



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

Processo nº 16561.000078/2009-55
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-002.726 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria Imposto de renda Pessoa Física - IRPJ
Recorrentes BRASIL KIRIN BEBIDAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

MULTA QUALIFICADA. Deve ser restabelecida a qualificação da penalidade se evidenciado que a contabilização de despesas decorrentes de contratos eivados de fraude objetivou a redução das bases tributáveis.

DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO.

Não há que se alegar a nulidade de todo o lançamento em razão de que a fiscalização teria atuado nos presentes autos os mesmos fatos geradores já lançados em fiscalização realizada anteriormente, sob mesmo fundamento legal. O lançamento permanece hígido, exonerando-se apenas os períodos de apuração já anteriormente atuados em outro procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa de ofício de 150%, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza que votou por negar-lhe provimento e manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Processo nº 16561.000078/2009-55
Acórdão n.º **1301-002.726**

S1-C3T1
Fl. 1.744

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Trata-se de ação fiscal realizada na empresa interessada com a lavratura dos autos de infração relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, crédito tributário de R\$ 54.377.717,14 (fls. 615 a 618) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, crédito tributário de R\$ 19.625.212,31 (fls. 624 a 627), calculados até 31/07/2009, referentes aos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006.

As infrações lavradas correspondem as seguintes:

- IRPJ: Participações não dedutíveis atribuídas a debêntures/ Inobservância dos requisitos legais. Glosa de valores deduzidos na apuração do lucro real, tendo em vista que o título representativo não assegura o referido benefício, conforme relatório de verificação fiscal em anexo, que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração. Enquadramento legal: arts. 247, 249, inciso I e 462/3, inciso I do RIR/99;

- CSLL: Falta de recolhimento da CSLL. Glosa de valores deduzidos na apuração do lucro real, tendo em vista que o título representativo não assegura o referido benefício, conforme relatório de verificação fiscal em anexo, que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração. Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96, art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Faz parte dos lançamentos, o Termo de Verificação Fiscal, de fls. 630 a 647 o qual descreve em detalhes a apuração dos fatos e a infração tributária.

O contribuinte foi cientificado das autuações e do Termo de Verificação Fiscal em 19/08/2009 e apresentou em 17/09/2009 (fl. 648), a impugnação de fls. 649 a 683, alegando, em apertada síntese, o que se segue:

I. Erro na descrição e identificação da suposta infração. Na Descrição dos Fatos e Enquadramento legal foram invocados pelo autuante os seguintes dispositivos: arts. 247, 249, inciso I e 462/3, inciso I do RIR/99. Porém, a impugnante não emitiu debêntures, por isso, dela não poderiam ter sido glosados valores correspondentes a participações atribuídas a tais títulos, conforme lançado pelo auditor-fiscal. Há erro material, com conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

II. Se algo a impugnante deduziu foi a amortização do ágio correspondente aos títulos da espécie que adquiriu, nunca participações atribuídas a debêntures que não emitiu.

III. No Termo de Verificação Fiscal há uma profusão de argumentos, acusações e supostas "constatações", misturando dois contribuintes, mencionando outro processo, do ano de 2005 (de que a impugnante sequer é parte), confundindo debêntures com partes beneficiárias, criticando a dedução de amortização de ágio, mas ao final não glosando essa dedução, confirmando que as debêntures foram

emitidas e adquiridas, mas insistindo em dizer que elas não são debêntures e sim partes beneficiárias.

IV. O Termo de Verificação Fiscal confunde glosa de amortização do ágio de debêntures (matéria da qual, mesmo na incerteza da acusação, a impugnante se defenderá) com glosa de remuneração de participação nos resultados atribuídos a debêntures. Como se defender de algo não objeto da acusação, segundo o devido processo legal?

V. É possível que parte da explicação esteja no critério declarado à fl. 07 do TVF. A utilização do mesmo TVF para duas autuações distintas de dois contribuintes distintos (a impugnante e a Primo Schincariol Itu) sem que nele sejam efetuadas adaptações, revela descaso para com o contribuinte.

VI. Nulidade por duplicidade de lançamento. Partindo da premissa que o lançamento se refira a glosa de amortização de ágio, embora o Auto de Infração trate de participações atribuídas a debêntures, não podia o fisco ignorar que antes já houvera glosa dessa mesma amortização por lançamento de ofício em outra ação fiscal contra a mesma impugnante, processo nº 10730.004842/2005-62. Foram glosadas as amortizações efetuadas nos anos-calendário de 2000 a 2004, o que significa que as exigências deste processo relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2003 e 31/12/2004, estão lançadas em duplicidade.

VII. Decadência. É imperativo reconhecer a decadência do direito de lançar quanto ao ano-calendário 2003, nos termos do art. 150, § 4º e do art. 156, V do CTN.

VIII. Nem se cogite aplicação da parte final do § 4º do art. 150 do CTN, para deslocar a contagem do prazo para ao art. 173, porque ausentes o dolo, fraude ou simulação e porque o próprio autuante não fundamentou sua explanação acerca do tema decadência naquele dispositivo (art. 150, § 4º, *infiné*) e sim na regra geral do art. 173, *Ido* CTN.

IX. Impossibilidade de o fisco rever de ofício os critérios de contabilização de debêntures adquiridas em 28/12/1999, dez anos depois.

X. Mérito. Não há fundamento jurídico que possa dar supedâneo à exigência fiscal. Este assunto já foi alvo de lançamento no processo nº 16327.0002112/2005-75, item 5, do Auto de infração e a matéria foi fulminada pelo julgamento da 1ª Câmara do Io CC.

XI. À época dos fatos (1999), o total da operação, R\$ 3000.000,00 era o valor estimado dos investimentos necessários ao programa de expansão do grupo Schincariol, que optou pela captação de recursos por meio de emissão de debêntures através da empresa Forcint S/A. Após estudo da legislação e consulta a três renomados especialistas, optou-se por um modelo que privilegiou a melhor remuneração à investidora e o menor comprometimento com dispêndios de natureza fixa (juros), o que explica a adoção de um menor valor de face e de um alentado valor de prêmio para os títulos em questão. De modo que a despesa relativa ao prêmio se revela necessária, normal e usual, além de não encontrar nenhum óbice à legislação tributária.

XII. A lei (art. 56 da Lei nº 6.404/76) permite (não impõe) a fixação dos juros, assim como permite a participação no lucro e o prêmio de reembolso. Não há razão para descaracterizar as debêntures adquiridas, muito menos modificar-lhe a

natureza jurídica.

XIII. Restam as duas questões presumivelmente utilizadas pelo exator: a) a forma de contabilização dos títulos no Ativo e b) a validade, da despesa correspondente à amortização do prêmio por ele pago.

XIV. Transcreve-se a Solução de Consulta nº 266/2001- SRRF 7a RF, quanto aos critérios de contabilização. Não pode o autuante utilizar-se do comando do art. 442 do RIR/1999, que trata da classificação do prêmio de debêntures por aquele que o recebe (o emitente do título), como justificativa para concluir que o RIR nada fala sobre a classificação do prêmio por quem o paga. Os critérios de contabilização são definidos pela Lei nº 6.404/76, cita-se o art. 179, V, segundo redação vigente à época.

XV. O prêmio/ágio é uma "despesa" (gasto) suportada pela adquirente para ter o benefício de recebimento da remuneração em vários exercícios, daí porque é uma despesa cuja dedução é efetuada por meio de amortização a cada ano. Fica caracterizado o acerto da impugnante ao classificar o valor do prêmio em conta do Ativo Diferido.

XVI. O exercício do direito à amortização do prêmio de emissão das debêntures não fica subordinado ao registro em conta do Ativo Diferido. Ainda que registrado em outro grupo do Ativo, o prêmio tem na amortização a forma única de transferência legal do valor investido para conta de resultado. A admissibilidade da amortização advém dos arts. 324 e 325 do RIR/1999.

XVII. O autuante salienta que a amortização estaria impedida por não estar relacionada na IN SRF 11/96. Engana-se por duas razões: uma porque o inciso II do art. 325 do RIR, declara que os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido podem ser amortizados; duas, porque a IN SRF 11/96 não tem caráter exaustivo e sim exemplificativo do que seja "intrinsecamente ligado à produção ou comercialização".

XVIII. Tem-se, uma despesa (amortização) intrinsecamente ligada à atividade da empresa, uma vez que a aplicação de recursos em instrumentos financeiros que gerem (ou possam gerar) juros e/ou lucros para a entidade é inclusive dever dos administradores. As alíneas dos incisos I e II do art. 325 do RIR/1999 também são de caráter exemplificativo, neles se lê a expressão "tais como".

XIX. O que se amortizou foi um gasto absolutamente necessário, porque sem ele não teria sido possível adquirir as debêntures. Se pagar o valor que o vendedor quer receber não é um gasto necessário, qual seria o conceito de necessidade na lei fiscal? A Solução de Consulta nº 266/2001 concluiu pela amortização do prêmio de debêntures e pela admissibilidade dos valores amortizados, porque decorrentes de gasto necessário.

Se a infração é a dedução de amortizações indedutíveis, pois a despesa respectiva (contrapartida da amortização) seria desnecessária, como ficam as receitas de participações recebidas e oferecidas à tributação (R\$ 2.119.657,54 em 2003 e R\$ 7.330.280,13 em 2005)? Se as debêntures não tem validade para gerar despesas dedutíveis não podem ter para gerar receitas tributáveis, que deveriam ter sido deduzidas dos valores glosados.

XXI. Prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL. Não remanescem dúvidas de que o fisco já havia lançado os anos-calendário de 2003 e 2004, daí é fora de questão que os valores que deste processo constam, relativamente a esses períodos-base, devem ser excluídos.

XXII. Estando em discussão os valores lançados no processo 10730.004842/2005-62, não pode o autuante desconsiderar a existência dos prejuízos acumulados e bases de cálculo negativas de CSLL desconstituídas naquele processo. Se não forem considerados os prejuízos neste processo e a impugnante obtiver êxito naquele outro, como poderá ela se ressarcir das compensações de prejuízos não efetuadas aqui?

XXIII. Mesmo que sejam tidas como válidas as glosas relativas ao processo nº 10730.004842/2005-62, será imperativo reconhecer a existência de saldo de prejuízos remanescente do ano-calendário 1999.

XXIV. Multa. A exigência de imposto em lançamento de ofício é a regra, a multa de 75%, a sua consequência. Ela é aplicada porque houve sonegação. O percentual de 150% é a exceção. Ademais, restaria ao fisco explicar porque para a mesma infração lançada no processo nº 16327.0002112/2005-75, lançou a multa de 75% e neste, a de 150%? Ambos os lançamentos de lavra do mesmo auditor-fiscal?

XXV. Lançamento reflexo. Estende-se ao lançamento reflexo a título de CSLL todas as razões de impugnar suso explanadas.

Foram anexadas as pesquisas de fis. 790 a 812 e às referentes ao sistema Sapli, às fls. 813 a 819 dos autos.

A decisão da autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, cuja acórdão encontra-se as fls. 1.493 e segs. e ementa encontra-se abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

AMORTIZAÇÃO. ÁGIO (PRÊMIO) PAGO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. GLOSA DE DESPESA.

A aquisição de debêntures emitidas por empresa do mesmo grupo, com a liquidação das debêntures e seus respectivos prêmios entre as próprias empresas envolvidas (do mesmo grupo), não havendo nenhum dinheiro novo captado para os projetos de expansão do grupo, permite a descaracterização das debêntures. Portanto, as despesas com os pagamentos dos prêmios consideram-se despesas desnecessárias, classificando-se a conta no Ativo Realizável a Longo Prazo. Por consequência, é vedada a dedução com despesas de amortização na aquisição de debêntures, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

CANCELAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL.

Verificando-se que o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, descreve detalhadamente a apuração dos fatos e o motivo que fundamenta a glosa efetuada, não há razão para o cancelamento dos lançamentos realizados, mesmo que o enquadramento legal aplicado esteja parcialmente incorreto.

NULIDADE. DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO.

Não há que se alegar a nulidade de todo o lançamento em razão de que a fiscalização teria atuado nos presentes autos os mesmos fatos geradores já lançados em fiscalização realizada anteriormente, sob mesmo fundamento legal. O lançamento permanece hígido, exonerando-se apenas os períodos de apuração já anteriormente atuados em outro procedimento fiscal.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO.

O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício o crédito Tributário decai após o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, nos casos em que há pagamento antecipado do imposto ou contribuição.

LANÇAMENTOS DECORRENTES.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implicou o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também se aplica a este outro lançamento naquilo em que for cabível.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006 MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Reduz-se a multa de ofício ao percentual de 75% quando o procedimento fiscal não evidenciar que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação e não tendo sido especificado no Termo de Verificação Fiscal em qual caso se enquadrava a qualificação da multa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vale esclarecer que em virtude de ter julgado procedente em parte a impugnação, foram exonerados os autos de infração de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário 2003 e 2004 e mantidos parcialmente os relativos aos anos 2005 e 2006, conforme demonstrativo a seguir:

TRIBUTOS	Ano-calendário	LANÇADO - R\$	EXONERADO - R\$	MANTIDO - R\$
IRPJ	2003	7.475.000,00	7.475.000,00	0,00
Multa- IRPJ	2003	11.212.500,00	11.212.500,00	0,00
CSLL	2003	2.691.000,00	2.691.000,00	0,00
Multa-CSLL	2003	4.036.500,00	4.036.500,00	0,00
total - 2003	2003	25.415.000,00	25.415.000,00	0,00
IRPJ	2004	7.475.000,00	7.475.000,00	0,00
Multa- IRPJ	2004	11.212.500,00	11.212.500,00	0,00
CSLL	2004	2.691.000,00	2.691.000,00	0,00
Multa-CSLL	2004	4.036.500,00	4.036.500,00	0,00
Total - 2004	2004	25.415.000,00	25.415.000,00	0,00
IRPJ	2005	1.949.977,35	0,00	1.949.977,35
Multa- IRPJ	2005	2.924.966,02	1.462.483,01	1.462.483,01
CSLL	2005	710.631,84	0,00	710.631,84
Multa-CSLL	2005	1.065.947,76	532.973,88	532.973,88
Total - 2005	2005	6.651.522,97	1.995.456,89	4.656.066,08
IRPJ	2006	463.712,82	0,00	463.712,82
Multa- IRPJ	2006	695.569,22	347.784,61	347.784,61
CSLL	2006	175.576,61	0,00	175.576,61
Multa-CSLL	2006	263.364,91	131.682,46	131.682,46
total - 2006	2006	1.598.223,56	479.467,07	1.118.756,50
Total - Geral		59.079.746,53	53.304.923,96	5.774.822,57

Cientificado da decisão de primeira instância em 20/02/2014, o contribuinte apresentou, fl. 1564 e segs, em 20/03/2014, recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em sede de impugnação.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN foi intimada do recurso voluntário e interpôs, em 30/07/2014, Contrarrazões ao Recurso Voluntário do contribuinte (fl. 1632), bem como Razões para o provimento do Recurso de Ofício.

Em 19/03/2015, a empresa apresentou Requerimento de Desistência (fls. 1689 e segs.) argumentando que, por questões de custo e benefício, efetuou parcelamento do saldo remanescente do crédito tributário (infrações envolvendo o ano de 2005 e 2006, mantidos pela DRJ) objeto do presente processo, nos termos da Lei nº 11.941/09 e, posteriormente, o pagamento a vista do mesmo nos termos da Lei nº 13.043/14.

Foi juntado aos autos despacho de desistência (fl. 1694) em que reconheceu, em razão do Requerimento de Desistência acima mencionado, a renúncia ao direito sobre o qual se fundou o recurso interposto pelo sujeito passivo, objeto da desistência, nos moldes do disposto no § 3º do art.78, Anexo II, do RICARF.

Neste sentido, foi emitido Termo de Transferência de Crédito da parcela que foi alvo de parcelamento pelo contribuinte, a saber:

Termo de Transferência de Crédito Tributário

Informo que em 02/06/2015 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 15536-720.016/2015-56, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

17/08/2009 - CSLL									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2973	2005	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2006	18/09/2009	710.631,84	150,00%	710.631,84	75,00%
2973	2006	ANUAL	REAL / BRASIL	30/03/2007	18/09/2009	175.576,61	150,00%	175.576,61	75,00%
17/08/2009 - IRPJ									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2917	2005	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2006	18/09/2009	1.949.977,35	150,00%	1.949.977,35	75,00%
2917	2006	ANUAL	REAL / BRASIL	30/03/2007	18/09/2009	463.712,82	150,00%	463.712,82	75,00%

Nota: O valor principal entre parênteses indica o valor referencial da multa.

Desta forma, tomando por base o requerimento de desistência de fls. 1.689/1.692 e o despacho de fls. 1.694, foi realizado o desmembramento do presente processo com a formalização do processo de n.º 15536.720016/2015-56, o qual recebeu os débitos devedores passíveis de parcelamento especial, conforme termo de fls. 1.733.

Assim, atualizado o sistema SIEF/Processo, foi proposto o retorno deste processo ao CARF para julgamento do RECURSO DE OFÍCIO, conforme despacho de fl. 1.737.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Recurso Voluntário

Conforme relatado, em 19/03/2015, a empresa apresentou Requerimento de Desistência (fls. 1689 e segs.) argumentando que, por questões de custo e benefício, efetuou parcelamento do saldo remanescente do crédito tributário (infrações envolvendo o ano de 2005 e 2006, mantidos pela DRJ) objeto do presente processo, nos termos da Lei nº 11.941/09 e, posteriormente, o pagamento a vista do mesmo nos termos da Lei nº 13.043/14.

Foi juntado aos autos despacho de desistência (fl. 1694) em que reconheceu, em razão do Requerimento de Desistência acima mencionado, a renúncia ao direito sobre o qual se fundou o recurso interposto pelo sujeito passivo, objeto da desistência, nos moldes do disposto no § 3º do art.78, Anexo II, do RICARF.

Desta forma, voto por NÃO CONHECER do Recurso Voluntário.

Recurso de Ofício

Compulsando os autos, verifica-se que o recurso de ofício foi interposto visto que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de determinada parcela do crédito tributário originalmente lançado.

Verifica-se que o valor exonerado foi superior a R\$ R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) para fins do limite proposto pela Portaria MF nº 63, de 10/02/2017.

Baseado em tais assertivas, entendo que deve-se CONHECER o Recurso de Ofício, nos termos da Portaria MF nº 63/17, com amparo no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

Delimitação da matéria

Conforme acima relatado, considerando a desistência do contribuinte, a matéria submetida ao crivo do colegiado de segunda instância remanesce em relação ao que foi levantado em sede de recurso de ofício, que se resume ao afastamento da qualificação multa de ofício (150% para 75%) e nulidade da decisão por duplicidade de lançamento.

Antes de adentrarmos a análise dos itens acima vale repassar, resumidamente, os fatos ocorridos no presente processo.

O fato concretamente acontecido diz respeito à aquisição, pela recorrente, de debêntures emitidas por FORCINT S.A. INDÚSTRIA DE BEBIDAS, pelo valor total de R\$

300.000.000,00, dos quais R\$ 299.000.000,00 correspondem ao ágio pago na operação, enquanto que o valor de face dos títulos alcançou R\$ 1.000.000,00.

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

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

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

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

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

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

vi) o valor efetivamente pago até o momento da auditoria fiscal, alcançava o montante irrisório perante o total;

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

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

Qualificação da multa de ofício

Quanto à qualificação da penalidade, não obstante o convencimento contrário das autoridades de primeira instância, todo o suporte fático-documental reunido pela Fiscalização evidencia a artificialidade das operações.

Não há dúvida acerca da existência dos contratos e das despesas de amortização de ágio das debêntures. Mas o conjunto de operações denota artificialidade suficiente a justificar sua glosa, e a acusação evidencia a intenção das pessoas que assinam pelos dois lados da operação, na compra e venda de debêntures, em reduzir a base tributável, fazendo uso de pessoa jurídica que não tem existência real, e promovendo atos sem qualquer

substância econômica, na medida em que seu objetivo final, que é a captação de novos recursos, não é atendido, reunidos estão os elementos caracterizadores da fraude, a qual impede parcialmente a ocorrência do fato gerador, para que ele resulte em crédito tributário inferior ao devido.

Entendo que a justificativa contida no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1528) vale ser aqui transcrita pois evidencia o caráter artificial da operação:

Pelo instrumento particular de Compra e Venda de debêntures, datado de 28/12/1999, o contribuinte adquiriu debêntures de emissão da Forcint S/A Indústria de Bebidas (empresa do grupo Schincariol), valor total da transação de R\$ 300.000.000,00, sendo R\$ 1.000.000,00 de valor de face e R\$ 299.000.000,00 a título de prêmio (ágio), o que corresponde a 29.900%.

Os fatos que foram sendo apurados pela fiscalização encontram-se já anteriormente transcritos, quando da análise das preliminares, levando a autoridade fiscal a concluir pelo se segue, cujo excerto é mister transcrever:

(...) As liquidações entre as empresas envolvidas foram inicialmente por transferências em contas de outras empresas do grupo para as vendedoras, pela compensação de participações nos lucros que os debenturistas tinham direito estabelecidos nos instrumentos privados de compra e venda, e por valores de maior significância via fechamento das contas correntes entre as empresas (a receber contra a pagar).

Desta forma, sobrou na contabilidade valores do chamado "diferido do ativo", que sob a ótica do contribuinte, susceptível a amortizações, de fato realizadas, e valores no patrimônio líquido, ora como reserva de capital ora transformadas efetivamente em aumento de capital. Assim como somente um dos lados provoca influencia nos resultados (despesas de amortização do diferido), o contribuinte conseguiu poupar tributos mercê desta redução do lucro tributável.

Dos procedimentos expostos executados pelo contribuinte torna-se necessário esclarecer a glosa de tais valores, tratando-os sobre alguns aspectos, antes, porém, é, também de importância impar, registrar que a PSICR MS (antiga Forcint) foi considerada inapta pelo Sr Delegado da Receita Federal em Mato Grosso do Sul por não ter qualquer processo industrial no endereço da empresa, pela ausência de qualquer movimento financeiro e comercial, mais uma vez comprovando se tratar de empresa veículo, (gn)

(...)

DEBENTURES - CONCEITO

Preliminarmente é necessário definir o que são debêntures, que numa linguagem simples, podemos dizer que são títulos de longo prazo, classificáveis no exigível de longo prazo, até se converterem em circulante. Em alguns casos, as debêntures também podem ser convertidas em ações da entidade tomadora de recursos financeiros, de onde se conclui que é um título de crédito, representativo de empréstimo que uma companhia faz junto a terceiros e que assegura a seus detentores direito contra a emissora, nas condições constantes da escritura de emissão.

A escritura de emissão é o documento que permite à empresa emitir debêntures. Nele estão descritos todos os direitos conferidos pelo título, suas garantias e demais cláusulas e condições da emissão e suas características.

Há casos, porém, em que debêntures de longo prazo têm cláusulas de repactuação, pelo qual o debenturista tem a opção, a ser exercida em prazos preestabelecidos, de requerer amortização antecipada de curto prazo. Esta opção objetiva primariamente ensejar oportunidades para repactuação periódica da taxa de remuneração das debêntures, a fim de adequá-las em certos intervalos às condições do mercado financeiro. Neste particular, há a necessidade de se avaliar a tendência de resgate desses títulos para definir sua melhor classificação. As debêntures são substancialmente emitidas e tomadas com vencimentos a longo prazo e, nas ausências persuasivas em contrário, como tal deve se classificadas no balanço da entidade que as emitiu.

No caso, temos uma situação de debêntures privadas, onde apesar da falta de uma definição legal que permita a precisa qualificação de uma emissão de valor mobiliário como particular ou pública, as debêntures de distribuição privada são assim chamadas por serem papéis colocados diretamente junto a um investidor identificado, podendo este ser um comprador ou um grupo de compradores, possivelmente acionistas da companhia emissora, sem a utilização de recursos de esforço de venda ao público em geral. E dispensado do registro junto a CVM, por supostamente, terem os debenturistas acesso ao mesmo tipo de informação que o registro lhes forneceria, não necessitam da proteção que lhes garante a lei através da exigência do registro de emissão.

Com relação à Lei das Sociedades anônimas (lei 6.404, de 15/12/1976 e legislações complementares e alterações posteriores) são dedicados os artigos 52 a 74 para determinar as regras para debêntures e são assim reproduzidos:

(...)

As debêntures foram concebidas como instrumento de captação de recursos financeiros mediante atendimento de diversas formalidades e são equiparáveis ao obtido através de um contrato de mútuo, pois, as companhias que emitem debêntures estão, na verdade, em busca de um empréstimo. No sistema capitalista dificilmente haveria alguém disposto a ceder recursos a terceiros sem algum tipo de remuneração, diferentemente da forma como agem os bancos.

Por decorrência, a remuneração do empréstimo aperfeiçoado por meio de emissão de debêntures deverá no mínimo guardar correspondência com os juros praticados no mercado. O art. 56 das S/A prevê como forma de remuneração de debêntures: o pagamento de juros fixos ou variáveis, e ainda, para tomar mais atrativo esse tipo de investimento, a participação no lucro da companhia e o prêmio de reembolso, (gn).

Feita estas considerações, é oportuno trazer a definição de debêntures (conforme Fabio Ulhoa Coelho, em Curso de direito Comercial - vol 2 Edição - 2000, pág. 141): "*Debêntures são valores mobiliários que conferem direito de crédito perante sociedade anônima emissora, nas condições constantes do certificado (se houver) e da escritura de emissão*"

Neste ponto, é, também, interessante estabelecer a distinção entre debênture, ação e partes beneficiárias. A ação é o valor mobiliário que atribui ao seu proprietário a condição de sócio de uma sociedade anônima, ou seja, o valor despendido na aquisição de uma ação passa a integrar o patrimônio da empresa e a sua remuneração será a participação nos lucros. Partes beneficiárias, (conforme Fabio Ulhoa Coelho) "*são valores mobiliários que asseguram a seu titular direito de crédito eventual perante a sociedade anônima emissora, consistente da participação nos lucros desta*".

Como se percebe, o que difere debênture da parte beneficiária é a natureza do direito que o possuidor tem contra a sociedade emissora. Na parte beneficiária, o crédito é eventual, na debênture, não. Ser eventual significa que a remuneração da parte beneficiária está atrelada ao resultado da empresa, ou seja, ao lucro. Quem investe nesse tipo de valor mobiliário, não tem certeza se obterá, ou não, algum tipo de ganho. É um investimento de risco da mesma forma que a aplicação em ação.

A debênture não possui esse caráter de incerteza, pois ele é remunerado através de juros. Quando em sua remuneração há algo relativo à participação no resultado trata-se de um mero adicional que tem por finalidade tornar mais atrativo o investimento.

No livro Comentários à Lei das sociedades Anônimas - vol. 1- Editora Saraiva, Edição de 2002, pág. 647 do autor Modesto Carvalhosa há o seguinte ensinamento:

"O caráter facultativo da norma permite a atribuição de outras vantagens remuneratórias complementares, que façam as debêntures atrativas e com melhor colocação no mercado.

Fica então, reafirmado o princípio da onerosidade e comercialidade da debênture, que não poderá deixar de oferecer vantagem pecuniária, compativelmente remuneratória do capital mutuado.

Faculta a lei que, além dos juros, poderá a escritura de emissão estabelecer outras vantagens, como a participação nos lucros e prêmios, notadamente de reembolso. A alusão a juros variáveis, acessórios do juro fixo estabelecido, consubstanciados aqueles na aceitação, pela comunhão de debenturistas, de vantagens adicionais aos juros prefixados, quando da colocação de novas series, ou de debêntures em tesouraria.

Assim os juros fixos constituem a remuneração básica e indeclinável das debêntures, sendo as demais modalidades acessórias daqueles, como a participação nos lucros da companhia e/ou o prêmio de reembolso, (destacado por nós)

E, dentre essas vantagens adicionais aos juros fixos, poderá a companhia emissora oferecer preferência aos tomadores na aquisição de bens, na prestação de serviços ou na aquisição de direito, sempre visando tornar mais atrativa e competitiva a colocação das debêntures no mercado, (pág. 649 - autor Modesto Carvalhosa).

Os juros constituem, como referido, a forma necessária de remuneração dos recursos emprestados pelos debenturistas à companhia. Sendo a remuneração própria do capital mutuado, os juros serão sempre devidos, (pág. 652/653 do livro do autor Modesto Carvalhosa).

A inclusão na lei de emissão de debêntures com participação nos lucros da companhia, embora admitida no direito comparado, tem sido alvo de críticas. Argumentam trata-se de empréstimo, sendo, portanto, a remuneração originada de lucros descaracterizadora do mútuo. Isto porque retiraria o requisito de certeza da dívida. Comenta-se, outrossim, que tal cláusula remuneratória afastaria a liquidez do título, requisito essencial à sua cobrança por via de execução, prevista no art. 596 do Código de Processo Civil. Haveria descaracterização absoluta do título que, de certeza, passaria a tornar-se de risco, à semelhança das ações representativas do capital da companhia.

Não há, mesmo, como admitir substantivamente a remuneração via lucro por aquela de juros. Se assim fosse, estaria, com efeito, desfigurada a debênture como título de dívida comercial, líquida e certa.

Ocorre que a lei ao facultar a participação no lucro da companhia o faz como prêmio, adicional, portanto, aos juros fixos estabelecidos. E o faz como substitutivo do prêmio representado pela concessão de juros variáveis, cujos procedimentos de aceitação pelos tomadores em assembléia geral (art. 71) os tornam mais complicados, ao exporem a situação econômico financeira da companhia a questionamentos.

A causa deste prêmio é a mesma dos juros variáveis, ou seja, sustentar as debêntures de determinadas classes no mercado, promovendo assim a sua valorização e a sua liquidez. Isto posto, fica evidente, que a participação nos lucros da companhia constitui vantagem adicional, não podendo substituir a remuneração pecuniária certa, representada pelos juros fixos " (grifos nossos)

(...)

Assim, as debêntures emitidas pelo grupo Schincariol não prevalecem como tal, foram emitidas sem atender os requisitos legais. Na verdade, as pretensas debêntures assemelham-se ao título denominado partes beneficiárias, pois conferem tão somente eventual participação nos lucros futuros das autuadas, conforme cláusula Décima primeira da Escritura particular de emissão de debêntures.

Em vista do exposto, pôde ser provado que a emissão promovida pela fiscalizada não se enquadra como emissão de debêntures, pois não há qualquer previsão de se remunerar os recursos obtidos através do pagamento de juros, e sendo as debêntures de emissão privada e os adquirentes coligados à fiscalizada, sendo seus agentes os mesmos, portanto líquido e certo, menor motivo não há para que assim fosse procedido quanto a remuneração e ao prêmio.

Da conclusão tirada logo acima, indicaria em contraposição, ser de partes beneficiárias, todavia, também sofrem implicância, na medida em que seu principal requisito é a participação nos lucros limitada a, no Máximo, 10% (art. 46, § 2º, da Lei das Sas.). O Conselho de Administração decidiu remunerar as debêntures ao percentual de até 50% do lucro, o que é contrário à Lei, pois, nas companhias fechadas, como é o caso, a Assembléia Geral não está autorizada a delegar as deliberações a respeito da participação nos lucros (art. 59, inciso VII e parágrafo Io, da Lei nº 6.404/76/ Se o legislador quis limitar a participação nos lucros a 10% no caso das partes beneficiárias, por qual razão não deveria impor limite de participação nos resultados às debêntures que, em regra, já são remuneradas por juros?

Desde a Lei 1.598/77, há o estabelecimento, em seu parágrafo único, do artigo 58, da restrição à dedutibilidade das participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a partes beneficiárias de sua emissão e a seus administradores.

Finalizando, extrai-se do artigo 58 do DL 1598/77, que a autorização para se excluir do lucro líquido do exercício, as participações nos lucros da pessoa jurídica asseguradas a debêntures de sua emissão, não se estende aos casos em que essas participações sejam atribuídas a seus administradores, em nosso entendimento, mesmo que indiretas, por força do efeito excepcional (modificativo) do parágrafo único deste artigo.

A LEGISLAÇÃO TRIBUTARIA PARA O TEMA AMORTIZAÇÕES

O Regulamento do Imposto de renda, ao tratar do assunto prêmio sobre debêntures no artigo 442 do Decreto 3000/99, se refere exclusivamente à contrapartida do realizável a longo prazo, que é uma conta do patrimônio líquido (reserva de capital), evidentemente na empresa que recebeu o tal prêmio, e não na empresa que pagou, conforme registra-se abaixo.

Art. 442 Contribuição de subscritores de valores mobiliários não serão computados na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título (Decreto Lei 1.598/77 -art. 38)

III- prêmio na emissão de debêntures

É de se observar que a legislação foca na parte do crédito, ou seja, quem efetivamente recebe tal valor mas não manifesta qualquer linha a respeito do prêmio efetivamente contraído.(comprador)

Ao observar o regulamento do IR, que trata sobre o assunto amortização, vamos verificar que a permissão legal, somente é concedida para os casos que descreve, conforme segue:

(...) E possível, com clareza notar, que nenhum deles se referem ao fato ora em pauta, entretanto, o contribuinte alegou no processo acima identificado, que fundamentou tais amortizações nos artigos 324/5 do RIR/99 que a seguir reproduzimos:

(...) A descaracterização das debêntures, conforme visto, foi amplamente justificada pela fiscalização. Inicialmente, verificou-se que a liquidação das debentures e seus respectivos prêmios ocorreu entre as próprias empresas envolvidas, do mesmo grupo e que nenhum dinheiro novo foi captado para os projetos de expansão do grupo, conforme alegado pelo contribuinte. As liquidações entre as empresas envolvidas se deram por transferências em contas de outras empresas do grupo para as empresas vendedoras, pela compensação de participações nos lucros que os debenturistas tinham estabelecidos nos instrumentos privados de compra e venda e por valores de maior significância via fechamento das contas correntes entre as empresa ("a receber" contra "a pagar").

Neste ponto, a Conclusão do Termo de Verificação Fiscal, assim dispõe:

(...) Na resposta à intimação 3 extraída de resposta ao processo anterior (16327.002112/2005-75), a respeito dos saldos de contas correntes entre Forcint e PSICR, nos foi informado que: "que os saldos refletem obrigações da fiscalizada quitadas pela Forcint amortizada pelo crédito decorrente da emissão de debêntures, acrescentando que em 2003, reflete, também, a dívida por transferência do passivo da Primo Schincariol Indústria de Cervejas e Refrigerantes do Rio de Janeiro, assumido pela fiscalizada ". Indicando, mais uma vez que dinheiro efetivo para investimento, motivo da emissão de debêntures, não foi adicionado ao caixa da empresa, ou seja, a Forcint pagou as debêntures adquiridas junto a PSICR, com pagamento da PSICR RJ da compra de debêntures emitidas pela Forcint (atitude de pura compensação).

Destaque-se que as atas de deliberação para emissão de debêntures, a escritura de emissão de debêntures, os instrumentos de compra e venda de debêntures, são assinados pelas mesmas pessoas representantes das empresas do grupo e que não há nos contratos qualquer menção sobre o critério de amortização do prêmio nos documentos contratuais.

Isto posto, é de se constatar que a empresa não obteve dinheiro novo para investimento que pretendia fazer, logo, se investiu, não foi, com certeza, fruto desta ação.

Isto quer dizer, que o grupo de empresas Schincariol define o valor de face e o prêmio, tal prêmio sob a ótica de seus proprietários permitem amortizações. Portanto, ao circularizar debêntures entre as empresas do grupo (looping), há uma economia em escala via redução das bases tributáveis, com ou sem a correspondente remuneração compatível, ao menos, com a redução de tributos proporcionadas por estas amortizações. Dizer-se que tais debêntures não existem, seria forçar e desqualificar levemente os documentos (registrados em junta comercial e cartórios), mas, não resta dúvida que o planejamento tributário aponta para operações fictícias, verdadeiramente um negócio consigo mesma, (gn)

(...)

O aumento na participação societária, diz respeito ao CNPJ 02.864.417 (PSICR RJ), todavia a planta já era pertencente ao Grupo, mais uma vez destaca-se a inutilidade e não necessidade da atitude tomada pela contribuinte, que só fez efeito para fins de baixa do valor tributável, lembrando que a PSICR RJ foi adquirente de debêntures emitidas pela Forcint, que adquiriu debêntures da PSICR.

Para concluir, basta verificar resposta de consulta feita pela Divisão de Tributação/SRRF/7, que, por motivos óbvios são descaracterizados detalhes do consulente, onde enfatiza que a amortização de prêmios de debêntures somente é permitida no momento do resgate ou parceladamente, no caso de debêntures perpetuas (fl. 161 a 165).

(...)

Em relação à Solução de Consulta nº 266, de 09/10/2001 da SRRF - 7ª RF (fls. 161 a 164 e 782 a 786), é de se esclarecer que a mesma aplica-se à empresa consulente que no caso, não se trata da empresa interessada.

Contudo, é de se notar que embora esta Solução de Consulta disponha que o valor do prêmio pago na aquisição das debêntures deverá ser classificado no Ativo Permanente da debenturista, subgrupo Ativo Diferido, considera, ao mesmo tempo, que o *"prêmio pago ou a pagar à Emitente da Debênture é uma despesa necessária (grifei), pois se trata de exigência da Emitente para que a negociação de compra e venda das Debêntures possa ocorrer "* e ainda que *"A necessidade de ativar no diferido a despesa correspondente ao prêmio e amortizá-la ao longo do prazo de vencimento (grifei) deve-se ao que ditam, respectivamente:..."*

De acordo com a apuração fiscal, tal despesa com os pagamentos dos prêmios não foram consideradas despesas necessárias, devendo classificar-se a conta no Ativo Realizável a Longo Prazo:

(...)

Ainda, a Lei das Sociedades Anônimas, ao tratar do balanço patrimonial e demonstrações de resultados (art. 178 a 187) regulamenta grupos de contas (ativo circulante, ativo realizável a longo prazo, ativo permanente (investimentos, imobilizado e diferido), passivo circulante, passivo exigível a longo prazo, resultados de exercícios futuros, patrimônio líquido (dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reserva de lucros e lucros e prejuízos acumulados).

No artigo 179, reporta-se ao ativo, para definir cada elemento mencionado no artigo anterior, assim é que:

(...) II No ativo realizável de longo prazo: os direitos realizáveis após o termino do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas e adiantamentos ou empréstimos a sociedades controladas ou coligadas (art. 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais, na exploração do objeto da companhia.

(...) V- no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação de resultado de mais de um exercício social, inclusive juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Deste modo, conclui-se que ao adquirir debêntures, esta se adquirindo um título de crédito, que tenha sua realização, certa ou provável, como aplicação de recursos que deve render proventos, portanto, a classificação contábil melhor apropriada é dentro do realizável de longo prazo, (grifei)

O diferido, conforme item V do artigo 179 da Lei das S/As são as despesas necessárias à implementação ou melhoramento da parte produtiva da empresa, que, de certa forma, irão contribuir para a formação do resultado econômico de vários períodos base, ou seja, são vinculadas a atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora. Enquadram-se nesta classificação as despesas pré-operacionais, despesas de organização e reorganização, despesas com organização e métodos, despesas com implantação de processamento eletrônico de dados, despesas de pesquisa e desenvolvimento de produção, despesas com propaganda institucional no lançamento de novo produto ou nova marca e outras despesas de igual natureza que serão amortizadas.

Ou seja, entendemos que ao receber o valor integral de emissão de debêntures, o dinheiro recebido, ao ser aplicados nos itens declinados, representa o momento em que deverão ser atribuídos ao diferido, para a partir daí, ser amortizado.

(...) Desta constatação questiona-se: que razão econômica justifica a realização das operações da forma como foram feitas, considerando tratar-se de uma sociedade de capital fechado e as subscrições das debêntures sendo realizada por empresas do próprio grupo, assinada pelos próprios controladores, portanto profundos conhecedores das atividades a comprar debêntures com o prêmio pré-estabelecido? Questiona-se também, e principalmente, que dinheiro novo foi introduzido no negócio, se os pagamentos de aquisição de debêntures foram compensados com dívidas que a empresa detinha junto ao grupo a que ela pertence, inclusive saldos por venda e compra das próprias debêntures e finalmente questiona-se a aplicação deste dinheiro, pois se foi em ampliações do parque industrial, a parte de diferido na produção, também deveria ser amortizada.

A resposta a estas questões, só fica clara quando se observa a redução proporcionada pela amortização do prêmio de debêntures feita pelo contribuinte que reduz sensivelmente a base de cálculo dos tributos envolvidos. Conclui-se que a ação do contribuinte é anormal, inusual e desnecessária ao objetivo proposto na emissão de debêntures, cujo real objetivo era diminuir a base tributável, claramente para burlar a tributação. (grifei)

(...)

Aduz o impugnante que a admissibilidade da amortização do ágio advém dos artigos 324 e 325 do RIR/99, os quais se reproduzem: (...)

No entanto, assim se manifesta a autoridade lançadora sobre o assunto: (...)

O art. 324 regulamenta amortização de bens e direitos, conforme destacam os parágrafos 1º e 3º, mas não só isso, no parágrafo 2º ainda manda observar as condições do Decreto formulador do Regulamento, para finalizar destacando que a permissão da amortização está vinculada a que os bens e direitos estejam intrinsecamente relacionados com a produção. A IN 11/96 veio normatizar o entendimento do que é intrinsecamente relacionado, e nela não consta qualquer relação com o prêmio amortizado.

Complementando, entendemos que a empresa emissora de debêntures não foi aquela que aplicou em bens. Pela evolução dos balanços, informações retiradas das declarações de imposto de renda é de se notar que o volume mais importante de recursos foram aplicados em investimentos permanentes, que não sofrem amortizações.

Já o artigo 325, que trata do Capital e Despesas Amortizáveis, cita diversos incisos onde se poderá dar a amortização, mas nenhum deles, claramente, se coaduna com a amortização de prêmios de debêntures, se eventualmente demandada pelo contribuinte como fundamentação legal para tal ação.

Conclui-se que a aquisição de debêntures de emissão de empresa do mesmo grupo econômico da autuada (tanto valor de face, quanto do valor do prêmio/ágio) deve ser escriturada no ativo realizável a longo prazo, portanto subsumida no art. 179, II da Lei 6.404/76. Sendo assim a amortização do valor do prêmio sobre debêntures além de não encontrar base sólida na legislação pertinente, a despesa de amortização deste prêmio/ágio é inusual, anormal e desnecessária e não se enquadra nas disposições dos artigos 324 e 325 do Rir/99, portanto, indedutível. (grifos acrescidos)

(...)

Portanto, não assiste razão ao contribuinte, uma vez que a despesa de amortização de ágio das debentures que foram deduzidas não podem ser consideradas como intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização e, conforme visto, o interessado não atendeu aos requisitos legais previstos para a classificação desta despesa no Ativo Diferido.

No tocante às receitas de participações nas debêntures adquiridas, recebidas e oferecidas à tributação, esclareça-se que a obrigatoriedade deste procedimento encontra-se prevista na legislação, nos termos do artigo 373 do Decreto nº 3.000/1999:

Art.373.Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei ns 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº8.981, de 1995, art. 76, §2º e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, §32).

Portanto, o fato de as despesas com amortização do ágio terem sido glosadas não deve afetar o oferecimento à tributação das receitas de participações obtidas com a aquisição destas debêntures.

Desta forma, tendo a autuada recorrido a operações artificiais, fictícias e desprovidas de propósito negocial com o intuito tão só de criar despesa dedutível reduzindo-se assim a base de cálculo do imposto de renda, tem-se presente não apenas o conluio entre emitente e adquirente das supostas debêntures como também a modificação deliberada e indevida do fato gerador do imposto, mediante expediente que não tem suporte na realidade fática.

Esta condição é suficiente para determinar o agravamento da multa de ofício, ainda que todos os atos tenham sido respaldados pelos documentos correspondentes. O dolo/fraude reside não na eventual tentativa de ocultar os fatos, mas na artificialidade das operações, cuja única razão de ser é a diminuição da base de cálculo do IRPJ sem causa real que a justifique.

Assim, diferentemente do que entendeu a autoridade julgadora *a quo*, verificam-se aqui presentes elementos hábeis a caracterizar o evidente intuito de fraude exigido na redação do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, vigente à época dos fatos, bem como a hipótese prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, segundo a nova redação daquele dispositivo, a partir da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007.

Vale destacar que neste mesmo sentido foi o convencimento da turma julgadora de segunda instância nos autos do processo 10730.004842/2005-62 (que julgou os fatos geradores dos exercícios de 1999 a 2003). Vejamos trecho do voto vencedor:

Processos 10730.004842/2005-62

Acórdão nº 140200.494 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

IV. RESTABELECIMENTO DA MULTA DE OFICIO QUALIFICADA

Os ilustres julgadores de primeira instância afastaram a aplicação de multa qualificada por não ter sido suficientemente comprovado, nos autos, o dolo nesta operação mesmo que se reconheça nela todo o artificialismo argüido pela Fiscalização. Assim não entendo. Repito: são robustas as provas trazidas aos autos da artificialidade das operações. A começar pelo fato de a Forcint, que teria emitido as debêntures possuir apenas existência formal. Nas palavras da Fiscalização: “a sociedade formalizada “produz” apenas documentos (atas, estatuto, livros contábeis, entre outros) utilizados para movimentar contabilmente recursos de outras empresas do grupo Schincariol”.

Não resta dúvida de que a falsidade material deixa exposto o evidente intuito de fraude, porém, o dolo elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal também está presente quando a consciência e a vontade do agente para a prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem de atos que tenham por finalidade impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração. Neste caso concreto, a autoridade lançadora apontou minuciosamente os fatos, às fls. 1728 dos autos, bem como trouxe aos provas ali referenciadas. Por sua vez, a recorrente buscou esquivar-se nada apresentando de concreto para infirmar a acusação fiscal. Diante de tais circunstâncias, não se concebe que outra tenha sido a intenção do sujeito passivo que não a impedir a ocorrência dos fatos geradores da

obrigação tributária principal, de modo a evitar seu pagamento, o que evidencia o intuito de fraude e obriga à qualificação da penalidade. Portanto, deve ser mantida a tributação sobre a glosa, restabelecendo a aplicação da multa qualificada sobre os valores devidos.

Desta forma, em relação a este item, voto por dar provimento ao Recurso de Ofício.

Nulidade por duplicidade de lançamento 2003 e 2004

Alega o contribuinte que já houve a glosa dessa mesma amortização por lançamento de ofício em outra ação fiscal contra o mesmo impugnante no processo nº 10730.004842/2005-62, tendo sido glosadas as amortizações efetuadas nos anos-calendário de 2000 a 2004, o que significaria que as exigências deste processo relativamente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/2003 e 31/12/2004 estariam lançadas em duplicidade.

A partir de consulta ao Acórdão nº 1402-00.494 –pela 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção do CARF, de 31 de março de 2011, que julgou providos em parte respectivos Recurso Voluntário e Recurso de Ofício, verifica-se (fl. 245) do Relatório que há dentre as infrações apuradas a seguinte:

c) Custos, Despesas Operacionais e encargos não necessários, em razão das amortizações do ágio sobre aquisições de Debêntures.

No "Relatório" do Acórdão CARF nº 1402-00.494 , a relatora descreve quanto à esta infração o que constou do Termo de Constatação Fiscal, **no processo 10730.004842/2005-62**, a seguir reproduzido:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

"O contribuinte teria adquirido, em 28/12/99, 500 (quinhentas) debêntures, emitidas em 27/12/99, pela empresa FORCINT S/A - INDÚSTRIA DE BEBIDAS -CNPJ03.557.149/0001-64 (doe. 013). " Esta empresa foi constituída no dia 15/12/99.

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

O alegado investimento superaria em milhares de vezes o patrimônio líquido das empresas envolvidas que são ligadas, sendo os acionistas com poderes de decisão comum as duas empresas . O fisco salienta as funções exercidas por cada um dos acionistas que assinaram os diversos documentos da operação de compra /venda das debêntures e a interligação entre as

pessoas físicas e as empresas que compõem um conglomerado sob o mesmo comando.

O plano de desembolso programado nesta operação deveria ocorrer entre dezembro de 1999 a dezembro de 2002, fato este que não aconteceu. *"Alguns dos pagamentos teriam sido feitos através de transferências de recursos de outras empresas do grupo, inclusive quando do recebimento dos dividendos vindos do exterior e recebidos em Títulos do Tesouro Norte-Americano (T-Bills), em 08/04/2002 e 05/07/2002, 10/07/2002 e 16/07/2002, cujos recursos teriam sido repassados na mesma data para a emitente. "* (Doe. 008 el3)

O plano de desembolso foi alterado através do Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Compra e Venda de Debêntures, lavrado em 28/10/2003, ficando estipulado para julho de 2000 a setembro de 2003. Observe-se que o termo foi lavrado em data posterior ao cronograma de pagamento nele estipulado.

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

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

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

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

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

Da leitura acima, não restam dúvidas de que se trata da mesma autuação lançada nos presentes autos, porém o período autuado naquele processo corresponde aos anos-calendário de: 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. E, nos presentes autos estão sendo lançados os anos-calendário de: 2003, 2004, 2005 e 2006.

Desta forma, não poderia a Administração lançar, sob o mesmo fundamento legal, nos presentes autos, o período já autuado no processo nº 10730.004842/2005-62, lavrado anteriormente.

Portanto, andou bem a decisão de primeira instancia ao exonerar os lançamentos efetuados para os anos-calendário **2003 e 2004**.

No entanto, conforme decidido pela mesma decisão de primeira instancia, ressalte-se que esta exoneração parcial não implicará em nulidade do lançamento, o qual permanece hígido em face do que determina o Processo Administrativo Fiscal, artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Desta forma, em relação a este item, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Conclusão

Diante de todo o acima exposto, voto no sentido de **NÃO CONHECER** do Recurso Voluntário e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Na sessão de julgamento deste processo, embora vencido, solicitei declaração de voto no tocante à aplicação de multa de 150%, visto que verifiquei que a qualificação da multa teve por fundamento exclusivamente o §1ª do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, sem que tenha sido feito qualquer menção a qual das hipóteses da Lei 4.502, de 1964, a autuação fiscal esteve baseada:

Neste sentido, transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal que trata da qualificação da multa:

E por fim, é cabível o agravamento da multa, pela comprovação que a ação do contribuinte teve o propósito deliberado de suprimir tributação mercê de artifício revestido de legalidade, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 (multa agravada (sic)) e nos termos do §1ª do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

O citado §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dispõe:

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

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

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

(...)

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

(...)

Em síntese, a autuação fiscal concluiu que a emissão de debêntures em questão foi simulada e que tal fato, autorizaria a qualificação de multa de ofício. Porém, como se vê da transcrição do artigo legal que se baseou a autuação, o citado dispositivo não faz qualquer menção à simulação, referindo-se tão-somente às hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, definidos no artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964.

No meu sentir, de acordo com o dispositivo legal em referência, para que possa qualificar a multa, majorando de 75% para 150%, imprescindível identificar qual das

condutas dolosas foi praticada pelo contribuinte, sendo ainda indispensável a comprovação do dolo, para que se afaste também da hipótese de cerceamento de defesa.

Assim, não basta apenas dizer que o contribuinte tem intenção de reduzir a tributação, sendo necessário a identificação e prova de que o contribuinte, ao buscar tal resultado, pratique condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Tal identificação e provas inexistem nos autos.

Portanto, a mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Conclusão

Desta forma, voto por manter os termos do acórdão recorrido na parte que reduziu a penalidade ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza