



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 16327 002113/2005-10  
**Recurso n°** 155 817 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Acórdão n°** 101-97.084  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2008  
**Recorrentes** 2ª TURMA DRJ – BRASÍLIA – DF e PRIMO SCHINCARIOL IND DE CERVEJAS E REFRIGERANTES S/A

IRPJ – DECADÊNCIA – Uma vez expirado o prazo previsto no art 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: 1) Por maioria de votos acolher a preliminar de preclusão do direito do Fisco auditar fatos ocorridos após o prazo decadencial, para fins de apuração dos efeitos desses em períodos de apuração não decaídos, vencidos os conselheiros Jose Sergio Gomes e Antonio Praga, que rejeitavam essa preliminar, sendo que o conselheiro Antonio Praga apresenta declaração de voto; 2) Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício pela perda do objeto, acompanham o relator, pelas conclusões, os conselheiros Jose Sergio Gomes e Antonio Praga, que conheciam e negavam provimento

  
Antônio Praga

Presidente

  
José Ricardo da Silva

Relator

07 JUL 2010



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, José Sérgio Gomes (suplente convocado), Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Júnior, Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

## Relatório

A Egrégia 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, recorre de ofício a este Colegiado contra a decisão proferida no Acórdão nº 18.485, de 08/09/2006, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos autos de Infração de IRPJ, fls. 293 e CSSL, fls. 304.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 317/332), as seguintes irregularidades fiscais:

(.)

### 1-FATOS

*1.01- Pelo Instrumento Particular de Constituição de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, datado de 08/11/1995, a Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A e BOSWELL HOLDING INC, cidade do Panamá, república do Panamá, neste ato representada pelo SR. Paulo Schiasari Filho (CPF 873.631.948-15), decidem pela constituição de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada.*

*A sociedade girará sob a denominação de Primo Schincariol Cervejas e Refrigerantes do Nordeste Ltda, com sede à Rua Otávio Mangabeira, 183- Centro da cidade de Paulo Afonso, no Estado da Bahia*

*O capital social é de R\$ 100.000.000,00, dividido em 100.000.000 cotas sociais com valor de R\$ 1,00 cada, subscritas nas seguintes proporções:*

*A) Primo Schincariol Indústria de Cervejas e refrigerantes S/A com R\$ 10.000.000,00 que será integralizada na seguinte forma: R\$ 1.000.000,00 em moeda corrente do país em 5 dias após a obtenção do arquivamento na Junta comercial do Estado da Bahia e R\$ 9.000.000,00, no ato mediante entrega de nota promissória no vencimento para 31/12/1997, admitindo-se liquidações antecipadas de acordo com as necessidades financeiras da sociedade*

*B) Boswell Holdings Inc, com R\$ 90.000.000,00, integralizados com R\$ 9.000.000,00 em moeda corrente no país e R\$ 81.000.000,00 em nota promissória.*

*1.02- 1ª ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL DA SCHINCARIOL CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE LTDA. Aprovam a cessão de 90.000.000 cotas de capital no valor de R\$ 1,00, que a cotista Boswell Holdings Inc. (representante Sr. Paulo Schiasari Filho) fez a Hogan Promotions S/A, na cidade de Nassau, Bahamas.*

representada pelo seu procurador Sr Stefan Mennel (CPF 272.608.608-04), conforme procuração de 18/11/1995, conforme procuração de 10/11/1995

1.03 - 2º ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL DE PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE - Aprovam a cessão de 90.000.000 cotas de capital, que a Hogan Promotions S/A fez, sendo 89.900.000 cotas à Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A e 100.000 à Schincariol Participações e Representações.

Com isso, as participações no capital ficaram assim: PSICR R\$ 99.900.000,00 e SRPR R\$ 100.000,00. Pela Hogan ainda assina, Sr STEfan Mennel, que assina junto aos representantes da PSICR e como testemunhas Laurindo Vidotto (CPF 204.441.848-72) e Sérgio Amador (CPF 984.599.108-49). (pelo 4º tabelião notarial de Itu-SP).

1.04 -CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS DE CAPITAL ASSINADO E CELEBRADO POR HOGAN PROMOTIONS INC E PSICR (21/12/1995) A Hogan Promotions Inc, com sede na cidade de Nassau, Bahamas, vendedora, representada pelas suas diretoras Sra. Irmã Quinones e Melissa Montenegro, e PSICR/SPR, representadas por seus diretores José Nelson Schincariol, Francisco Flora Neto, como compradora. Decidem:

A vendedora vende 90% das ações de capital da Schincariol Nordeste, correspondente a 90.000.000 cotas ao preço de R\$ 1,00 cada, à PSICR (89.900.000 cotas) por US\$ 134.850.000,00 e a SPR (100.000 cotas) pelo preço de US\$ 150.000,00. Portanto os preços totais das cotas perfazem US\$ 135.000.000,00, que serão liquidadas conforme cronograma a seguir.

Descrição	Valor em US\$	data pagto
na data da assinatura	21/12/1995	4.595.145,33
na data da assinatura	21/12/1995	150.000,00
contra nota promissória	**	83.454.845,67
ágio US\$46.800.000	12/12/1996	7.800.000,00
	12/12/1997	7.800.000,00
	12/12/1998	7.800.000,00
	12/12/1999	7.800.000,00
	12/12/2000	7.800.000,00
	12/12/2001	7.800.000,00

1.05- 3ª ALTERAÇÃO DE CONTRATO SOCIAL DE PRIMO SCHINCARIOL INDÚSTRIA DE CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE - A SPR detentora de 100.000 cotas, retirando-se da sociedade, cede e transfere a sua cotas livres, à Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S/A

1.06 -LAUDO DE AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - DA PRIMO SCHINCARIOL CERVEJAS E REFRIGERANTES DO NORDESTE LTDA - A empresa Barbosa e Ribeiro Consultores Associados S/C registra.

1-Concluíram que o patrimônio líquido em 29/12/1998, era de R\$ 100.123.903,85, representado pelas contas de capital, no valor de R\$ 100.000.000,00 e lucros acumulados de R\$ 123.903,85. O registro na Junta comercial do Estado de São Paulo, esta datada de 22/05/1996, sob número 96035508 e protocolo 960243186,

2-0 Protocolo de Incorporação e Justificação, datado de 27/12/1995 (fl 116 a 128, consta que os motivos que levaram a incorporação, são a) a incorporação resultará em maior integração e unidade administrativa, comercial e financeira, bem como na redução dos custos operacionais dessa sociedade pois, a partir da dissolução da associação com empresa estrangeira não é do interesse dos cotistas e acionistas de ambas as sociedades manter o funcionamento da empresa incorporada como sociedade autônoma, mas sim como filial da Primo Schincariol, para iniciar instalação da unidade de produção em Paulo Afonso/Ba. Assim, as administrações da PSICR e da Nordeste entendem que a proposta atende amplamente aos interesses dos cotistas e acionistas de ambas as sociedades (que são os mesmos)

Depois de comentar sobre os critérios de avaliações, registra como fica a situação do capital da sociedade em consequência da incorporação, mencionando que a PSICR irá adquirir até a data da incorporação as cotas da Nordeste pertencentes a SPR. Como única cotista a PSICR extinguiu a Nordeste e por isso, não acarretará movimentação no capital da PSICR, pois substituiu na conta de investimento na Nordeste pelas contas que movimentavam na Nordeste.

No lugar da Nordeste como empresa, será aberta uma filial (fis 129 a 132).

#### 1.07 DOS PAGAMENTOS

1.07.1 O primeiro valor, que indica pagamento no ato da assinatura, foi feito por meio da Primo Schincariol Internacional, situada na Ilha da Madeira (Paraiso Fiscal), conforme balanço daquela empresa encerrado em 31/12/1995

1.07.2 Aviso bancário de débito à conta 3.474.6 do Banco do Brasil, datado de 27/12/96, onde a PSICR é debitada por R\$ 8.144.760,00, anexada a carta (assinada por José Nelson Schincariol e José Domingos Francisquinelli), destinada ao Banco do Brasil, onde solicita o cheque administrativo para pagamento a RBS Participações

Carta dirigida ao Banco do Brasil, autorizando debito na conta corrente 3.474.6 no valor de R\$ 8.144.760,00. Em cheque administrativo a favor da RBS Participações (fl. 138). Assinado por José Nelson Schincariol e José Domingos Francisquinelli.

Contratos de compra e venda de letras do tesouro americano (T Bills), datado de 27/12/1996 onde a RBS Participações vende a PSICR (assinaturas sem identificação do nome). Os T Bills tinham valor de Face USD 7.937.223,14, pelo preço em reais de 8.144.760,00, data de vencimento 27/03/97, nº de referencia 63625401127, sem identificação

do n° cusip Assinado por José Nelson Schincariol e José Domingos Francisquinelli (fl. 139 a 141)

Contrato de compra e venda de Tbilis (em português e inglês), onde o Credit Lyonnais (Uruguai) compra as mesmas Tbilis que a PSICR havia adquirido da R.B.S, pelo valor de USD 7.800.000,00, na mesma data (assinaturas sem identificação e pelo Credit Lyonnais, Otávio F. O Silva e Jorge A Fontana

(...)

### INDÍCIOS

A empresa Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Nordeste, nasceu em 08/11/95, com capital de R\$ 100.000.000,00, dos quais 90% foi integralizado com Notas Promissórias (valor R\$ 90.000.000,00), sendo sócios PSICR (10%) e Boswell Hoding Inc

Em 11/12/1995 a Boswell Holdings vendeu sua participação para a empresa Hogan Promotions, localizada na cidade de Nassau, Bahamas, tendo como seu representante o Sr. Stefan Mennel (CPF 272.608.608-04).

Em 26/12/1995 a Hogan vendeu sua participação para a PSCIR e SPR por US\$ 135.000.000,00, que equivalia à taxa de conversão do dólar à época (R\$ 0,9702) a R\$ 130.977.000,00. Neste momento o patrimônio líquido da empresa do Nordeste valia R\$ 100.123.903,85, que equivalia à taxa do dólar da época a US\$ 97.140.211,47. Considerando que 90% das cotas foram vendidas, temos a relação R\$ 90.111.513,42 (90% do patrimônio líquido) equivalendo a US\$ 87.426.190,32, ou seja, foi pago um ágio de R\$ 40.865.486,58, equivalente a US\$ 47.573.809,68 (grifei)

Cite-se que a empresa em questão situava-se no centro da cidade de Paulo Afonso, num escritório, que nunca poderia ser transformada em indústria de cerveja e refrigerante e que, fundamentalmente, o proprietário do imóvel sito a Rua Otávio Mangabeira, n° 183 (Sr. Vilfredo Guerra Lima) afirma que cedeu o endereço de forma gratuita e que a referida empresa nunca funcionou ou se instalou no local n(fl. 258/9).

Em 30/12/1995 com a incorporação a empresa do Nordeste ficou existindo apenas como filial.

As remessas efetuadas para a Hogan foram feitas via aquisição de Tbilis ou com empréstimos de mútuos com a PSI (Ilha da Madeira) com contratos de mútuos sem registro no Banco Central, portanto, sem qualquer intermediação pelo Banco Central do Brasil

Todos os documentos têm como característica de localidade de execução a cidade de Itu, em São Paulo, tendo em vista, os reconhecimentos de firmas e outras informações, mesmo considerando que o objeto estava situado na Bahia e que os sócios estão situados no exterior.

(...)

## CONCLUSÃO

*Toda esta malha de atividades foram forjadas, em tese, com o fim de remeter moedas para o exterior, sem qualquer anuência do Banco Central e desta forma colocando US 51.545.145,33 para fora do país (US 4.745.145,33 e US 46.800.000,00), ora por aquisição de T Bills, ora por mutuo com a sua controlada em paraíso fiscal, mas sempre, sem o conhecimento do Banco Central.*

*Ou seja, A Boswell e a Hogan, se existem, pois não há nenhuma prova documental dessa existência, são off shores, cujos proprietários não aparecem em momento algum, em documento algum.*

*Que os Srs Paulo Schiezari filho e principalmente o Sr. Stefan Mennel aparentam serem "laranjas" nesta malha de criação da empresa do Nordeste, criação, transferência, incorporação num curto período de tempo (grifei)*

*O empréstimo do endereço (um escritório) em localidade fora de centros populacionais para abertura de uma indústria de cervejas e refrigerantes, num Estado que já possuía uma fábrica (cidade de Alagoinhas - próxima a Salvador). Deve-se observar que o proprietário do imóvel em Paulo Afonso foi procurado, segundo ele, por proposto da Primo Schincariol Cervejas e Refrigerantes do Nordeste Ltda, que necessitando de um endereço para cadastrar-se, solicitou autorização para fazer constar no seu Contrato Social de Constituição o endereço deste imóvel e que a referida empresa nunca funcionou no local (fls. 258 e 259)*

*Isto que dizer, que em tese, teria havido o crime de evasão de divisas (art. 22 da Lei 7.492/86 e na esfera tributária, entendo ser passível de enquadramento no inciso I e IV, art 1º da Lei 8.137/90, pois na operação, resultou em redução de lucros tributáveis a partir da criação fictícia de ágio na aquisição de cotas da empresa do Nordeste e variações cambiais dos valores a pagar a Hogan promotions.*

*Entendemos, sempre em tese, que houve fabricação de documentos para ocultar, vontade real, e esta vontade real era de remeter divisas para fora paraísos fiscais primeira linha, e reduzir tributação interna, como decorrência dos fatos elencados.*

*Foram criadas despesas que diminuíram suas resultadas positivas eventuais, durante longo período, quer seja pela amortização do ágio pago na aquisição, quer pela variação cambial redundante da dívida criada e só liquidada no ano de 2001.*

*Trata-se, portanto, em tese, da formalização de empresa fictícia, assentadas nomes de empresas sócias das quais se desconhecem e que se tem dificuldades enormes de certifica-las, bem como utilização de laranjas para torná-las vivas, redundou em diminuição dos lucros sujeitos à tributação, sem contar as remessas para o exterior sem qualquer vinculação no Banco Central do Brasil.*

## DECISÃO

*É de questionar o motivo que a Schincariol, uma empresa de grande porte, dotada de vigor suficiente para colher opinião de profissionais destacados no mercado, em aproximadamente 20 dias, "perde" com a decisão de constituir a empresa em Paulo Afonso, a quantia de US\$ 46 milhões de dólares, senão para fins outros.*

*A simulação, em tese, caracterizada pelos eventos narrados, trouxe, na esfera tributaria, influências que ora tratamos de corrigir, assim é imperativo a glosa da amortização do ágio, ocorrido na época da incorporação (ano calendário 1995), no valor de US\$ 46.800.000,00, equivalente à época em R\$ 45.405.360,00. Vide cópia de declaração de 1996 (fls 260 a 265) onde não aparece tal movimento na conta específica de ágio (fl 263 verso) (grifei)*

*Considere-se que a amortização do ágio não pôde ser apurada formalmente, devido a omissão de informação por parte do fiscalizado, todavia, a norma contábil e seus princípios gerais indicam que ao incorporar, o valor do investimento é substituído pelas contas do ativo e passivo da incorporada, o que sobra é o ágio que mercê da não existência da empresa, como investimento, tem, como único lugar contábil possível de acolher tal valor as contas de resultado (vide cópia da Declaração de Imposto de renda do ano calendário 1996, onde não aparece a conta de ágio, que conforme o contribuinte foi lançado no ativo, nem tampouco se verifica na conta de investimento (fls 252 a 265, especialmente a folha 263 verso).*

*A glosa de variações cambiais no período de 1995 a 2001, conforme quadro composto por esta fiscalização, baseado nas poucas informações que dispúnhamos, mas que fecha com o saldo (única informação) da conta do passivo onde registrava a dívida com a empresa Hogan Promotions (fl 268), conforme quadro abaixo:*

*A tributação com imposição de multa agravada tem como fundamentação legal o artigo 44, item 2, da Lei 9 430/96 por evidências de simulação apresentadas no relatório.*

( )

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls 364/386), juntando, ainda, os documentos às fls. 387/605, onde apresenta as seguintes alegações:

*Preliminar de decadência: que, no caso, não houve simulação, logo o prazo decadencial é do art 150, § 4º, do CTN (tributo sujeito a lançamento por homologação); que inexistente prazo em aberto para constituição de crédito tributário, ainda que na hipótese, apenas para argumentar, houvesse simulação, fraude ou dolo; que, nesses casos, o prazo do art. 150, § 4º deixa de prevalecer, aplicando-se o prazo do inciso I do art 173, ambos dispositivos do CTN; que, nessa linha de entendimento, existe precedente jurisprudencial do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (1º CC/4ª Câmara/ ACÓRDÃO 104-18 946, de 17/09/2002); que o fato gerador da matéria*



*objeto dos presentes autos ocorreu em dezembro/1995; entretanto, o lançamento fiscal deu-se muito tempo após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos contado retroativamente a partir de 19 de dezembro de 2005, data em que foi dada ciência à impugnante do lançamento em questão; que, por conseguinte, considerando o termo a quo tanto do art. 154, § 2º quanto do art. 173, I, ambos dispositivos do CTN, tem-se a ocorrência da caducidade ou perda do direito de lançar*

*Da inexistência de simulação (fls. 387/410). A referida sociedade passou por diversas modificações em sua composição societária, objetivando o fim a que se propunha, que assim se resume:*

*- capital social de R\$ 100 milhões, do qual a atuada participava com dez por cento, pertencendo o restante à outra sócia (BOSWELL) .*

*- cessão em 11/12/1995, pela BOSWELL, da totalidade de suas quotas à empresa HOGAN PROMOTIONS INC, com sede na cidade de Nassau, Bahamas (fls 84, 87 e 249);*

*- cessão em 21/12/1995, pela HOGAN, de suas quotas no capital da PSCR Nordeste à atuada (com sede em Itú/SP) e à SCHINCARIOL PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES (SPR), também com sede em Itú/SP, na proporção de 89 900.000 e 100 000 quotas, pelo preço de US\$ 134,850 000.00 e US\$ 150,000.00, respectivamente (fls 478/493), em virtude de que a atuada passou a deter 99,9% do capital social da referida empresa, ficando a SPR como 0,1%;*

*- cessão, pela SPR, de suas quotas no capital da PSCR Nordeste à atuada, passando esta, por conseguinte, a deter 100% da capital da PSCR Nordeste,*

*- incorporação da PSCR Nordeste pela atuada e conseqüente transformação do estabelecimento em filial da incorporadora, de que resultou pagamento de um ágio no valor de US\$ 46,800,000.00, equivalentes a R\$ 45 405.360,00 já amortizados.*

*O ágio Que é inegável que essas operações ocorreram, o que não se admite é que isso sirva de fundamento para a atuação levada a efeito, pois a despeito das alegações do Fisco, todas elas foram feitas no interesse da empresa (fls. 465/477); que a fiscalização desconsiderou, pura e simplesmente, todas as operações, embora fossem elas válidas e legítimas, apenas porque delas resultou o pagamento, pela atuada, de um ágio, entendendo como desnecessário ao negócio que se fazia e, portanto, indedutível tanto para efeito de apuração do lucro real, quanto da base de cálculo da CSLL; que a utilização, pelo senhor Auditor-Fiscal, de critério totalmente subjetivo na sua aparente caracterização de despesa não necessária, confere insegurança ao lançamento, dubiedade de interpretação; que todas as operações se fizeram com a mais estrita observância das normas jurídicas do País, não havendo entre elas qualquer uma cujos contratos não hajam logrado registro no órgão competente (fls. 478/513), o mesmo se dando em relação a todos os pagamentos a ela vinculados; que a atuação da impugnante é, ao contrário do que afirma o ilustre Auditor, inteiramente lícita e isenta de qualquer vício que a maculasse, seja para efeitos comerciais, seja para efeitos tributários.*

*Ainda, quanto ao ágio: que o ágio ocorreu e foi pago e foi deduzido, como despesa, na escrituração fiscal, pois a legislação permite; que não houve fraude ou simulação; que o ônus da prova da ocorrência de fraude ou simulação é do Fisco, que as ilações extraídas pelo ilustre Auditor dos documentos e depoimentos, por ele coletados e acostados aos autos, não são capazes de imprimir certeza no julgador de que houve fraude, dolo ou simulação nas citadas operações; que não é a autuada que coloca dúvida nas constatações do Auditor-Fiscal, mas, sim, ele próprio; que os dispositivos do RIR/94 e RIR/99, invocados pelo ilustre Auditor-Fiscal, como infringidos pela impugnante, não se aplicam ao caso, pois tratam de adição ao lucro líquido na apuração do lucro real e que as operações realizadas pela impugnante não se subsumem aos citados dispositivos; que, por isso, não pode prosperar o lançamento fiscal;*

*Das variações monetárias passivas: que as glosas de despesas de variações monetárias passivas é insubsistente, tendo em vista que a aquisição da participação da Hogan no capital da PSCR Nordeste, pela autuada, foi efetuada com previsão de pagamento parcelado e com especificação do montante devido em dólar dos Estados Unidos da América, o que, por si só, justifica a ocorrência das variações monetárias passivas; que, ademais, a dedução das referidas variações monetárias, tanto para efeito do IR, quanto para efeito da CSLL, estão intimamente ligadas à dedução do ágio, que as variações monetárias passivas nunca são desnecessárias ou evitáveis.*

*Da multa qualificada: que sobressai cristalina a impropriedade da acusação feita pela fiscalização de que a autuada, em tese, agira com intuito de fraudar a Fazenda Pública, para, com supedâneo na própria afirmativa, proceder a exasperação da multa de ofício de 75% para 150%, cuja aplicação é restrita às hipóteses de evidente intuito de fraude, como diz o art 957, II, do RIR/99; que para sua aplicação não basta a simples presunção; que sua aplicação carece de elementos robustos sobre a ocorrência do dolo; que o citado dispositivo não pode ser aplicado levemente; nesse sentido cita precedente jurisprudencial da 3ª Câmara do 1º CC do MF; que o Fisco não comprovou a ilegitimidade da operação (simulação) e, por conseguinte, resta afastada a acusação de evidente intuito de fraude.*

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*

*Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001*

*LANÇAMENTOS DO IRPJ E REFLEXO (CSLL). PRELIMINAR. DECADÊNCIA RECONHECIMENTO DE DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO IRPJ AUSÊNCIA DE CADUCIDADE EM RELAÇÃO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DA CSLL.*



*I - Quanto ao Imposto de Renda, nos lançamentos de ofício com base no art 149, inclusive quando da existência de dolo, simulação e fraude fiscal, o termo a quo - para contagem do prazo decadencial de cinco anos - é do inciso I do artigo 173, ambos dispositivos do CTN;*

*II - Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro líquido - CSLL para a seguridade social, o prazo de decadência é de dez anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado (Lei nº 8.212/91, art 45)*

*INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PERDA FORJADA (DOLO, SIMULAÇÃO E FRAUDE FISCAL). INVALIDADE DA OPERAÇÃO PARA EFEITO TRIBUTÁRIO. GLOSA EX-OFFICIO DO VALOR DA PERDA E ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*

*INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PAGAMENTO DE ÁGIO A PRAZO COM CORREÇÃO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL (DÓLAR). PAGAMENTO DE DESPESAS COM VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA. PERDA E DESPESA FORJADAS (DOLO, SIMULAÇÃO E FRAUDE FISCAL). GLOSA DE DESPESA E ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*

*MULTA QUALIFICADA DOLO, SIMULAÇÃO E FRAUDE FISCAL - Sempre que houver conduta dolosa do sujeito passivo buscando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal federal, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, está configurado o evidente intuito de fraude à lei tributária de que trata o artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96 e a Lei nº 4.502/64, arts. 71, 72 e 73.*

*LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL - Não obstante o reconhecimento de decadência parcial do crédito tributário do IRPJ (lançamento principal), tal circunstância, que modificou o crédito tributário ou excluiu parcialmente sua exigibilidade, não afeta a obrigação tributária que lhe deu origem (fato gerador). Como o lançamento reflexo compartilha com aquele (lançamento principal) os mesmos fatos e as mesmas provas, comprovada a ocorrência dos fatos imputados, mantém-se o lançamento da CSLL, pois o lançamento da CSLL compartilha com o IRPJ a mesma matéria fática e as mesmas provas e inexistente razão jurídica para decidir diversamente do lançamento original.*

*Lançamento Procedente em Parte*



Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Ciente da decisão de primeira instância em 21/11/2006 (fls. 656) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 20/12/2006 (fls. 664), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, em que pese o esforço da DRJ, a decadência, quer com relação ao IRPJ, quer em relação à CSLL, impede a pretensão punitiva do lançamento de ofício em revisão, porque assim se pacificou perante a doutrina e a jurisprudência,
- b) que o art. 38 da Lei 8383/91, dispõe ao Fisco o prazo de cinco anos, contado do período de apuração em que ocorrido o seu fato gerador, para fazer exigências suplementares originadas de fatos contábeis, cujos efeitos fiscais foram devidamente informados na DIPJ, apresentada no prazo legal,
- c) que todo o objeto do presente processo decorre do pagamento de ágio na aquisição da participação societária repugnada pela fiscalização, cuja dedução na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL se reporta ao ano-calendário de 1995. Os demais valores listados no auto de infração referem-se, em sua totalidade, às variações monetárias passivas ocorridas em virtude da obrigação assumida na mencionada aquisição, que foi contratada para pagamento parcelado, indexada ao dólar dos Estados Unidos da América. Por conseguinte, no auto de infração, a dedução do ágio é a matéria principal e acessória a dedução das variações monetárias passivas daí resultantes. Assim, ante o princípio jurídico de que o acessório segue o principal, a decisão que se der ao caso do ágio refletirá de pronto, no caso das variações monetárias passivas;
- d) que é ao Fisco que cabe o ônus da prova da falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. No caso dos autos, muito mais que simples julgar, acabou o ilustre subscritor da peça sob ataque por agir como acusador quando ignorou as provas produzidas. Instalou-se em indícios e presumiu sem base legal. Emerge com clareza que desde o início de sua análise tinha tão só a preocupação de manter o lançamento. O contribuinte fez prova positiva, sendo que lhe seria demasiado exigir mais do que apresentado. A pretensão deduzida no julgado sob ataque é excessiva;
- e) que, inicialmente colocou em dúvida assinaturas lançadas em documentos. Levantou suspeita sob a existência de pessoas físicas e jurídicas, classificou alguns de "laranjas", mas não conseguiu provar, diante da prova feita pela recorrente, nada. As provas das operações se encontram nos autos, inclusive da primeira eleição do município de Paulo Afonso para sediar a empresa PSICRN/Ltda. O registro de investimento no



BACEN, a remessa de valores em pagamento, as alterações sociais e a representatividade demonstradas não podem ser afastadas por suspeitas,

- f) que ao fisco cabia demonstrar de forma objetiva, clara e concreta, a inexistência das empresas HOGAN E BOSWELL, a ausência de fato de seus representantes classificados de “laranjas”; o não investimento estrangeiro; as não compras, vendas e pagamentos de T-Bills, segundo as empresas envolvidas, as quais gozam de credibilidade no mercado nacional. Nada fez o fisco, contentando-se com suposições. Não há dúvida de que opôs ao Fisco a recorrente os fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito reclamado, cabendo a ele desfazer a prova realizada, o que não aconteceu,
- g) que é totalmente improcedente o crédito tributário lançado por meio do auto de infração objeto do presente processo, em primeiro lugar, em razão da decadência, considerando que o fato gerador da matéria principal ocorreu em dezembro de 1995, decorrendo daí a ultrapassagem sem lançamento de ofício em revisão de cinco anos contados retroativamente a partir de 19 de dezembro de 2005, data em que foi dada ciência à contribuinte da ação fiscal resistida, depois pelo fato que quanto ao mérito, nada atende o Fisco, como ficou exposto, pois não houve simulação, embasamento único eleito pelo autuante,
- h) que as empresas estrangeiras tinham existência de fato e de direito. Seus representantes classificados como “laranjas” existiram e não conseguiu o Fisco uma única prova concreta contra os mesmos, contentando-se com suposições. De início põe em dúvida assinaturas, mas quando demonstrada serem verdadeiras, afirma que isso pouco importa.

É o relatório

### Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

A matéria sob exame diz respeito à glosa da amortização do ágio e da de variação cambial passiva nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, cujos fatos decorreram das operações efetuadas pela interessada no ano-calendário de 1995, sob a acusação fiscal da ocorrência de evasão de divisas do país



Consta do Termo de Verificação Fiscal a acusação de irregularidade abaixo reproduzida, a qual foi também transcrita no voto condutor do aresto recorrido:

*A simulação, em tese, caracterizada pelos eventos narrados, trouxe, na esfera tributária, influências que ora tratamos de corrigir, assim é imperativo a glosa da amortização do ágio, ocorrido na época da incorporação (ano calendário 1995), no valor de US\$ 46.800.000,00, equivalente à época em R\$ 45.405.360,00. Vide cópia de declaração de 1996 (fls. 260 a 265) onde não aparece tal movimento na conta específica de ágio (fl. 263 verso) (grifei)*

*Considere-se que a amortização do ágio não pôde ser apurada formalmente, devido a omissão de informação por parte do fiscalizado, todavia, a norma contábil e seus princípios gerais indicam que ao incorporar, o valor do investimento é substituído pelas contas do ativo e passivo da incorporada, o que sobra é o ágio que mercê da não existência da empresa, como investimento, tem, como único lugar contábil possível de acolher tal valor as contas de resultado (vide cópia da Declaração de Imposto de renda do ano calendário 1996, onde não aparece a conta de ágio, que conforme o contribuinte foi lançado no ativo, nem tampouco se verifica na conta de investimento (fls. 252 a 265, especialmente a folha 263 verso).*

*A glosa de variações cambiais no período de 1995 a 2001, conforme quadro composto por esta fiscalização, baseado nas poucas informações que dispúnhamos, mas que fecha com o saldo (única informação) da conta do passivo onde registrava a dívida com a empresa Hogan Promotions (fl. 268).*

Ora, como se depreende do relato e da transcrição acima, os valores não constam de qualquer documento e/ou registro contábil da recorrente, eis que, como informa a própria autoridade autuante, a amortização do ágio não pode ser apurada formalmente devido a omissão de informação por parte da contribuinte.

Assim, partiu a fiscalização para uma mera dedução de que, em tese, e de acordo com os princípios gerais, o único lugar contábil possível de acolher o valor do ágio seria as contas de resultado.

Pois bem, quanto a isso, é uma dedução muito lógica, mas como pode a fiscalização afirmar que a empresa procedeu a amortização do ágio no período compreendido entre os anos de 1996 e 2001?

Ora, trata-se de uma mera ilação, limitando-se a ação fiscal a afirmar que não consta a conta de ágio na conta do ativo, nem tampouco na conta de investimento na DIPJ do ano-calendário de 1996. Ou seja, se não aparece em nenhuma conta do ativo ou de investimentos no ano-calendário de 1996, significa que a empresa registrou como despesa no próprio ano-base de 1996.

Além do fato do lançamento de ofício ter sido constituído em mera ilação, também foi qualificada a multa de ofício para 150%, com a respectiva representação penal.

Reclama também a autoridade fiscal conforme consignado no Termo de Verificação, que a glosa das despesas com variações cambiais, tendo em vista as poucas informações que obteve junto à empresa, foi baseada no saldo anual da conta do passivo.

Ao proceder a glosa da despesa mencionada com a aplicação da multa qualificada de 150%, cuja motivação limitou-se exclusivamente ao saldo da conta registrada no passivo da empresa, fica expressamente demonstrada a falta de fundamento jurídico para a sustentação da presente exigência. A simples existência de saldo na conta do passivo representa apenas a dívida junto ao credor, porém, sob hipótese nenhuma comprova a existência do registro de qualquer valor a título de despesa do exercício.

Nesse caso, deveria então a fiscalização proceder ao arbitramento dos lucros da contribuinte, pela falta de apresentação dos documentos contábeis e fiscais, porém, incabível a lavratura de auto de infração que não possui qualquer sustentação, pois os valores ali consignados são apenas virtuais, extraídos da imaginação do autuante.

Se mais não bastasse, os fatos que a fiscalização considerou ilícitos, ocorreram no ano-calendário de 1995, sendo que a ação fiscal foi realizada no ano de 2005.

Dadas as circunstâncias que envolvem o processo, vou primeiramente apresentar voto sobre a questão argüida como preliminar de decadência. Caso seja vencido nessa preliminar, apresento voto com relação ao mérito.

De início, parece-me conveniente enfocar os fatos ocorridos, sem, neste momento, proferir juízo de valor quanto às aspectos jurídicos que os envolvem.

#### Dos Fatos Ocorridos

Em 08.11.1995, a fiscalizada, Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes S.A., com sede em Itu, São Paulo (doravante PSICR-Itu), juntamente com a empresa Boswell Holdings Inc., sediada no Panamá (doravante Boswell), constituíram a empresa Primo Schincariol Cervejas e Refrigerantes do Nordeste Ltda., com sede na cidade de Paulo Afonso, na Bahia (doravante PSCR-NE-Ltda), com o capital de cem milhões de reais, dividido em cem milhões de quotas, subscritas nas proporções de 10% pela PSICR-Itu e 90% pela Boswell. A PSICR-Itu integraliza suas quotas mediante pagamento de um milhão de reais em cinco dias após o arquivamento do Instrumento de Constituição na JUCEB e nove milhões de reais mediante entrega de nota promissória vencível em 31.12.1997. Por sua vez, a Boswell integraliza suas quotas mediante pagamento de um nove milhões de reais em cinco dias após o arquivamento do Instrumento de Constituição na JUCEB e oitenta e um milhões de reais mediante entrega de nota promissória vencível em 31.12.1997.

Encontram-se, nos autos, cópias do Instrumento Particular de Constituição da PSCR-NE-Ltda, às fls. 78/83, 238/243 e 494/499. Encontra-se, também, às fls. 500/506, cópia do Certificado de Registro, emitido em 21.03.1996, do Investimento Estrangeiro de nove milhões, trezentos e cinquenta mil dólares, referentes às quotas subscritas pela Boswell.

c  


Em 11.12.1995, as quotistas PSICR-Itu e Boswell procedem à Primeira Alteração de Contrato Social de PSCR-NE-Ltda, em que decidem aprovar a cessão das quotas da Boswell para a empresa Hogan Promotions S/A, sediada nas Bahamas (doravante Hogan), conforme instrumento contratual juntado às fls. 84/87 e 231/237. Não há referência nos autos de que essa cessão de quotas tenha sido feita a título oneroso ou não

Em 16.12.95, as quotistas PSICR-Itu e Hogan firmam o Compromisso de manter a PSCR-NE.Ltda, cada qual com 50% de participação, conforme Instrumento Particular de fls. 453/463. Trata-se de acordo que não chegou a produzir efeitos práticos, razão pela qual foi ignorado, pela Fiscalização, na sucessão dos fatos que deram origem ao lançamento fiscal

Em 21.12.1995, Hogan, PSICR-Itu e Schincariol Participações e Representações Ltda., sediada em Itu - São Paulo (doravante SPR), celebram acordo pelo qual Hogan cede, por ato oneroso, seus noventa milhões de quotas na PSCR-NE-Ltda, sendo oitenta e nove milhões e novecentas mil quotas (89.900.000) para a PSICR-Itu e cem mil quotas (100.000) para a SPR, conforme Instrumento Particular, lavrado no idioma Inglês, juntado às fls. 103/109 e 478/482.

Encontra-se, também, às fls. 092/102 dos autos, cópia da "Tradução Juramentada" do Acordo celebrado, em 21.12.1995, entre Hogan, PSICR-Itu e SPR, tradução essa feita em 17.10.2003.

Extraem-se, do Acordo celebrado em 21.12.1995, juntado às fls. 092/109, as informações a seguir.

As 89.900.000 quotas foram cedidas (vendidas) para a PSICR-Itu por US\$ 134,850,000.00, e as 100.000 quotas cedidas (vendidas) foram cedidas (vendidas) para SPR por US\$ 150,000.00, no total de US\$ 135,000,000.00, pagáveis da seguinte forma.

*I - US\$ 4,595,145.33 a serem pagos por PSICR-Itu e US\$ 150,000.00 a serem pagos por SPR, no total de US\$ 4,745,145.33, no ato da assinatura do acordo,*

*Observação. No item 1.07.1 do TVF, que foi transcrito na Decisão de Primeira Instância, consta a seguinte informação: "1.07.1 O primeiro valor, que indica pagamento no ato da assinatura, foi feito por meio da Primo Schincariol Internacional, situada na Ilha da Madeira (Paraíso Fiscal), conforme balanço daquela empresa encerrado em 31/12/1995". (fls. 133/136)*

*II - US\$ 83,454,854.67, em quotas de capital emitidas contra nota promissória sacada pelo vendedor (Hogan), no montante de R\$ 80.967.900,00 (valor correspondente, na ocasião, aos dólares) em favor de SCHINCARIOL NORDESTE, que seriam pagos por PSICR-Itu;*

*Observação: Não consta dos autos referência ao pagamento de US\$ 83.454.854,67, ou de R\$ 80.967.900,00. Nota-se, apenas, que, no balanço levantado em 29.12.1995, fl. 124, para fins da incorporação, consta como Ativo da PSCR-NE-Ltda, a título de "Valores a Receber de Curto Prazo - de Coligadas", a importância de R\$ 89.967.900,00, que tem suas semelhanças com a dívida de R\$ 80.967.900,00*

*III - US\$ 46,800,000 00, em seis prestações anuais, cada uma de US\$ 7,800,000 00, a serem pagas no dia 12 de dezembro de cada ano subsequente, contra notas promissórias emitidas por PSICR-Itu e avaliadas por José Nelson Schincariol, Gilberto Schincariol, Francisco Flora Neto e Alcides Vargas Porteiro*

*Observação: o Valor [que foi tratado como ágio] de US\$ 46,800,000 00 seria equivalente a R\$ 45.405.360,00, já amortizado, como se reconhece na impugnação, na seguinte expressão [fl. 371]: "5 incorporação da PSCR Nordeste pela fiscalizada e conseqüente transformação do estabelecimento em filial da incorporadora, de que resultou um ágio no valor de US\$ 46.800.000,00, equivalentes a R\$ 45.405.360,00, já amortizados." Dai se infere que, na ocasião, a taxa de câmbio era de 0,9702*

Os pagamentos do montante de US\$ 46,800,000.00, efetuados por PSICR-Itu a Hogan, vão discriminados no quadro apresentado a seguir.

Prestações			Pagamentos (fls. 60/61)		Documentos ou Informações de Referência
Nº	Vencim.	Valor - US\$	Datas	Valor R\$	
1ª	12.12.96	7,800,000.00	27.12.96	8.144.760,00	Ver Item 1.07.2 do TVF.
2ª	12.12.97	7,800,000.00	17.12.97	8.652.955,97	Ver Item 1.07.3 do TVF.
3ª	12.12.98	7,800,000.00	24.11.98	9.394.307,52	Ver Item 1.07.4 do TVF. Ver docs. de fls. 545/564, juntados como docs. 34/46 do Recurso Voluntário.
4ª	12.12.99	7,800,000.00	28.07.00	3.914.000,00	Ver Item 1.07.5 do TVF Ver docs. de fls. 565/574, juntados como docs. 47/53 do Recurso Voluntário.
			27.12.01	18.107.700,00	Ver docs. de fls. 577/578, juntados como docs. 56/57 do Recurso Voluntário.
5ª	12.12.00	7,800,000.00	28.12.01	13.030.308,30	Ver docs. de fls. 575/576, juntados como docs. 54/55 do Recurso Voluntário.
6ª	12.12.01	7,800,000.00	31.12.01	18.099.120,00	Ver docs. de fls. 579/580, juntados como docs. 58/59 do

Recurso Voluntário.

Em 26.12.1995, as quotistas PSICR-Itu e Hogan procedem à Segunda Alteração do Contrato Social da PSCR-NE-Ltda, em que decidem aprovar a cessão das quotas da Hogan para a PSICR-Itu e para a SPR, segundo o acordo celebrado em 21.12.1995. Essa Segunda Alteração de Contrato Social está documentada nos autos às fls 88/91, 446/452 e 507/513.

Em 27.12.1995, firma-se o Documento de Incorporação da PSCR-NE-Ltda pela PSICR-Itu, conforme "Protocolo de Incorporação e Justificação", de fls 116/121, em que se prevê que a incorporação haverá de se realizar com base em Laudo de Avaliação (fls. 114/115) e Balanço (fls 122/128), que seriam levantados em 30.12.95

Em 30.12.1995, as quotistas PSICR-Itu e SPR procedem à Terceira Alteração do Contrato Social da PSCR-NE-Ltda, em que decidem aprovar a cessão das cem mil (100.000) quotas pertencentes à SPR, desta para a PSICR-Itu, conforme Instrumento Contratual de fls 110/113. Não consta que essa cessão tenha sido feita a título oneroso. Mas, como os pagamentos efetuados a Hogan, nos valores de US\$ 4,745,145.33 e US\$ 46,800,000.00, foram todos feitos por PSICR-Itu, pode-se admitir que, se o pagamento das quotas cedidas pela Hogan à SPR foi feito por PSICR-Itu, terá havido, por parte desta, uma aquisição implícita das cem mil quotas que pertenciam à SPR.

Em 22.05.1996, a Junta Comercial do Estado da Bahia - JUCEB, certifica o registro da PSCR-NE como "filial" de PSICR-Itu, conforme documentos de fls. 129/132. Consta desses documentos que a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, em que se decidiu pela transformação da PSCR-NE em "filial" da PSICR-Itu, realizada em 30.12.1995, foi "arquivada na JUCESP sob nº 9437/96-4, na Sessão de 22.01.96"

Em 19.12.2005, ao tomar conhecimento desses fatos, a Fiscalização considerou que a operação de constituição da PSCR-NE-Ltda, seguida de duas alterações no quadro de quotistas, na última das quais a PSICR-Itu adquire, com ágio, todas as quotas da PSCR-NE-Ltda, mediante assunção de dívidas em dólares, para em seguida incorporar a PSCR-NE-Ltda com amortização do ágio (no ano-calendário de 1995), tudo num período inferior a dois meses, constituiria operação simulada, forjada com o propósito de reduzir tributos e remeter dólares para o exterior, como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 317/332. Daí, na mesma data, 19.12.2005, a Fiscalização lavrou os autos de infração que ora estão sob exame.

A matéria tributável, levantada nos autos de infração de IRPJ e de CSLL, é resultante da glosa do ágio amortizado em 1995, bem como da glosa das despesas de variações cambiais passivas decorrentes dos pagamentos das dívidas assumidas, em dólares, quando da operação realizada em 21.12.1995, em que a Hogan vende suas quotas para a PSICR-Itu e para a SPR.

Os cálculos, tanto do valor do ágio (R\$ 45.405.360,00), como das variações monetárias passivas (no montante de R\$ 31.965.880,60), que foram considerados nos autos de infração, estão demonstrados às fls. 331/332 do TVF.

Embora contestando a iniquação de irregularidade atribuída ao ato pela Fiscalização, a defesa reconhece, como se vê pelo item 50 da Impugnação (fl. 379), que



ocorreu o pagamento do ágio, bem como sua amortização, admitindo, ainda, no item 17 5 (fl. 370) da mesma Impugnação, que o valor do ágio amortizado foi de R\$ 45.405.360,00.

A defesa admite, também, no item 19 da Impugnação (fls. 370/371), que as variações cambiais passivas alcançam o valor global de R\$ 31.965.880,60, alegando que elas foram deduzidas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como parte acessória do ágio amortizado, como se depreende dos itens 58/60 da mesma Impugnação, fls. 382/383.

Assim, os fatos levantados pela Fiscalização são incontroversos. A controvérsia limita-se aos seus efeitos jurídico-tributários.

Examino, em primeiro lugar, a questão levantada como preliminar

No que tange à questão da decadência, o procedimento fiscal sob exame começa de forma equivocada. Parte do pressuposto de que os atos praticados, porque constituiriam "simulação", não estariam cobertos por decadência, em prazo algum (parágrafos terceiro e quarto da fl. 332 do TVF)

Na seqüência, a autoridade julgadora de primeira instância, embora reconhecendo a incidência parcial da decadência sobre créditos tributários do IRPJ, contraria jurisprudência pacífica e consolidada do Conselho de Contribuintes para insistir no pressuposto de que a decadência do direito de lançar crédito tributário da CSLL só se consumaria no prazo de dez anos.

O sujeito passivo argumenta, nos itens 12 e 13 da Impugnação, fls. 368/369, que as variações monetárias, na condição de parte acessória do ágio amortizado cujo valor foi pago em seis prestações anuais indexadas ao dólar, devem seguir a mesma sorte do principal. Assim, decaído o direito de se fazer o lançamento fiscal sobre o ágio amortizado, estaria decaído o direito de se fazer lançamento sobre as deduções das variações cambiais passivas.

A questão argüida pela defesa suscita o exame da possibilidade jurídica, ou não, de se tomarem como fatos geradores de obrigação tributária os efeitos produzidos por ato ou negócio jurídico praticado, regularmente contabilizado, que já tenha sido alcançado pela decadência nos termos do art. 173 do CTN.

No presente caso, segundo a documentação juntada aos autos, o sujeito passivo procedeu, em dezembro de 1995, a uma incorporação de investimento em controlada cujo valor contábil era integrado por ágio no valor de R\$ 45.405.360,00, ágio esse que resultou amortizado no processo de incorporação. O valor correspondente a tal ágio fora quitado mediante assunção de dívida parcelada em seis prestações anuais de sete milhões e oitocentos mil dólares (americanos) cada uma, vencíveis nos meses de dezembro dos anos subseqüentes. Em consequência de a obrigação estar expressa em moeda estrangeira, os saldos remanescentes da obrigação produziram, nos anos de 1996 a 2001, as variações cambiais passivas que foram glosadas.

As operações de aquisição do investimento, bem como de sua incorporação, foram devidamente contabilizadas, na forma como realizadas, tendo sido informadas nas Declarações prestadas à Receita Federal. Nos seis anos-calendário subseqüentes, não houve qualquer restrição, por parte da Fiscalização, aos procedimentos adotados pelo sujeito passivo.

Assim, a escrituração das operações realizadas, por não terem sido inquinadas de irregulares pela Fiscalização no prazo decadencial, consolida, para efeitos fiscais, a normalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo, na exata forma como foram contabilizadas, como se depreende do teor do art. 8º do Decreto-lei 486, de 3 de março de 1969, a saber:

*Decreto-lei 486/1969:*

*"Art 8º Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais "*

Registre-se que a própria autoridade julgadora de primeira instância reconheceu que os atos praticados em 1995 estavam protegidos pela decadência, de forma que a amortização do ágio de R\$ 45.405.360,00 haveria que se manter infensa à glosa fiscal.

Ademais, decaído o direito da Fazenda Nacional de rever, nos termos do art. 149 do CTN, as atividades exercidas pelo sujeito passivo com base no art. 150 do mesmo Código, não seria mais cabível exigir do sujeito passivo a documentação referente às operações contabilizadas, visto que, transcorrido o prazo decadencial, sequer teria início o prazo de prescrição a que alude o parágrafo único do art. 195 do referido Código, a saber.

*CTN, art. 195:*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam*

Em síntese, transcorrido o prazo decadencial para constituição de crédito tributário sobre as operações realizadas, mantêm-se, elas, incólumes na forma e natureza como foram realizadas e contabilizadas. Impõe-se, então, respeitar os efeitos próprios de tais operações, mantidas a forma e a natureza com que foram realizadas e contabilizadas. Pois, inatingíveis por qualquer revisão de ofício, não há como se lhes atribuir efeitos diversos daqueles que lhe são próprios, sob pena de desobediência do disposto no parágrafo único do art 149 do CTN:

*CTN, art. 149:*

*"Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública."*



No caso presente, não se tendo inquinado de irregular, no prazo decadencial, a assunção da dívida de R\$ 45.405.360,00, expressa em moeda estrangeira, tal dívida há que ser tomada, para efeitos fiscais, como absolutamente regular (decorrente de atividades normais e usuais da empresa). Transcorrido o prazo decadencial, não há mais como se afirmar que a dívida não seria legítima, ou não decorreria de atividades normais e necessárias da empresa.

Em consequência, não se poderá dizer, a qualquer tempo, sob pena de agressão à coerência jurídica, que as variações cambiais passivas, resultantes da referida dívida, expressa em moeda estrangeira, não poderiam ser apropriadas como despesas sob alegação de que a dívida não seria legítima ou não decorreria de operação normal, usual ou necessária às atividades do sujeito passivo, razão pela qual as variações cambiais passivas não seriam dedutíveis.

A única situação em que as variações cambiais passivas poderiam ser tratadas como despesas irregulares, sujeitas à glosa fiscal, seria a hipótese em que a dívida tivesse sido previamente inquinada de irregular, sob eventuais alegações de não corresponder a atividades normais ou usuais da empresa. Mas isso não foi dito. E, em homenagem ao princípio da segurança jurídica em que se edifica o instituto da decadência, não pode mais ser dito em razão do transcurso do prazo decadencial.

Ora, como as variações cambiais passivas, de que trata o processo, são mera decorrência das operações realizadas em 1995, dentre as quais a assunção da dívida de R\$ 45.405.360,00, e como o decurso do prazo decadencial impede que tais operações sejam inquinadas de irregulares, porque inatingíveis pela revisão de ofício de que trata o art. 149 do CTN, daí resulta que a Fiscalização não pode também inquinar de irregulares os efeitos da referida assunção de dívida.

Por essas razões entendo que, estando decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário sobre determinado ato ou negócio jurídico, há que se considerar decaído, também, o direito de se constituir crédito tributário sobre os efeitos de tal ato ou negócio jurídico, mesmo que tais efeitos venham a se manifestar em anos-calendário posteriores ao ano em que tenha sido realizado o ato ou negócio jurídico.

Este Colegiado já se manifestou sobre a impossibilidade de a Fiscalização examinar atos ou fatos ocorridos em anos-calendário abrangidos pela decadência, como se observa no Acórdão 101-92.362, referente ao Recurso 116.213, cuja ementa está vazada nos seguintes termos:

*DECADÊNCIA – Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150 § 4o, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.*



Como se depreende do voto que instrui o Acórdão 101-92 362 acima referido, de autoria da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, o caso reporta-se à imputação de não-comprovação de empréstimos aproveitados para aumento de capital, empréstimos esses contabilizados em 1989 e 1990 (ver folha 10 do voto), cuja autenticidade foi questionada em ação fiscal iniciada em 11.11.1996 e concluída em 27.02.1997.

Entendeu a ilustre Relatora do voto que os fatos ocorridos e registrados até o ano de 1991, base do exercício de 1992, estavam alcançados pelo instituto da decadência e, portanto, não eram passíveis de revisão pela Fiscalização.

Transcrevo a seguir alguns tópicos do voto que instrui o Acórdão 101-92 362, Recurso nº 116213.

*Quanto à glosa da correção monetária dos valores correspondentes ao aumento de capital efetuado em 22/04/91, mediante transferência do crédito da Waincell às controladoras, antes de mais nada é preciso considerar que o lançamento tributário sob análise alcança fatos ocorridos nos anos-base de 1989 e 1990, eis que tem como pressuposto a não comprovação de empréstimos realizados nesses anos, e cujo saldo se encontrava registrado na contabilidade da Recorrente. Por outro lado, a intimação para comprovação dos empréstimos que deram origem ao saldo credor de CR\$ 7.430.210.533,01 registrado no balanço de 31/12/90 é datada de 11/11/96 e a formalização da exigência pela notificação ao sujeito passivo ocorreu no dia 27 de fevereiro de 1997. (grifos da transcrição)*

*Este Conselho, após anos de acurada análise e alentados debates, acabou por concluir ser o IRPJ, na essência, tributo cujos contornos se amoldam ao tipo de lançamento descrito pelo artigo 150 do CTN, vez que a legislação de regência, além de outros aspectos relevantes, atribui ao sujeito passivo a obrigação de pagar o imposto sem prévio exame da autoridade administrativa*

*Admitindo tratar-se de "lançamento por homologação", o ato administrativo está sujeito ao limite temporal imposto pelo § 4º do citado artigo 150, ou seja, a Fazenda Pública deve se manifestar sobre os atos praticados pelo sujeito passivo no prazo máximo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador. Uma vez expirado tal prazo, é defeso à Fazenda Pública promover qualquer alteração, já que o lançamento tributário foi tacitamente homologado.*

*Nessa linha de entendimento, a Fiscalização não estava autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados até o ano de 1991, base do exercício de 1992, pois que alcançados pelo instituto da decadência. (grifos da transcrição)*

*Tendo presente que a Fiscalização não estava mais autorizada, observadas as normas jurídicas constantes do nosso ordenamento, a promover quaisquer alterações nos lançamentos contábeis efetuados pelo sujeito passivo, em datas anteriores a janeiro de 1992, ou seja, até dezembro de 1991, e sendo certo que no ano de 1992 ocorreu um único crédito registrado como negócio jurídico de mútuo (Cr\$ 103.560.000,00 em 24 de junho de 1992), a discussão de eventuais omissões de receitas representadas pelos suprimentos anteriores ou da inexistência dos empréstimos que deram origem ao saldo utilizado para aumento de capital se apresenta irrelevante, inócua, vez que a base de cálculo deveria ser aquela constante dos registros contábeis mantidos pela Recorrente em 31 de dezembro de 1991, e os valores submetidos à tributação resultam exatamente, da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos. (grifos da transcrição)*

A egrégia Quinta Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes já se manifestou, também, contra a possibilidade de a Fiscalização modificar, para fins tributários, efeitos de atos ocorridos em períodos de apuração alcançados pela decadência, como se vê pela ementa do Acórdão 105-14.106, referente ao Recurso 131034, que vai transcrita a seguir:

*DECADÊNCIA - Uma vez expirado o prazo previsto no art. 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos.*

Transcrevo, a seguir, um excerto do voto que instrui o Acórdão 105-14.106, de lavra do ilustre Conselheiro José Carlos Passuello:

*Porém, pretender buscar provas de fatos e registros contábeis e fiscais ocorridos no período compreendido entre 1992 e janeiro de 1994, para convalidar ou elidir lançamento formalizado em 21.03.2001, é pretender adentrar em período já alcançado pela decadência, o que, diante da necessária segurança jurídica do sistema brasileiro, não é mais possível.*

No caso do processo sob exame, a Fiscalização, em ação fiscal encerrada em dezembro de 2005, na medida em que reputa as operações realizadas e contabilizadas em 1995 como atos simulados, atribui a elas natureza diversa da que lhes era própria e, assim, enquadra seus efeitos, ocorridos nos anos de 1996 a 2001, como fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

Fossem preservadas a natureza e a forma das operações realizadas e contabilizadas em 1995, como operações normais e usuais do sujeito passivo, no bojo das quais ocorreu a assunção da dívida expressa em moeda estrangeira, não se poderia glosar as variações cambiais passivas como se não fossem despesas normais e usuais.

Na medida em que, em dezembro de 2005, encontrava-se decaído o direito da Fazenda Nacional de inquirir de irregulares as operações realizadas e contabilizadas em 1995, encontra-se também decaído o direito de inquirir de irregulares os efeitos delas resultantes.

Só não estaria decaído o direito da Fazenda Nacional de inquirir de irregulares os efeitos, ocorridos nos anos de 1996 a 2001, das operações realizadas em 1995, caso a Fiscalização tivesse, em tempo hábil, contestado perante o sujeito passivo, com a franquia do direito de ampla defesa, a lisura das operações realizadas em 1995. Como isto não ocorreu, há que se entender alcançado pela decadência os efeitos das operações realizadas em 1995, que foram tacitamente homologadas como boas e regulares.

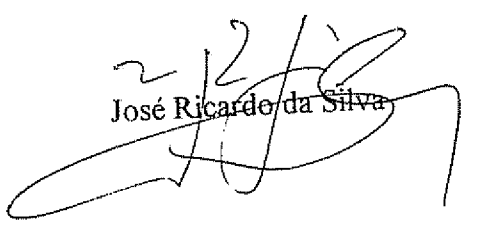
Pelas razões expostas, acolho a preliminar de decadência, para cancelar toda a exigência fiscal, considerando que se encontram alcançados pela decadência tanto as operações realizadas e contabilizadas em 1995, como os efeitos delas resultados, ocorridos nos anos de 1996 a 2001.

Com relação ao recurso ex officio interposto pela colenda Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF, em relação ao acolhimento da preliminar de decadência na decisão proferida no Acórdão nº 18.485, de 08 de setembro de 2006, deixo de tomar conhecimento do mesmo, pois a matéria tratada se refere a exigência formalizada em 19/12/2005, relativa aos fatos geradores ocorridos em 31/12/1995, 31/12/1996, 31/12/1997 e 31/12/1998, dos quais decorreram o lançamento cujos fatos (ocorridos nos períodos-base posteriores) foram apreciados nos presente recurso voluntário, com o acolhimento da preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

### CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação ao recurso voluntário e não conhecer do recurso ex officio.

Sala das Sessões, em 17 de dezembro de 2008

  
José Ricardo da Silva