Débitos dos Acionistas para com a empresa, conforme demonstrado:

(...)

As despesas escrituradas como remuneração de debêntures, não foram efetivadas, não são usuais e necessárias à manutenção das atividades da empresa, sendo, portanto, imprestáveis para fins de dedução do Lucro Líquido, base de cálculo, após ajustes determinados por Lei, do Imposto de Renda, do Pis Repique e da Contribuição social sobre o Lucro Líquido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

Observando a descrição dos fatos, sem ainda entrar na questão principal, restringindo-me por ora à análise das preliminares, parece-me claro que a autoridade fiscal identificou a irregularidade como despesa associada a um fato societário, a emissão de debêntures, desacompanhada do imprescindível fluxo de recursos financeiros a ele inerente. Como o fato que deu causa à dedução da despesa, a captação de novos recursos mediante a emissão de debêntures, não ocorreu, concluiu a autoridade que a despesa correspondente não seria dedutível para fins de apuração do lucro real.

É descabida a reclamação sobre imprecisão na descrição dos fatos. A alegação de cerceamento de direito de defesa resultante da suposta falha é igualmente improcedente, uma vez que a ora Recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fatos e exerceu o seu direito de defesa amplamente, na impugnação e no recurso.

O enquadramento legal (fls. 120), especialmente o art. 242 do RIR/94, que define despesa operacional e os seus requisitos de dedutibilidade, está adequadamente relacionado à infração apontada pela Fiscalização. Os demais artigos do RIR/94¹ citados no enquadramento legal do auto de infração (fls. 120) dizem respeito à definição do lucro real e, portanto, guardam relação direta com o lançamento. Vislumbro exceção quanto ao art. 197 do RIR/94, que trata do dever de escriturar, o qual, considero de inclusão prescindível. No entanto, a sua citação em nada prejudicou a defesa da autuada.

Os artigos 904, 910 e 911, todos do RIR/99, tratam da ação fiscal e da competência para exercê-la.

Por outro lado, o relato fiscal se refere a “transações registradas em meros lançamentos contábeis, cujo objetivo final foi o de reduzir o resultado do exercício, no montante de...”. Nessa hipótese, desde que devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, a multa aplicada seria a qualificada, no percentual de 150%, de acordo com a legislação de regência². Mas, assim não foi feito, aplicou-se a multa

¹ Art. 193; 195, I; 197 e parágrafo único; 223 e §1º e 242 e parágrafos.

² Art. 4º, II, da Lei 8.218/91; art. 44, II, da Lei 9.430/96 e art. 106, II, “c” da Lei 5.172/66.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

de 75%, segundo enquadramento legal às fls. 122, que é prevista para os lançamentos *ex officio* nas hipóteses de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Desse modo, certamente a autoridade fiscal concluiu inexistir prova inequívoca da intenção de fraude. Em suma, a autuação não contemplou acusação de tal prática.

O lançamento da contribuição para o PIS, unicamente na modalidade "repique", encontra-se corretamente formalizado segundo descrição dos fatos e enquadramento legal nos termos da Lei Complementar 77/90, de acordo com as peças integrantes do auto de infração às fls. 124/125 e demonstrativo de apuração do IRPJ às fls. 121. Ademais, ao contrário do que afirma a recorrente, não se exigiu PIS do ano de 1996, o fato gerador indicado no auto de infração é de 31/12/95 (fls. 124).

Os juros de mora foram calculados de acordo com a legislação de regência, expressamente citada nos demonstrativos de apuração dos autos de infração, às fls. 122, 126 e 130.

Portanto, não procede a alegação de nulidade dos autos de infração, uma vez que não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72.

Passo ao exame das preliminares de nulidade do acórdão de primeira instância.

Observe que as alegações da impugnação estão relacionadas no relatório que integra o acórdão refutado, o que comprova que a Turma Julgadora tomou conhecimento delas e as considerou no seu julgamento, como bem ilustram as conclusões abaixo, transcritas do citado acórdão:

"17. A interessada arguiu a nulidade da autuação (fls. 142, 143, 144, 154, 157, 158 e 159) e alegou que o lançamento resultava unicamente da vontade da autoridade autuante, contra o princípio da legalidade, insculpido nos Art. 5º, II e 150, I da Constituição Federal, sendo os Autos nulos de pleno direito (fl. 137).

18. Da análise do presente processo, verifica-se que não existem quaisquer vícios insanáveis, previstos no Processo Administrativo Fiscal, que possam



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

acarretar a sua nulidade, nos termos do Art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito:

Art. 59- São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

19. Em relação aos Autos de Infração impugnados, verifica-se que foram lavrados por autoridade administrativa plenamente vinculada, respeitando os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária, e com a correta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.

20. Verifica-se, ainda, nos Autos que a descrição dos fatos e as provas juntadas ao processo permitem esclarecer a causa central da autuação, bem como toda sistemática aplicável à constituição do crédito tributário e, por sua vez, a argumentação desenvolvida pela interessada nas peças impugnatórias permite concluir que o motivo da autuação e a metodologia de apuração das diferenças de receitas apuradas foram compreendidas, tanto que contestadas.

(...)

30. Os Autos de Infração só seriam considerados nulos na hipótese de conterem elementos que implicassem preterição do direito de defesa do sujeito passivo, ou, ainda, se ausentes os requisitos mínimos necessários à sua feitura em boa forma, de modo a, igualmente, impedir o exercício desse direito, em sua amplitude, o que não ocorreu, no caso em tela.

31. Conclui-se que não são nulos os Autos de Infração, ao contrário do que afirmou a interessada, uma vez que efetivamente estão em consonância com o que preceitua o Art. 142 do CTN, especialmente pelo fato de a interessada haver demonstrado conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo plenamente o seu direito de defesa.

32. Rejeitada a preliminar de nulidade.

(...)

80. Qualquer consideração acerca da dedutibilidade, atipicidade ou desnecessidade de despesas financeiras deve ser precedida de uma verificação do direito aplicável à espécie. Com efeito, a interessada alegou a inaplicabilidade o disposto no art. 242 do RIR/1994 que dispõe:

(...)"

Pelo visto, o relator considerou todas as alegações de nulidade suscitadas e as reuniu numa única análise, fundamentando o seu voto de maneira conjunta e abrangente. Ressalve-se que eventual ausência de menção específica a um determinado argumento de contestação, a exemplo da alegada omissão quanto ao questionamento sobre o enquadramento legal da CSLL, não resulta em omissão, e,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

conseqüentemente, cerceamento do direito de defesa, se a decisão, no conjunto da sua análise, abrangeu tal argumento.

É perfeitamente possível que se discorde da decisão, como efetivamente ocorre com a ora recorrente. No entanto, considero descabido cogitar de omissão no acórdão. Assim como no auto de infração, é improcedente a alegação de nulidade do acórdão de primeiro grau.

No mérito, inicialmente devo destacar que a autuação não esteve baseada em presunção. Parece-me muito claro que a infração definida como despesa indedutível, à vista do enquadramento legal, da descrição da irregularidade e dos elementos de prova, foi caracterizada por meio de prova direta.

Discute-se quanto à legalidade da dedução de R\$ 8.575.276,67 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas de variação monetária, juros e participação nos lucros. A autuação relativa à contribuição para o PIS decorreu da diferença de IRPJ apurada.

As despesas em questão são decorrentes de emissão de debêntures. Segundo De Plácido e Silva³, debênture é palavra de origem inglesa, adotada pela nossa terminologia jurídica especialmente para designar a obrigação, ou título, representativo de empréstimo em dinheiro feito por uma sociedade comercial.

Conforme aqui já relatado, todas as operações vinculadas à emissão das debêntures foram quitadas por intermédio de créditos entre os contratantes, desde a primeira operação, redução de capital deliberada pela AGE em 23/06/95, até a derradeira, aumento de capital deliberado pela AGE em 27/12/95.

Por seu lado, a recorrente ratificou a ausência de ingresso de recursos financeiros, às fls. 255/256:

"Como devidamente informado e comprovado pelos documentos entregues e constatado pela própria fiscalização, os registros contábeis indicam e comprovam que o pagamento realizado pelo subscritor das debêntures emitidas pela

³ "Vocabulário Jurídico", Rio de Janeiro, Editora Forense, 18ª edição, 2001, pg. 240.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

recorrente, foi realizado mediante a utilização de créditos existentes em conta corrente e não em dinheiro.

A origem de tais créditos, como atestado pela própria agente fiscal, decorre da redução do valor do capital social da recorrente, sendo absolutamente regular e legal tal utilização, visto que não decorre de operação contrária a qualquer disposição de lei. Da mesma forma, a aquisição de tais créditos pela subscritora das debêntures junto aos seus titulares, acionistas da Recorrente, foi realizada mediante regular instrumento de cessão de créditos firmado entre as partes, cuja cópia também foi entregue à autoridade fiscal."

Despesas operacionais são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais conforme o ramo de atividade. A jurisprudência deste Conselho consagrou o entendimento de que a dedutibilidade de uma despesa operacional não está condicionada apenas a ela ter sido assumida ou paga, é imprescindível que reste comprovado que se refere à contraprestação de algo recebido.

A meu ver, a deliberação para emissão de debêntures pressupõe a necessidade de ingresso de recursos financeiros novos para a realização das atividades empresariais da sociedade. Não importa se esses recursos serão destinados à implantação de projetos de modernização, de ampliação, etc, ou mesmo se representarão um instrumento para superação de momentânea dificuldade financeira. Nesse contexto, as despesas correspondentes são dedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No entanto, no caso concreto, a ausência de captação de novos recursos veio demonstrar a desnecessidade da emissão das debêntures. Ainda mais quando os créditos utilizados na aquisição dos citados títulos foram originários da redução de capital promovida pela recorrente.

Na prática, nem a redução de capital provocou a saída de recursos financeiros da empresa nem o pagamento pela aquisição dos títulos resultou em ingresso, assim como o posterior aumento de capital. Em suma, as transações não ensejaram qualquer fluxo financeiro. Donde só se pode concluir pela desnecessidade das despesas correspondentes, uma vez que a emissão das debêntures nada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

acrescentou à atividade empresarial da recorrente. Poder-se-ia até definir como uma "operação vazia".

Por outro lado, a emissão dos títulos realizada em conformidade com a Lei 6.404/76, conforme assegurado pela recorrente, o que admito como verdadeiro apenas para fins de argumentação, é irrelevante no caso concreto, haja vista a demonstrada impossibilidade de dedução das correspondentes despesas na determinação das bases de cálculo dos tributos exigidos. A regular deliberação de AGE tem validade para fins societários, no entanto, os efeitos tributários estão disciplinados na legislação própria, a rigor do art. 118 do CTN.

O pedido da recorrente para correção monetária dos valores creditados aos acionistas, em razão da redução do capital social, não pode ser atendido. No caso de despesa desnecessária, regularmente contabilizada, adicionada ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real, por força do art. 195, I, do RIR/94, não ocorre alteração na contabilidade, trata-se apenas de ajuste fiscal, portanto, de natureza extra-contábil.

A autuação relativa à CSLL tem o mesmo fundamento da referente ao IRPJ, como se percebe pela descrição da irregularidade e do enquadramento legal. Observe-se o dispositivo da Lei 8.981/95⁴, citado no auto de infração:

"Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

(...)"

Logo, são aplicáveis à apuração da CSLL as mesmas condições de dedutibilidade de despesas válidas para o IRPJ. Correto o enquadramento legal do auto de infração da CSLL.

⁴ Redação dada pelo art. 1º da Lei 9.065/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

A exigência de juros de mora sobre o valor do tributo não pago no vencimento decorre do comando do artigo 161 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN) - que goza do *status* de lei complementar:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)”

A sua incidência independe do “motivo determinante da falta”. Os juros de mora estão vinculados ao tributo devido e devem ser indicados no auto de infração mesmo na hipótese de suspensão de exigibilidade em consequência de ordem judicial. A sua exigência está condicionada à do principal (o tributo): a decisão definitiva, administrativa ou judicial, conforme o caso, é que definirá se o tributo é devido e, conseqüentemente, se os juros também são.

A suspensão da exigibilidade implica na impossibilidade de o sujeito ativo adotar os procedimentos legais de cobrança, administrativa ou judicial, do crédito tributário. Entretanto, não interrompe ou elimina a incidência dos juros de mora, conforme claramente disposto no acima transcrito art. 161 do CTN, excetuada a hipótese de existência de depósito do montante integral discutido, por razões que não cabe aqui expor uma vez que não se trata do caso analisado neste processo.

Juros de mora não representam sanção. Têm caráter compensatório decorrente do custo financeiro com o qual o contribuinte onera o sujeito ativo ao pagar o crédito tributário após o vencimento. Hugo de Brito Machado tem esclarecedora lição sobre a sua natureza:

“Os juros, embora denominados juros de *mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte.”⁵ (destaque em *italico* consta do original).

A taxa SELIC, correspondente à média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Públicos Federais, do ponto de vista dos seus fundamentos econômicos, exatamente

⁵ “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Dialética, São Paulo, 4ª edição, 2000, pag. 141.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

por refletir o custo financeiro de rolagem da dívida interna pelo Tesouro Nacional, adapta-se adequadamente como fator compensatório desse ônus imposto pelo atraso na quitação dos créditos tributários. Também não se deve olvidar que a taxa SELIC é igualmente aplicada sobre tributos restituídos e compensados.

A sua variação reflete as condições de mercado e não representa correção monetária, instituto há muito banido do ordenamento tributário brasileiro. Afirmar-se que a SELIC é novo tributo, ou é aumento de tributo ou ainda, é confisco, não resiste ao cotejo entre esses conceitos legais e o de taxa de juros.

Também é descabido cogitar-se de ocorrência de *bis in idem*, uma vez que para tal pressupõe-se dupla tributação originária do mesmo sujeito ativo e incidente sobre um mesmo fato tributável. O que, no presente caso, não acontece tendo em vista que juros de mora não são tributo.

O art. 161 do CTN fornece o respaldo legal da exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC. Observe-se o que preceitua o parágrafo 1º do citado artigo, a seguir transcrito:

"Art. 161.(...).

§1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(...)"

Esse parágrafo contém uma regra de aplicação subsidiária que determina a aplicação da taxa de 1% desde que não haja lei específica que regule a matéria de maneira diversa. O intérprete atendo entenderá que a taxa de 1% não significa um limite para o legislador ordinário, que, se ultrapassado, caracterizaria uma ofensa ao princípio da hierarquia das normas jurídicas. Trata-se de autorização expressa, concedida pela lei complementar, para que a lei ordinária disponha de modo diverso, como assim fez o art. 13 da Lei 9.065/95:

"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59
Acórdão nº : 103-21.543

equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente."

Portanto, o ato legal que introduziu a aplicação da taxa de juros, Lei 9.065/95, para fins do que determina o *caput* do art. 161 do CTN, em percentual equivalente à taxa SELIC, encontra-se em harmonia com a norma complementar à Constituição da República.

Trata-se de situação diversa da que ocorre com comando semelhante inserido no artigo 150 do Código: "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150). Ali, se a lei ordinária fixar prazo maior, invadirá o âmbito privativo da lei complementar em desrespeito ao comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

A escolha da SELIC pelo legislador para fins do atendimento ao comando do art. 161 do CTN afasta qualquer ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária, ao contrário do que alguns propugnam, haja vista a sua criação por intermédio de resolução do Conselho Monetário Nacional. Ilegalidade ocorreria se ela fosse aplicada para os mesmos fins tributários sem existência de lei que previsse tal aplicação.

Falar-se em desrespeito à competência tributária significa repetir-se o mesmo equívoco de interpretação já apontado no parágrafo anterior. Não foi o Conselho Monetário Nacional quem determinou essa exigência, foi a lei, atendidas as regras de tramitação legislativa do Congresso Nacional.

As variações mensais da taxa SELIC não constituem afronta aos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica. O elemento aplicado como taxa de juros consta da lei, como exigido pelo art. 161 do CTN, é fixo e previamente conhecido. Variável é o seu percentual por refletir o contexto econômico. Não há, portanto, nenhuma agressão à estabilidade das relações jurídicas.

Tampouco vislumbro desrespeito ao § 3º do art. 192 da Carta Magna, que fixou em 12% ao ano o limite da taxa de juros reais. Observe-se que essa regra está inserida no Capítulo IV do Título VII, o que a torna aplicável ao Sistema Financeiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11543.003405/2002-59

Acórdão nº : 103-21.543

Nacional e não ao Sistema Tributário Nacional (Capítulo I do Título VI). Ademais, esse parágrafo foi revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 29/05/2003.

Por fim, há muito se encontra pacificado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC, para fins do que determina o art. 161 do CTN, é legal e constitucional.

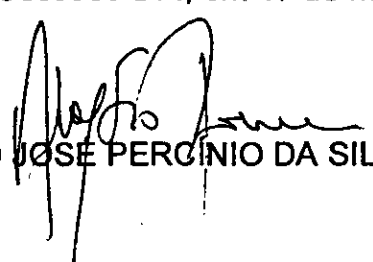
Quanto à alegação de desrespeito ao princípio constitucional da vedação do tributo confiscatório, tal princípio é dirigido aos tributos em geral, não se aplica às multas. O entendimento de que o art. 150, IV, da Constituição da República abrange as multas, como querem alguns, não encontra respaldo na nossa doutrina tributária. Para ilustrar, recorro à objetividade do ensinamento de Hugo de Brito Machado⁶:

“Em síntese, qualquer que seja o elemento de interpretação ao qual se dê ênfase, a conclusão será contrária à aplicação do princípio do não-confisco às multas fiscais. Se prestigiarmos o elemento literal, temos que o art.150, inciso IV, refere-se apenas aos tributos. O elemento teleológico não nos permite interpretar o dispositivo constitucional de outro modo, posto que a finalidade das multas é exatamente desestimular as práticas ilícitas. O elemento lógico-sistêmico, a seu turno, não leva a conclusão diversa, posto que a não-confiscatoriedade dos tributos é garantida para preservar a garantia do livre exercício da atividade econômica, e não é razoável invocar-se qualquer garantia jurídica para o exercício da ilicitude.”

A alegação de que a multa aplicada é confiscatória carece de fundamento jurídico.

Pelo exposto, deve-se negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF., em 17 de março de 2004


ALOYSIO JOSÉ PERÇINIO DA SILVA



⁶ “Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988”, Dialética, 4ª edição, página 107.