



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

Processo n° 18471.001294/2005-29
Recurso n° 156.936 Voluntário
Acórdão n° 101-97.073 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Matéria IRPJ e CSLL - Ex(s): 2000,2001
Recorrente FERROVIA TEREZA CRISTINA S.A.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - Indefiro o pedido de perícia, da mesma forma que a autoridade recorrida, por entender que no processo existem todos os elementos necessários à formação de convicção deste julgador.

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Não sendo comprovada a ofensa ao direito da ampla defesa e do contraditório e nem a existência de qualquer outra hipótese de nulidade expressamente prevista na legislação, deve ser mantido o lançamento efetuado. Ademais, se o contribuinte revela através de sua impugnação e recurso voluntário conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as seja através de preliminares ou de razões meritórias, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE – QUESTÕES CONSTITUCIONAIS - “*O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*” (Súmula n.º 2 do 1º CC)

NULIDADE – MPF – FALTA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO. A regulamentação do Mandado de Procedimento Fiscal estabelece que a prorrogação dos mesmos será controlada via internet, sendo desnecessária a ciência pessoal das fiscalizadas.

NULIDADE - REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO - POSSIBILIDADE - REVISÃO DE LANÇAMENTO - O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado.

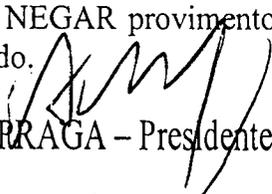
SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA – Ante a existência de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ANTONIO PRAGA - Presidente


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator

EDITADO EM: 05 OUT 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Junior (Relator), José Sérgio Gomes (Suplente Convocado), José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice Presidente) e Antonio Praga (Presidente da turma).



Relatório

Trata-se de autos de infração e imposição de multa relativos ao IRPJ e à CSLL lavrados pela DRF do Rio de Janeiro/RJ, referentes ao ano-calendário de 1.999 e 2.000 (fls. 1838/1855), cujo crédito tributário exigido à época perfazia a soma total, incluindo juros e multa, de R\$ 18.681.143,77 (Dezoito milhões, seiscentos e oitenta e um mil, cento e quarenta e três reais e setenta e sete centavos).

A discussão gira em torno da emissão e negociação de debêntures pela fiscalizada, atos estes classificados como simulação pelo Sr. Agente Fiscal.

Em razão da riqueza de detalhes existentes, passo à transcrição do “Termo de Verificação Fiscal”:

“No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal, iniciei, em 30/09/2004, em atendimento ao MPF-D número 2004-01861-8 posteriormente transformado no MPF-F número 2004-02212-7 o procedimento de fiscalização no contribuinte acima identificado com o intuito de verificar a correta apuração da base de cálculo e o conseqüente lançamento do imposto incidente sobre a renda referente aos anos calendários de 1999 a 2001. Tendo sido encontrados indícios de irregularidades quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do contribuinte, lavrei o presente Termo de Verificação, onde são descritas as infrações apuradas.

DA TESE DA SIMULAÇÃO:

Nos termos de Caio Mario da Silva Pereira em seu Livro das Instituições do direito Civil Vol. I, 18 ed. Fls 318, “Toda ação humana se prende a uma razão. Todo ato é precedido de motivação mais ou menos complexa. Toda declaração de vontade decorre de um motivo, que ora pode ser puramente interior e psíquico, ora exterior e objetivo. É na pesquisa da determinação do ato que vai assentar o problema da causa do negócio jurídico”.

Os motivos que levam o agente a praticar ou deixar de praticar determinado ato poderão ser diversos, formando uma corrente de motivos tendentes ao mesmo fim, porém o que nos interessa no mundo jurídico é a causa determinante do ato, ou as últimas razões que levaram a sua prática.

Neste trabalho esta fiscalização pretende mostrar que claramente a causa do negócio jurídico intitulado compra e venda de “debêntures”, tinha por única finalidade ou causa, objetivada apenas a redução do Lucro da fiscalizada pela criação de uma dívida lastreada em debêntures onde para fugir a necessidade de comprovar a efetividade do negócio, a compra e venda, promoveu por prática de simulação negócios



triangulares, onde nunca efetivamente se utilizou o dinheiro e apenas títulos criados para esta finalidade. Veja que, o contribuinte na prática trocou debênture de sua emissão, muito bem remuneradas, em debêntures não remuneradas de terceiros, para o que, se utilizou do artifício de "adquirir" debêntures remuneradas apenas pela participação do lucro, que nunca ocorreu.

Observe que no regime do Decreto nº 177-A, de 1893 as debêntures tinham a sua emissão definida como empréstimo (art. 1º), daí resultando a configuração de título causal. Na lei atual que não faz esta preferência, a Debênture passou ao sentido próprio de título de crédito. Assim, a empresa ao emitir debêntures simplesmente cria papéis, que no comum dos casos atuarão de forma a capitalizar a empresa, caracterizando assim a debênture como título abstrato de dívida que a sociedade tem a prerrogativa de pagar. A finalidade ou causa do negócio jurídico aqui é a obtenção de recursos para financiamento de determinado objetivo da sociedade.

A fiscalizada jamais teve a intenção de se capitalizar, muito pelo contrário, sua emissão de debêntures foi em sua quase totalidade permuta por debêntures remuneradas por participação de lucros, participação esta que nunca ocorreu, principalmente considerando que as emitentes de tais debêntures são empresas sem qualquer atividade operacional.

José Edwaldo Tavares Borba, em seu Livro Direito Societário, no capítulo sobre Debêntures, fls 282 e seguintes da 8ª Ed relata: "Há quem admita em virtude da lei atual, que o rendimento de debênture possa constituir, tão somente em participação dos lucros. Não nos parece ser o melhor entendimento" e citando Fernando Mendonça em seu livro Debêntures, temos: "Interpretação diversa, no sentido de se poder deixar de atribuir juros a debênture, levaria a descaracterização do título. Com efeito, debênture sem juro, com participação no lucro apenas, não teria a natureza debênture, mas de parte beneficiária". Ainda citando o Prof. Edwaldo, lembramos que a tradição brasileira em títulos de crédito é a certeza, assim uma debênture que depende do desempenho do emitente não é uma verdadeira debênture, apresentando "desvantagem de esgarçar a consistência do título, descaracterizando-o.

Esta fiscalização pretende com estas citações provar a falta de usualidade comercial de tal prática, que por si só já poderia servir de base na descaracterização da operação, entretanto, além da prática incomum, temos aqui também, a situação clara de empresas sem qualquer atividade operacional, com endereço normalmente partilhado com diversas outras, com patrimônio inchado artificialmente por diversas debêntures sem qualquer lastro senão elas mesmas, além da íntima relação entre os proprietários da fiscalizada e estas empresas, tal como relatado na descrição dos fatos, quero crer fique claro seja esta a única razão de tal negociação, ou alguém acredita que uma empresa que uma empresa compre milhões de títulos de uma empresa que nada possui além de outros títulos semelhante de própria emissão?

Tais práticas com a causa única de promover prejuízos operacionais à fiscalizada, foram conseqüência de atos simulados de compra e venda, aqui citamos novamente Caio Mario da Silva Pereira em seu Livro Instituições do Direito Civil 18ª Ed fls 339 a 342 “Consiste simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui declaração de vontade, mas enganosa” e segue afirmando; “A simulação se diz relativa, também chamada de dissimulação, quando o ato tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, ou quando aparenta conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem” e mais a frente, tratando da prova da simulação: A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções, para chegar a convicção de sua existência.”

Desta forma, entendemos provar que, a partir da descrição dos fatos narrados, a fiscalizada utilizou formas simuladas de contratos de compra e venda de debêntures, com o intuito único de promover a redução do lucro operacional e com isto reduzir o Lucro Real tributável.

DESCRIÇÃO DOS FATOS IDENTIFICADOS:

No dia 27-02-1998 a contribuinte realizou uma Assembléia Geral Extraordinária (fls. 110 a 120). Na qual o Conselho de Administração apresentou um proposta, que foi aprovada, ficando definida a emissão de debêntures com as seguintes características:

Espécie: Todas as debêntures da primeira emissão não gozarão de garantia, subordinando-se aos credores quirografários, preferindo apenas aos acionistas no ativo remanescente, se houver, em caso de liquidação da Emissora, na forma prevista no artigo 58, parágrafo 4º da Lei 6.404/76.

Forma: As debêntures da 1ª a 2ª séries serão nominativas, sendo representadas por certificados, na forma da lei.

Colocação: A colocação das debêntures será feita por subscrição particular sem a intermediação de instituição financeira.

Data de emissão: Para todos os efeitos legais, especialmente a contagem de juros, prêmios e ajustes monetários previstos para as debêntures da 1ª série, a data de emissão das debêntures da 1ª e 2ª séries será o dia 28 de fevereiro de 1998.

Forma de pagamento: O preço de simulação das debêntures será pago a vista, no ato da subscrição.

Prazo e data de vencimento: O prazo de todas as debêntures da primeira emissão é de 20 (vinte) anos a contar da data da emissão (28-02-1998), vencendo-se portanto em 28-02-2018.

Quantidade de títulos: Serão emitidas 300.000 (trezentas mil) debêntures na 1ª série da 1ª emissão e 200.000 (duzentas mil) debêntures na 2ª série da 1ª emissão.

Valor nominal inicial: O valor nominal unitário das séries será de R\$ 100,00 (Cem reais). Assim o montante da 1ª série, na data da emissão será de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais) e o da 2ª série de R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).

Remuneração das debêntures: As debêntures da 1ª série serão remuneradas com a taxa média de capitação bancária divulgada pela Associação Nacional de Bancos de Investimentos – ANBID, no último dia útil de cada mês, para depósitos bancários a prazo do tipo prefixado, mais juros fixos de 12% (doze por cento) ao ano composto anualmente e também será conferido a esta série um prêmio de 8,5% (oito virgula cinco por cento) ao ano, a ser acrescido linearmente aos juros remuneratórios, compostos anualmente. Quanto as debêntures da 2ª série não incidirão juros, prêmio ou qualquer outra remuneração, sendo unicamente assegurada as mesmas participações no lucro líquido ajustado da Emissora, em cada exercício social, se houver.

Com estas características então foi emitido no dia 16-03-1998 o "Instrumento particular de Escritura da Primeira Emissão de Debêntures da Ferrovia Tereza Cristina S/A" que foi registrado no cartório do 13º ofício de notas da cidade do Rio de Janeiro (fls. 121 a 129).

No dia 16-04-1998 a **FERROVIA TEREZA CRISTINA** emite o Boletim nº 01/98 de subscrição de debêntures da 1ª série, da 1ª emissão, pelo qual a empresa **FICOM S/A**, CNPJ 27.885.938/0001-92 subscreve a quantidade de 300.000 (trezentas mil) debêntures da referida série pelo valor de R\$ 31.396.713,98 (fls. 130).

Na mesma data é emitido o Boletim n.º 02/98 de subscrição de debêntures da 2ª série, da 1ª emissão, através do qual a mesma **FICOM S/A** adquire a quantidade de 200.000 (duzentas mil) desta série pelo valor de R\$ 20.000.000,00 (fls. 131).

O item 5 de ambos os boletins de subscrição informam que, o pagamento do referido preço: é integralmente feito neste ato mediante a entrega à Emissora das debêntures dos cheques nºs 370169 e 370170 sacados conta do banco 341. O somatório destes dois cheques é de R\$ 51.396.713,98 referente ao valor total da subscrição de todas as debêntures (fls. 130 e 131).

Ocorre que, no mesmo dia 06-04-1998 através de Contrato particular de cessão e transferência de debêntures a **FICOM S/A** cede para a própria **FERROVIA TEREZA CRISTINA** parte das mesmas debêntures adquiridas, nas seguintes quantidades: 230.000 (duzentas e trinta mil) da 1ª série da 1ª emissão pelo valor de R\$ 24.070.814,05 e 200.000 (duzentas mil) debêntures da 2ª série da 1ª emissão pelo valor de R\$ 20.000.000,00 totalizando a quantia de R\$ 44.070.814,05 (fls. 132 e 133).

O item 3 deste contrato informa que o pagamento realizado pela **FERROVIA TEREZA CRISTINA (FCT)** é feito através do

cheque 370170 sacado contra o Banco 341, ou seja, um dos cheques que haviam sido emitidos pela FICOM para quitar a sua compra é devolvido a ela pela FCT como pagamento integral da parte das debêntures readquiridas no mesmo dia pela FERROVIA TEREZA CRISTINA. Importante é ressaltar neste caso que não houve cancelamento do negócio e sim a recompra no mesmo dia de parte das debêntures vendidas.

Sendo assim, o fato é que a FICOM S/A acabou subscrivendo somente 70.000 debêntures da 1ª série da 1ª emissão nesta operação toda, pagando por elas o valor de R\$ 7.325.899,93 que é o valor do outro cheque recebido pela FCT número 370169 do banco 341. Não tendo localizado o depósito deste cheque na contabilidade de FCT solicitamos MPF extensivo para realizar diligência na FICOM S/A, empresa emissora do cheque.

Na diligência realizada na empresa FICOM S/A constatamos que a mesma registrou no livro Diário os seguintes lançamentos contábeis referentes as operações realizadas com debêntures 06-04-1998 (fls. 821 a 825):

Pela aquisição das debêntures subscritas da FCT no valor de R\$ 51.396.713,98

Débito: 1.3.1.10.65.0000-7 – Debêntures

Crédito: 4.9.9.92.00.0099-1 – Credores diversos no país (Leystonstone)

Pela parte das debêntures subscritas da FCT vendidas para a própria FCT no valor de R\$ 44.070.814,05

Débito: 4.9.9.92.00.0099-1 – Credores diversos no país (Leystonstone)

Crédito: 1.3.1.10.65.0000-7 – Debêntures

Pela parte das debêntures que sobraram adquiridas no valor de R\$ 7.325.899,93

Débito: 4.9.9.92.00.0099-1 – Credores diversos no país (Leystonstone)

Crédito: 4.9.9.92.00.0054-8 – Credores diversos no país (Sinergy)

Como pode-se observar nos lançamentos feitos pela FICOM, embora ela tenha comprado as debêntures através de boletim de subscrição e pago com cheques, o desembolso não encontra-se registrado na sua contabilidade. E nem poderia, pois a empresa simplesmente não tinha saldo na sua conta corrente no banco 341 (Itaú). Conforme cópia do extrato da conta corrente no Banco Itaú os cheques números 370169 e 370170 nunca foram sacados. Inclusive observando-se o extrato verifica-se pela numeração dos cheques que estes dois números foram saltados e a conta movimentada valores ínfimos, sendo o saldo no dia 06-04-98 de R\$ 6.616,50 (fls.814 a 820). Também por intermédio dos



lançamentos contábeis realizados no dia 06-04-98 pela **FICOM** fica caracterizada a aquisição de debêntures (conta 1.3.1.10.65.0000-7) tendo como contrapartida a conta corrente 4.9.9.92.00.0054-8 – Credores diversos no país (**Sinergy**). Verificamos também que, no dia 08-04-98 a **FICOM** permutou com a **CLAIME COMERCIAL INC**, empresa sediada no Panamá, as 70.000 debêntures adquiridas da **FTC** pelo valor de R\$ 7.325.899,90 por 48.282 debêntures da 2ª série da 3ª emissão da **SINERGY**. Isto é o que demonstra o lançamento contábil realizado nesta data. Ainda no mesmo dia as 48.282 debêntures emitidas pela **SINERGY** e adquiridas por permuta da **CLAIME** são vendidas pelo mesmo valor sendo o recebimento feito em nota promissória.

No dia 09-04-98 esta nota promissória é dada como quitada debitando-se a conta corrente número 4.9.9.92.00.0054-8 – Credores diversos no país (**Sinergy**) (fls. 824).

Para completar a operação, evidentemente “ montada ” por tudo o que aqui foi demonstrado, no dia 20-08-2001 a **FTC** adquire as 70.000 debêntures da sua emissão da **CASH FINANCEIRA S/A**, empresa sediada no Panamá através de permuta pelo valor de R\$ 24.601.000,00. Na operação ela cede 5.859 debêntures emitidas pela **DUANE TRADING DO BRASIL S/A** cnpj 29.712.524/0001-14 no valor de R\$ 17.577.000,00 e mais 70.240 debêntures emitidas pela **SINERGY S/A** (fls.134 a 138).

IMPORTANTE RESSALTAR QUE NO DOCUMENTO DE PERMUTA CONSTA A DECLARAÇÃO DA CASH FINANCEIRA DE QUE ELA ADQUIRIU AS DEBÊNTURES EMITIDAS PELA FERROVIA TEREZA CRISTINA DA CLAIME COMERCIAL INC., EMPRESA TAMBÉM SEDIADA NO PANAMÁ E QUE OBTIVE OS PAPÊS ATRAVÉS DE PERMUTA COM A FICOM S/A, CONFORME JÁ RELATADO ANTERIORMENTE (fl. 137).

Deste modo fica comprovado que a subscritora primária das debêntures não desembolsou de fato os recursos para a realização do investimento e nem a emissora recebeu os recursos efetivamente. O que houve foi uma simulação de compra e venda das debêntures, as quais no dia seguinte certamente em outra simulação foram permutadas com uma empresa do Panamá (**CLAIME**) que a seguir as repassou para a **CASH** que, finalmente as devolveu para a **FERROVIA TEREZA CRISTINA**.

Apesar de constar nos boletins de subscrição que o pagamento foi feito por cheques, citando inclusive os seus números e de que bancos são, os lançamentos contábeis realizados pela **FTC** no seu livro Diário no dia 06-04-98 não refletem este tipo de operação, pois eles foram os seguintes (fls. 1153 a 1155):

Pela emissão de 300.000 debêntures da 1ª. Série da 1ª. emissão no valor de R\$ 30.000.000,00

Débito: 0.5.2.0.4.02.001 – Debêntures em carteira

Crédito: 0.5.0.4.01.001 – Principal

Pela emissão de 200.000 debêntures da 2ª, série da 1ª. Emissão no valor de R\$ 20.000.000,00

Débito: 0.5.2.0.4.02.001 – Debêntures em carteira

Crédito: 0.5.2.0.4.01.001 – Principal

Pela emissão do boletim 01/98 referente a venda de 300.000 debêntures da 1ª. série da 1ª. emissão para a FICOM no valor de R\$ 31.398.713,98

Débito: 0.0.0.0.0.00.038 – Caixa Matriz

Crédito: 0.5.2.0.4.02.001 – Debêntures em carteira

Pela emissão do boletim 02/98 referente a venda de 200.000 debêntures da 2ª. série da 1ª. emissão para a FICOM no valor de R\$ 20.000.000,00

Débito: 0.0.0.0.0.00.038 – Caixa Matriz

Crédito: 0.5.2.0.4.02.001 – Debêntures em carteira

Pela recompra de 430.000 debêntures, sendo 230.000 da 1ª. série a 1ª emissão e 200.000 da 2ª. Série da 1ª. Emissão no valor total de R\$ 44.070.814,05

Débito: 0.5.2.0.4.02.001 – Debêntures em carteira

Crédito: 0.0.0.0.0.00.038 – Caixa Matriz

Pela diferença entre o valor da venda e o total da recompra feita no dia (70.000 debêntures efetivamente vendidas no valor de R\$ 7.325.899,93)

Débito: 0.1.0.0.8.10.001 – Debêntures

Crédito: 0.0.0.0.0.00.038 – Caixa matriz

Analisando-se detalhadamente este conjunto de lançamentos conclui-se que o valor referente a venda das 70.000 debêntures pela FTC no valor de R\$ 7.325.899,93 está registrado como compra de debêntures pagas pelo caixa matriz, não tendo nenhum nexos com os atos jurídicos ocorridos. O histórico faz menção a compra de debêntures da synergy. Há ainda registrada no mesmo Diário no dia 06-04-98 uma outra operação de compra de debêntures da empresa SINERGY S/A feita pela FTC onde vê-se o lançamento contábil do pagamento de R\$ 7.325.899,93 feito por caixa e mais uma parte de R\$ 43.500,07 feito através do Eurobanco (BESA). Concluímos então, pelos registros contábeis realizados no dia 06-04-98 que o lançamento que deveria espelhar a venda das 70.000 debentures pela FTC esta simulado de compra de debêntures da SINERGY pagas por caixa. A outra compra de debêntures registrada, também da SINERGY, encontra-se registrada normalmente tendo sido o



pagamento feito parte por caixa (R\$ 7.325.899,93) e parte por banco (R\$ 43.500,07) (fls. 1153 a 1155).

*Para esclarecer estas operações solicitamos MPF extensivo para a empresa **SINERGY S/A** (fls. 546) onde ao examinarmos o livro Diário comprovou-se que nenhum lançamento contábil foi feito no dia 06-04-1998. Porém na página 19 do livro Diário número 16 localizamos no dia 30-04-98 um lançamento que faz referência a operação com a **FTC** no dia 06-04-98. O lançamento é o seguinte (fls. 1798):*

*Débito: 1.1.2.80.00.0005-3 - Eurobanco s/a valor:
R\$ 43.500,07*

*Débito: 1.8.8.92.00.0051-8- Devedores diversos no país - Ficom
valor: R\$7.325.899,93*

*Crédito: 4.3.4.30.00.0000-8 - Debêntures emitidas em carteira
valor: R\$ 7.369.400,00*

*No histórico do lançamento diz que o mesmo refere-se a cessão de 73.694 debêntures da 2ª. série, 4ª. emissão para a **FTC** conforme contrato de 06/04/98 (fls.773). Ao verificarmos o contrato referente a operação escriturada constatamos que a forma de pagamento foi com o cheque numero 370169 do banco 341 no valor de R\$ 7.325.899,93 e mais o cheque 000217 do banco 242 no valor de R\$ 43.500,07 totalizando a quantia de R\$ 7.369.400,00. Este é exatamente o valor da segunda operação de compra de debêntures da **SINERGY** feita pela **FTC** no dia 06-04-98. No entanto, ela encontra-se registrada na contabilidade da **FTC** como paga através do caixa e na **SINERGY** como crédito em uma conta corrente de uma terceira empresa sendo que, de fato, ela foi paga com cheques conforme informa o contrato de cessão de transferência das debêntures fls 773.*

*A descrição repetitiva e até exaustiva dos fatos faz-se necessária para que não fiquem duvidas quanto ao interesse exclusivo, dessas operações que, consiste apenas em lesar o Estado. Simulações de compra e venda de debêntures, lançamentos contábeis sem relação com os atos jurídicos praticados, criação de diversas contas correntes com empresas que se interligam e possuem participações societárias cruzadas, enfim constatamos a criação de um grupo de empresas formando um conluio para gerar despesas nas que tivessem lucro, no caso, a **FERROVIA TEREZA CRISTINA** bem como retirar os recursos financeiros dela através de operações existentes apenas nos papéis (contratos) não tendo ocorrido efetivamente os atos jurídicos ali transcritos.*

*Somente para que se possa compreender um pouco a intenção da contribuinte ora fiscalizada, trata-se de uma lucrativa e capitalizada empresa e que mesmo assim decide captar recursos remunerando-os com rendimentos totais em torno de 60% anuais. Simultaneamente, adquire papéis da mesma espécie (debêntures) da empresa **SINERGY S/A** que nenhuma remuneração fixa possui, prometendo apenas pagar uma participação no lucro. Lucro este que aconteceu no ano de 1.999 e 2.000 e que mesmo assim não foi recebido pela **FTC** o que somente vem confirmar a intenção de dolo na operação.*



Como informação complementar e para corroborar melhor a intenção da **FTC (FERROVIA TEREZA CRISTINA)** relacionamos a seguir todas as aquisições de debêntures feitas por ela da **SINERGY S/A** (ano 1998 fls. 798 a 806) ano 1999 (fls. 784 a 794) ano 2000 (fls. 775 a 783) e ano 2001 (fls. 772 a 774).

DEBÊNTURES EMITIDAS PELA SINERGY (2ª.SÉRIE-4ª EMISSÃO) E ADQUIRIDAS PELA FTC (...)

Veja que os recursos transferidos pela aquisição das debêntures remuneradas por participação nos lucros da Sinergy, mais as debêntures adquiridas por permuta relativa a primeira emissão das debêntures da FTC (que efetivamente comprovamos na realidade ter sido permutada pelas debêntures da sinergy) serão a base da permuta final das mesmas debêntures emitidas pela própria FTC. Ou resumidamente, a FTC permuta com torna, debêntures de sua emissão por debêntures da Sinergy e ao longo dos três anos seguintes adquire novas debêntures da Sinergy, (que efetivamente paga) e no final, permuta todas debêntures adquiridas, que anteriormente foram permutadas pelas suas originalmente emitidas, com larga geração de prejuízo, em função da remuneração de sua debênture.

Tendo em vista todos os fatos relatados anteriormente procedemos a glosa das despesas de captação referentes as 70.000 debentures passadas para a **FICOM** e depois readquiridas através da empresa **CASH FINANCEIRA S/A**, sediada no Paraná, por simulação de ato jurídico para os anos de 1.999 e 2.000, com base nos artigos descritos na fundamentação deste relatório. Estas despesas estão registradas no ano de 1.999 nas contas contábeis 2.1.0.0.7.04.001 (atualização monetária, juros e prêmios) totalizando o valor de R\$ 4.646.686,15. No ano de 2.000 as contas são 4.1.1.11.01 – atualização monetária, 4.1.1.11.02 – juros e 4.1.1.11.03 – prêmio e os valores totais demonstrados no quadro a seguir (fls. 1801 e 1802):

data	p.unitário	quantidade	valor	despesa
31/12/1999	211,4950444	70.000	14.804.653,11	
31/03/2000 1.283.906,11	229,8365602 1º.tr	70.000		16.088.559,21
30/06/2000 1.346.694,23	249,0750492 2º.tr	70.000		17.435.253,44
30/09/2000 1.433.501,31	269,5536393 3º.tr	70.000		18.868.754,75
31/12/2000 1.534.336,60	291,4727336 4º.tr	70.000		20.403.091,35

02- A empresa permutou no dia 03-01-2000 debêntures da sua emissão com a **DUANE TRADING DO BRASIL S/A CNPJ 29.712.524/0001-14**. Esta operação consistiu na troca de 83.100

debêntures da 1ª série da 1ª emissão da **FERROVIA TERESA CRISTINA** a um preço unitário de R\$ 211,5162455 e valor total de R\$ 17.577.000,00 por 5.859 debêntures da 4ª série da 1ª emissão da **DUANE TRADING DO BRASIL S/A** a um preço unitário de R\$ 3.000,00 sendo o valor total de R\$ 17.577.000,00 (fls.187 a 188). Conforme já descrito anteriormente neste relatório as debêntures desta série emitidas pela **FTC** pagam juros anuais calculados pela taxa **ANBID**, mais 12% de juros fixos ao ano e mais 8,5% de prêmio no mesmo período. Já as debêntures emitidas pela **DUANE TRADING** somente remunera com a participação nos lucros apurados conforme previsto na escritura de emissão das mesmas. A escritura é datada de 14.07.1989 (fls. 162 a 172) e foi feita em atendimento a decisão da Assembléia Geral Extraordinária de 16-06-1989 (fls. 175 e 176). Embora o CNPJ continue o mesmo a empresa na época chamava-se **EUROINVEST S/A CORRETORA DE FUTUROS**, depois passou a chamar-se **EUROBANCO TRADING S/A** e finalmente em 26-11-1997 numa AGE mudou a denominação social para **DUANE TRADING DO BRASIL S.A** (fls.177 a 186).

Informamos que encontra-se transcrito na escritura da emissão das debêntures que quanto a **FORMA** ter-se-á a seguinte característica:

As debêntures da 1ª série da emissão serão ao portador. As debêntures da 2ª série serão endossáveis. As debêntures da 3ª e 4ª séries da emissão serão escriturais, mantidas em contas de depósito no nome de seus titulares, nas instituições que a emissora designar, sem a emissão de certificados.

Verificamos que isto não aconteceu de fato com esta série de debêntures.

No dia 19-11-2001 constatamos que a contribuinte ora fiscalizada recompra parte das suas debêntures permutadas através de outra permuta com a empresa **CASH FINANCEIRA S/A**, sediada no Panamá. Nesta operação a **FTC** recebe 43.336 debêntures da sua emissão (1ª Série, 1ª Emissão) no preço unitário de R\$ 376,5022152 e valor total de R\$ 16.3163100,00 e entrega 163.161 debêntures da **SINERGY S/A** (2ª série, 4ª emissão) no valor unitário de R\$ 100,00 totalizando uma quantia igual a recebida (fls. 139 a 143).

IMPORTANTE RESSALTAR QUE NESTE DOCUMENTO DE PERMUTA CONSTA UMA DECLARAÇÃO DA PERMUTA PANAMENHA DE QUE ELA ADQUIRIU OS TÍTULOS EMITIDOS PELA FTC DA EMPRESA NORTH ATLANTIC LAND CORPORATION, TAMBÉM SEDIADA NO PANAMÁ (fls.41 v).

Em continuidade ao nosso trabalho realizamos diligência da empresa **DUANE TRADING DO BRASIL S/A** onde comprovamos que as 83.100 debêntures adquiridas por ela da **FTC** através de permuta no dia 03-01-2000 foram também permutadas pela **DUANE** com a empresa do Panamá **NORTH ATLANTIC LAND CORPORATION** no dia 04-01-2000 (embora o contrato seja de 30/06/2000) pelo mesmo valor

unitário de 211,5162455 num total de R\$ 17.577.000,00. em troca da entrega dos títulos da FTC a **DUANE TRADING** recebeu 175.770 de debêntures da 2ª série da 2ª emissão da **FICOM S/A** com preço unitário de 100,00 sendo o valor de R\$ 17.577.000,00 (fls.189 a 192).

No dia 19-04-2002 numa outra operação a **FTC** compra 3.175 debêntures da 1ª série da 1ª emissão dela própria pelo valor unitário de R\$ 440,9448819 e total de R\$ 1.400.000,00. O pagamento é feito através de cinco notas promissórias vencendo-se a primeira em 26-04-2002, a segunda em 19-08-02, a terceira em 20-09-02, a quarta em 21-10-02 e a quinta em 20-11-02. No ano de 2002 há ainda pequenas outras aquisições por permuta feitas com a Cash Financeira e Ficom (fls. 148 a 156).

O fato é que novamente trata-se de uma operação simulada. A empresa **DUANE TRADING** tal como a **SINERGY E FICOM** somente existe no papel. Elas não possuem atividade operacional, nunca tiveram empregados (fls. 812,813,826 e 827) e as movimentações bancárias são minúsculas. Foram usadas para emitir valores astronômicos de debêntures, obviamente subordinadas, que jamais foram vendidas verdadeiramente e sim permutadas com outras empresas do grupo criando saldos devedores e credores em contas correntes fictícias. Apuramos pelas atas de assembléias, que os saldos destas contas correntes acabavam sendo usados para integralizar aumentos fictícios de capitais absurdos.

Anexo a este termo juntamos um demonstrativo da evolução patrimonial ano a ano desde 1.995 mostrando também o resultado contábil de cada ano (fls.1824 a 1837). Quando eventualmente aparece algum lucro ele é produto de uma equivalência patrimonial surgida como reflexo de um patrimônio inexistente. Nas atas destas empresas fornecidas pela Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro (fls. 828 a 1151) percebe-se claramente os acionistas são sempre empresas off-shore (Panamá) e as participações societárias delas também são em outras empresas do Panamá ou entre elas mesmas. Em todo o nosso trabalho detectamos cerca de vinte empresas fazendo operações entre elas somente para aumentar patrimônio no "papel".

Anexamos ao presente processo uma série de operações sem sentido comercial e econômico realizadas entre estas empresas bem como todas as Atas de assembléias e escritura de emissão de debêntures feitas por elas. Os valores das emissões não são compatíveis com os patrimônios também não são verdadeiros. Evidentemente que estas debêntures jamais foram negociadas de verdade fora do "grupo", mesmo porque obviamente não teriam mercado (fls. 685 a 696).

Outro fato relevante para caracterizar a simulação é que, este tipo de debênture somente poderia ser negociado no mercado primário de acordo com o artigo 19 parágrafo 3º da Lei 6.385, que criou a CVM e instituiu controles obrigatórios para



circulação de títulos no mercado secundário, sendo negociadas inclusive com empresas estrangeiras. Para isto elas deveriam ter sido registradas no órgão adequado. Importante destacar ainda, que quando intimamos a fiscalizada a apresentar os livros de registro das debêntures elas informaram que não estariam obrigadas a isto pela legislação, ou seja, sequer mantinham controle escritural sobre as debêntures de sua emissão (fls. 807 e 808). Nota-se que, o PU (preço unitário) das debêntures de participação dos lucros (Sinergy e Ficom) é sempre o mesmo e com isso faz-se qualquer negócio, basta dividir o valor da operação pelo PU e redigir o contrato, que também é padrão. Até o plano de contas contábil das empresas que diligenciamos é igual para todas.

Face ao exposto, procedemos a glosa das despesas referentes a permuta das 83.100 debêntures descrita anteriormente registradas nas contas contábeis números 4.1.1.11.01 (atualização monetárias) 4.1.1.11.02 (juros) e 4.1.1.11.03 (prêmios) no ano de 2.000, conforme quadro a seguir (fls. 1801 e 1802):

<i>Data</i>	<i>p.unitário</i>	<i>quantidade</i>	<i>valor</i>	<i>despesa</i>
<i>31/12/1999</i>	<i>211,4950444</i>	<i>83.100</i>	<i>17.577.000,00</i>	
<i>31/03/2000</i>	<i>229,8365602</i>	<i>83.100</i>	<i>19.099.418,15</i>	
<i>1.522.418,51</i>	<i>1o.tr</i>			
<i>30/06/2000</i>	<i>249,0750492</i>	<i>83.100</i>	<i>20.698.136,59</i>	
<i>1.598.718,44</i>	<i>2o.tr</i>			
<i>30/09/2000</i>	<i>269,5536393</i>	<i>83.100</i>	<i>22.399.907,43</i>	
<i>1.701.770,84</i>	<i>3o.tr</i>			
<i>31/12/2000</i>	<i>291,4727336</i>	<i>83.100</i>	<i>24.221.384,16</i>	
<i>1.821.476,74</i>	<i>4o.tr</i>			

FUNDAMENTAÇÃO:

Tais práticas com a causa única de promover prejuízos operacionais à fiscalizada, foram conseqüência de atos simulados de compra e venda, aqui citamos novamente Caio Mario da Silva Pereira em seu Livro Instituições do Direito Civil 18º Ed fls 339 a 342 "Consiste simulação em celebrar-se um ato, que tem aparência normal, mas que, na verdade, não visa ao efeito que juridicamente deveria produzir. Como em todo negócio jurídico, há aqui uma declaração de vontade, mas enganosa" e segue mais a frente, tratando da prova da simulação: "A prova da simulação nem sempre se poderá fazer diretamente; ao revés freqüentemente tem o juiz de se valer de indícios e presunções para chegar a convicção de sua existência."

Desta forma, entendemos provar que, a partir da descrição dos fatos narrados, a fiscalizada utilizou formas simuladas de contratos de compra e venda de debêntures, com o intuito único de promover a redução do lucro operacional e com isto reduzir o Lucro Real tributável.

Desta forma, entendemos ser devido a constituição do crédito tributário, através do lançamento, pelo exposto pelo art. 149 do CTN

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;”

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) ano, contados:

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;

Entende esta fiscalização que os resultados financeiros negativos obtidos pelo contribuinte fiscalizado por ocasião da emissão de debêntures contida na descrição dos fatos deverão ser adicionados ao resultado por serem indedutíveis, inclusive no que tange a efetiva necessidade da operação no tocante a atividade do mesmo.

Para que a captação de recursos via emissão de Debêntures fosse realmente necessária a atividade da empresa nos termos do art. 299 I do RIR 99, seria preciso que estes recursos efetivamente capitalizassem a fiscalizada e isto comprovamos jamais ocorrer na descrição dos fatos.

Assim, nos termos do 299 I do RIR para as informações descritas nos itens 01 e 02 da descrição dos fatos identificados, temos:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São Necessárias as despesas pagas ao incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4506,1964, art. 47, § 1º).



§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais do tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).”

Tendo a fiscalizada contribuído pela prática pela prática simulada de “compra e venda” de debêntures, se apropriado indevidamente de despesas e encargos financeiros relativamente as debêntures de sua emissão, foi aplicado o agravamento da penalidade previsto pelo art. 957 II do RIR 99, nos termos do art. 72 da Lei 4.502.

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Deste modo, todas as despesas glosadas são informadas resumidamente a seguir, por ano e por conta contábil, conforme cópia anexa dos livros “Razão” de 1.999 e 2.000.

ANO 1999

2.1.0.0.7.04.001	Atualização Monetária	2.041.176,67
2.1.0.0.7.04.001	Juros	1.554.167,88
2.1.0.0.7.04.001	Premio	1.051.341,60
		4.646,686,15

Ano 2000

	(4.1.1.11.01)	(4.1.1.11.02)	(4.1.1.11.03)	
trim.	atual.monet.	juros	premio	totais
1º trimestre	968.549,50	1.093.618,50	744.156,26	2.806.324,26
2º trimestre	958.317,12	1.185.747,16	801.348,38	2.945.412,66
3º trimestre	965.822,49	1.298.115,23	871.334,78	3.135.272,50
4º trimestre	997.253,75	1.414.989,03	943.570,56	3.355.813,34
TOTAIS	3.889.942,86	4.992.469,92	3.360.409,98	12.242.822,76

Como resultado destas operações, o Lucro Real e a Base de Cálculo de Contribuição Social sobre o lucro foram reajustados com os montantes acima em cada período base, o que resultou na eliminação do prejuízo fiscal apurado em 1999 de R\$ 1.012.676,15 e respectivos prejuízos no segundo e quarto trimestre de 2000, nos montantes de R\$ 82.219,40 e 8.413,19.

Nos primeiros e terceiros trimestres de 2000 o contribuinte logrou proveito do prejuízo apurado em 1999, no montante de R\$ 99.120,28 e R\$ 62.986,12 respectivamente. Tal fato levou a autuação por utilização de prejuízo fiscal inexistente nos respectivos períodos.

Da mesma forma foram a base de cálculo da CSLL teve em 1999 e nos segundo e quarto trimestre de 2000 prejuízo apurado pelo contribuinte, eliminado e reajustado por conta dos montantes de despesas financeiras glosadas conforme descrito acima. Tais valores montam em R\$ 1.012.676,15 em 1999 e R\$ 93.118,40 e R\$ 77.253,19, nos segundo e quarto trimestres de 2000.”

Pelas razões acima expostas, os resultados financeiros negativos obtidos pelo contribuinte em razão da emissão de debêntures foram adicionados ao resultado do período, já que segundo o Sr. Agente fiscal não podem ser considerados como despesas dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR, vez que não há prova nos autos de que se destinaram à capitalização da fiscalizada. Assim, foi constituído o respectivo crédito tributário de IRPJ e CSLL reflexa.

Além disso, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o Sr. Agente fiscal glosou a compensação realizada pelo contribuinte em razão da reversão do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1.999 após o lançamento anteriormente explanado, constituindo o respectivo crédito tributário de IRPJ e CSLL reflexa.

A multa aplicada foi de 150% por entender o Sr. Fiscal que ocorreu fraude, nos termos do artigo 957, II do RIR 99 e artigo 72 da Lei n.º 4.502.

Cientificada da lavratura dos autos de infração em 29/09/2005, a Recorrente requereu cópia da íntegra dos autos em 17/10/2005 e requereu que o prazo para impugnação fosse contado da data da efetiva entrega das cópias, sem resposta.

Em 31/10/2005 interpôs Impugnação (fls. 1902/1914) alegando preliminarmente, nulidade do auto de infração por ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa por dois motivos: primeiro porque seu pedido de cópia dos autos não foi respondido e segundo porque os Livros Diários dos anos de 1999 a 2001 que foram entregues à Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Volta Redonda não lhe foram devolvidos e nem os Livros Razão entregues ao Sr. Agente fiscal da autuação, impossibilitando-a de conhecer os documentos que fundamentaram o lançamento, bem como de reunir todos os elementos de prova necessários para demonstrar a improcedência da autuação.

Por fim, ainda em preliminar, alega que os créditos tributários relacionados aos exercícios de 1.999 e 2.000 estão decaídos, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, bem como por ter ocorrido homologação expressa do lançamento efetuado pela própria Recorrente em razão de anterior procedimento fiscalizatório realizado pela Receita Federal, no qual não foi apurada qualquer violação legal. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Quanto ao mérito, alega ainda ofensa ao princípio da tipicidade cerrada do fato gerador, pois entende que a fiscalização, ao efetuar o lançamento, se pautou em mera amostragem, lastreada na seleção aleatória de fatos e documentos, inclusive de outras empresas, o que reflete um juízo de possibilidade (presunção), mas não de certeza que, por sua vez, é imperativo do princípio da verdade material. Ressalta a impossibilidade de se convolarem simples fatos permutativos patrimoniais em fatos geradores tributários, requerendo a nulidade da autuação.

No que tange às debêntures emitidas, informa que jamais teve a intenção de se capitalizar, vez que as mencionadas debêntures foram em quase sua totalidade permutadas por outras debêntures remuneradas por participação nos lucros. Informa que as debêntures por ela emitidas gozam de publicidade, conforme Instrumento Particular de Escritura da Primeira Emissão de Debêntures da Ferrovia Tereza Cristina S/A devidamente registrada no 13º Ofício de Notas da Cidade do Rio de Janeiro, bem como todas as operações envolvendo-as gozam de legitimidade do ponto de vista societário, comercial e tributário.



Alega que o Fisco não considerou a grande dimensão e dinamicidade da Recorrente, que é sucessora da RFFSA/ SR9, Concessionária Pública de Transporte de Cargas, na forma de arrendamento dos ativos operacionais da rede Ferroviária Federal, através do Programa Nacional de Desestatização – PND que disciplinou e introduziu o setor ferroviário. Decorre, assim, sobre seu papel estratégico de logística para o crescimento do país, bem como seus principais feitos e planejamento futuro.

Por sim, sustenta que o ônus da prova compete à fiscalização, eis que seria muito confortável ao Fisco simplesmente alegar a ocorrência de fraude sem nada provar. Protesta pela realização de prova pericial contábil, formulando quesitos, e pela produção das demais provas em direito admitidas.

Ao julgar as impugnações do contribuinte, a DRJ no Rio de Janeiro excluiu do contraditório a matéria referente à glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente no ano de 2.000, tendo em vista que a mesma não foi expressamente impugnada pelo ora Recorrente, nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235/72.

Entendeu também a DRJ inexistir qualquer necessidade de instauração de procedimento diligencial, conforme pedido formulado pela Recorrente. Ressalta que não se vislumbra nos autos qualquer mácula ao devido processo legal ou aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, asseverando que tal procedimento não pode ser usado como mero instrumento procrastinatório, tendo seu escopo direcionado à elucidação dos fatos em busca da verdade material.

Quanto ao pedido de nulidade formulado pela Recorrente em razão do não fornecimento de cópia integral do presente processo, impossibilitando-a de exercer seu direito à ampla defesa, a DRJ entendeu por bem rejeitá-lo, alegando que não houve qualquer recusa formal por parte da Receita Federal e a impugnação apresentada pela Recorrente adentra nas questões meritórias, demonstrando perfeito conhecimento da matéria objeto de lançamento. Asseverou ainda que o referido auto somente poderia ser declarado nulo se tivesse sido lavrado por pessoa incompetente ou o contribuinte estivesse cerceado em seu direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, condições estas inexistentes. Por fim, ressaltou que mesmo após a apresentação da impugnação, a Recorrente poderia, antes do julgamento do processo administrativo, ter juntado aos autos os documentos necessários a sua defesa caso restasse comprovada a impossibilidade de sua apresentação à época, conforme artigo 16, §4º, “a” do Decreto n.º 70.235/72.

No que tange a não devolução dos Livros Diário dos anos de 1999 a 2001 pela DRF de Volta redonda e dos Livros Razão entregues à fiscalização, a DRJ indeferiu o pedido de nulidade por cerceamento de defesa alegado pela Recorrente, pois conforme “Termo de Encerramento” (fl. 1858), consta que ao contribuinte foram devolvidos todos os livros e documentos utilizados na fiscalização, tendo o mesmo exarado expressamente sua ciência em 29/09/2005.

Ressaltou ainda a DRJ que quanto à ofensa alegada pelo Recorrente a diversos princípios constitucionais, não compete àquela autoridade julgadora a análise da constitucionalidade de leis, sendo tal matéria reservada ao Poder Judiciário.

Quanto ao mérito, no que pertine ao argumento suscitado pelo Recorrente sobre a indevida utilização de amostragem, entendeu a DRJ que o fiscal pode se valer de qualquer critério de fiscalização não vedado por lei, inclusive amostragem. Assim, a simples menção pelo Recorrente de que o trabalho se deu por amostragem sem qualquer prova dos danos que lhe foram causados em virtude disso não é suficiente para a extinção do lançamento.

Esclareceu, ainda, que as bases tributáveis foram apuradas pelo Fisco em conformidade com a documentação trazida aos autos, não havendo qualquer projeção de resultado.

Já em relação à alegada decadência em razão de ter havido dupla fiscalização no período referente ao quarto trimestre de 1.999, entendeu a DRJ que a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal pelo Sr. Delegado Adjunto da DEFIC/RJO (fl. 01) supriu a necessária autorização escrita da autoridade competente, segundo exigido no artigo 7º, § 2º da Lei n.º 2.354/54 c/c artigo 906 do RIR/99, validando o procedimento fiscal de período coincidente. Citou jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Ademais, quanto à aplicação do disposto no artigo 150, § 4º do CTN para fins de contagem do prazo decadencial de tributo sujeito ao lançamento por homologação, entendeu a DRJ que ante a inexistência de qualquer recolhimento, o marco inicial deve ser deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte, nos termos do artigo 173, inciso I do CTN.

Diante disso, foi rejeitada a alegação do Recorrente quanto à decadência.

No que tange à glosa das despesas financeiras deduzidas pelo Recorrente nos anos de 1999 e 2000 oriundas da emissão de debêntures, inicialmente esclareceu a DRJ que embora a legislação societária possibilite ao Recorrente emitir debêntures e readquiri-las em momento posterior, a legislação fiscal somente permite a dedução daquilo que efetivamente é pago. E neste ponto se sustenta a presente autuação, eis que se denota no caso em análise a emissão de debêntures vendidas a empresas que comprovadamente não possuem qualquer receita operacional, sendo seus acionistas sempre empresas “off-shore” com participações societárias em outras empresas no Panamá ou entre elas mesmas, para depois readquiri-las através de empresas sediadas em paraísos fiscais, sem que houvesse de fato qualquer saída de numerário ou qualquer dispêndio por parte do Recorrente, possibilitando a dedução do Lucro Real. Concluiu, assim, que face à divergência entre a vontade manifestada e a vontade real, não são válidos os negócios formalizados, devendo ser desconsiderados os atos praticados em razão de simulação.

Ressaltou, ainda, que as emissões de debêntures não ensejaram a captação de dinheiro novo, vez que foram integralmente compradas pelos próprios acionistas e pagas com recursos que em momento algum saíram da empresa, ou seja, na prática não houve qualquer circulação de valores e, portanto, não tendo havido dispêndio não há que se falar em despesa dedutível.

Ademais, sustentou a DRJ que somente são admissíveis, em tese, como despesas dedutíveis, aquelas que sendo operacionais, estejam revestidas dos predicados de normalidade e usualidade e que estejam relacionadas à manutenção da respectiva fonte produtora de riqueza (necessidade), nos termos dos artigos 277, 299 e 462 do RIR/99.

Em relação ao ônus da prova, entendeu a DRJ que este incumbe ao Recorrente, haja vista que a dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação de sua efetiva realização e necessidade.

Por fim, quanto à aplicação da multa de 150%, entendeu a DRJ que inobstante as emissões de debêntures terem satisfeito o disposto na legislação das sociedades anônimas e de valores mobiliários, as diversas etapas da operação revelaram que a finalidade econômica de capitalização restou desfigurada, distorcida, ou seja, o objetivo único dos atos

praticados foi de reduzir o lucro do Recorrente sem que fosse realizado qualquer dispêndio para tal fim. Diante da ocorrência de simulação, foi mantida a multa qualificada.

Intimada do acórdão prolatado pela DRJ, a Recorrente interpôs tempestivamente Recurso Voluntário em 02/10/2006, com identidade de alegações efetuadas em sua Impugnação.

Acresce apenas em sua argumentação a nulidade do julgado proferido pela DRJ por cerceamento de defesa, em virtude da negativa da autoridade julgadora em efetuar a prova pericial, a qual entende imprescindível ao deslinde do caso. Ressalta, ademais, que em razão da impossibilidade de extração de cópia dos autos quando da elaboração da primeira defesa a autoridade julgadora astuciosamente delimitou a lide quanto à matéria não expressamente contestada (glosa da compensação de prejuízos fiscais), em ofensa ao princípio da ampla defesa e contraditório.

Por fim, o Recorrente apresentou razões aditivas ao seu Recurso Voluntário, alegando que tal prática tem sido admitida pelo E. Conselho de Contribuintes em respeito ao princípio da verdade material, visto que o fisco não pode se assentar em presunções para lavrar autos de infração.

Nesse passo, reitera os argumentos referentes à nulidade de todo o procedimento fiscalizatório, vez que o auditor não teve o cuidado de verificar se o Recorrente já havia sofrido fiscalização em relação à correta apuração da base de cálculo da CSLL e do IRPJ devidos nos anos-calendário de 1999 a 2001.

Ressalta que em 22/05/2003 teve início o MPF nº 2003-01056-7, cujo objetivo era apurar possíveis irregularidades quanto ao IRPJ, tendo seu encerramento em 23/12/2003, sem a lavratura de auto de infração; que em 30/09/2004 teve início o MPF-D nº 2004-1861-8, com objetivo de verificar documentos relativos a operações com terceiros, cujas diligências perduraram quase um ano, não se vislumbrando nos autos nenhum termo referente ao seu encerramento e que em 06/12/2004 teve início o MPF-F nº 2004-02212-7, com o objetivo de apurar a correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo contribuinte em sua escrituração contábil e fiscal a título de IRPJ e demais tributos e contribuições administrados pela SRF referentes aos últimos 5 (cinco) anos, incluindo o período de execução do presente MPF, tendo sido ao final lavrado auto de infração a fim de lançar o crédito tributário apurado.

Ocorre que o MPF nº 2003-01056-7 e o MPF-F nº 2004-02212-7 tiveram como objeto os mesmos exercícios, o que só é possível mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da divisão do imposto de Renda nos termos do § 2º, do artigo 7º da Lei nº 2.354/1954, matriz legal do artigo 906 do RIR/99, que assegura ao contribuinte que “em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal”.

Assim, entende o Recorrente que todo o procedimento está viciado, primeiro porque a autoridade fiscal não observou os prazos para execução dos MPF's, segundo pois, o MPF-D nº 2004-1861-8, cujo objetivo era o de diligenciar se transformou em fiscalização, sem que houvesse qualquer espécie de comunicação que a ensinasse e, não há nos autos qualquer espécie de ordem escrita proferida por autoridade superior hierárquica que autorizasse o segundo exame de período já fiscalizado, culminando com o fato dos auditores fiscais que iniciaram o MPF-F não terem continuado até a lavratura do termo de encerramento, o qual foi assinado por outro auditor, sem que a substituição fosse informada ao contribuinte, através de

mandado de procedimento fiscal complementar nos termos do que dispõe o art. 10 da Portaria nº 3.007/2001.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, esclareço que as razões aditivas apresentadas pela Recorrente serão apreciadas junto com a questão relacionada à decadência, vez que tanto na impugnação quanto no recurso voluntário foram suscitadas em conjunto.

Alega o Recorrente, em preliminar, a nulidade da decisão proferida pela DRJ por cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, em virtude daquela autoridade julgadora ter-lhe negado a produção de prova pericial.

Neste aspecto, mantenho o indeferimento do pedido de perícia, pois no processo estão presentes todos os elementos necessários à formação da convicção deste julgador, conforme se depreende da farta documentação apensada aos autos, sendo desnecessária qualquer outra prova.

Quanto à nulidade relacionada à preterição do direito de defesa pelo fato do Recorrente ter solicitado cópia integral dos autos e seu pedido não ter sido atendido pela autoridade fiscal, entendo que tal assertiva também não merece prosperar. Isto porque, conforme se vislumbra através da impugnação e do recurso voluntário interpostos pelo Recorrente, este demonstra ter compreendido as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma precisa, tanto nas alegações preliminares quanto nas razões de mérito.

No que pertine à alegação de nulidade pelo fato de os Livros Diários dos anos de 1999 a 2001, que foram entregues à Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Volta Redonda, não terem sido devolvidos ao Recorrente em tempo hábil de serem utilizados em sua defesa, assim como ocorreu também com os Livros Razão entregues ao Sr. Agente fiscal da autuação, tenho que argumentação não merece guarida.

Através do “Termo de Encerramento” (fls. 1.858), a autoridade fiscal deixa claro que todos os livros e documentos utilizados pela fiscalização foram devolvidos ao Recorrente no mesmo estado em que foram por ela recebidos, tendo inclusive o contribuinte exarado expressamente sua ciência em 29/09/2005, razão pela qual rejeito tal preliminar de nulidade.

Diante do exposto, não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa e nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Quanto às demais alegações de inconstitucionalidade, deixo de apreciá-las, pois, conforme Súmula n.º 02 deste 1º CC: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Por fim, ainda em preliminar, alega o Recorrente que os créditos tributários relacionados aos exercícios de 1.999 e 2.000 estão decaídos, pelo fato de ter ocorrido homologação expressa do lançamento efetuado pela própria Recorrente em razão de anterior

procedimento fiscalizatório realizado pela Receita Federal, no qual não foi apurada qualquer violação legal.

Complementando as razões suscitadas em seu recurso voluntário, o Recorrente apresentou aditamento questionando a (i) inobservância dos prazos para execução dos Mandados de Procedimento Fiscais (MPFs), (ii) a modificação da finalidade do mandado (de diligência para fiscalização) e do auditor responsável sem prévia comunicação ao contribuinte e (iii) a ausência de ordem escrita de superior hierárquico para refiscalização.

A regulamentação do Mandado de Procedimento Fiscal estabelece que a sua prorrogação será feita por intermédio de registro eletrônico, efetuado pela autoridade fiscal, ficando tal informação disponível na internet para consulta do contribuinte fiscalizado, conforme Portaria n.º 3007/01.

Ademais, em todos os Mandado de Procedimento Fiscal existentes nos autos (fls. 01; 03/06 e 2.222), há a informação expressa de que o contribuinte pode, a qualquer tempo, verificar no site da Receita Federal, a exatidão das informações contidas nos respectivos mandados, mediante a utilização do código informado e do CNPJ/CPF do contribuinte/responsável.

Além disso, quanto às prorrogações de prazo dos mandados, além da informação via internet, o Recorrente também foi cientificado expressamente conforme “Demonstrativo de Emissão e Prorrogação de MPF” (fl. 05).

Neste sentido, destaco jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - MPF - PRORROGAÇÃO - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - ENTREGA AO CONTRIBUINTE - PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS - A partir da Portaria nº 3007/2001, a prorrogação do MPF se faz por intermédio de registro eletrônico, efetuado pela autoridade outorgante, ficando essa informação disponível para o contribuinte fiscalizado na internet. Tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, conforme MPF expedido e prorrogado por autoridade competente, a mera ausência nos autos de comprovação do seu recebimento pelo contribuinte não enseja nulidade do procedimento fiscal e/ou do auto de infração dele decorrente, nem tampouco por cerceamento de defesa.” (Recurso 148.825, Acórdão 102-47.884, 2ª Câmara, julgado em 20/09/2006) (grifei)

Desta forma, como ao Recorrente foi dada plena ciência das prorrogações de prazo efetuadas, bem como das alterações eventualmente realizadas, não há que se falar em cerceamento de defesa apto a ensejar a nulidade no lançamento efetuado.

Por derradeiro, quanto à ausência de ordem escrita de superior hierárquico para que pudesse haver a refiscalização do período de 1.999, trago à baila à fundamentação exarada pela DRJ, com a qual coaduno:

“Quanto à alegação de reexame de período já fiscalizado, vale ressaltar que os documentos trazidos à colação pela interessada

 23

dizem respeito ao MPF n.º 2003-01056-7 (fl. 2.222), de 23/12/2003 – fiscalização de IRPJ, assim dispondo o respectivo Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 2.230):

Examinando os livros de escrituração e a documentação comprobatória dos registros contábeis, bem como auditando, por amostragem, as contas representativas das operações passivas, em relação as quais foram apropriadas as despesas financeiras, no período de 1999 e limite determinado pelo MPF acima referenciado, não foram constatadas irregularidades que dessem origem à lavratura de Auto de Infração. (grifos da Relatora)

Neste diapasão, quanto ao quarto trimestre de 1999 fica constatada a sobreposição de períodos fiscalizados. Daí surgem dois problemas. Primeiro, a possibilidade de nulidade do segundo procedimento por força da vedação de segundo exame não autorizado, nos termos do art. 7º, § 2º, da Lei n.º 2.354, de 29/11/1954, inserido no art. 906 do RIR/99 (“Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal”). Segundo, a hipótese de bitributação, o que desde já se afirma não ter ocorrido, pelo fato de que não apurou o Fisco, naquele período irregularidade, como bem se observa do documento de fl. 2.230.

No que tange à primeira questão, a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal, fl. 01, supre a autorização escrita da autoridade competente exigida pela legislação citada. Com efeito, emitido, em 06/12/2004, com ciência na mesma data, o MPF original previa a realização de verificações obrigatórias abrangendo a “correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos e previsto na execução deste Procedimento Fiscal”.

Tal fato, por seu turno, já seria suficiente para entender que foi, mais uma vez, determinada pela Autoridade Fiscal competente a deflagração de procedimento fiscal contra a interessada durante o período de 1999 a 2004, abrangendo, portanto, o período coincidente relativo ao quarto trimestre de 1999, objeto da presente autuação.

No mesmo sentido já se manifestou o E. Primeiro Conselho de Contribuintes por meio do acórdão nº 102-45897, de 28/01/2003, cuja ementa é a seguinte:

“NORMAS PROCESSUAIS, REEXAME FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF constitui ordem de autoridade superior à chefia do Auditor-Fiscal para a execução de trabalhos inerentes à Administração Tributária e, dada a sua especificidade e maior restrição, supre a determinação contida no artigo 7º da Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954.”

Entendo, portanto, que a emissão de MPF pela autoridade fiscal competente, no caso, o Delegado ou Delegado Adjunto da DEFIC/RJO (fl. 01), supre a lacuna documental e válida o procedimento fiscal para o período objeto de coincidência



investigatória, ou seja, o último trimestre de 1999, pelo fato de o ano-calendário de 2000 não ter sido abrangido pela fiscalização oriunda do MPF n.º 2003-01056-7.”

No mesmo sentido do entendimento acima esposado é a jurisprudência deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, senão vejamos:

“PRELIMINAR DE NULIDADE - REEXAME DE PERÍODO JÁ FISCALIZADO - POSSIBILIDADE - REVISÃO DE LANÇAMENTO - O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) expedido regularmente pelo delegado da unidade jurisdicionante do sujeito passivo assegura, por si só, a possibilidade de reexame de período anteriormente fiscalizado.” (Recurso 149.901, Acórdão 105-15996, 5ª Câmara, julgado em 21/09/2006)

“MPF - NULIDADE - INEXISTÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, quando o respectivo Mandado de Procedimento Fiscal que autorizou o reexame de período já fiscalizado foi firmado por autoridade competente. Ademais, trata-se de procedimento administrativo que não logra desconstituir a atribuição vinculada, especificada no art. 142 do CTN.” (Recurso 149.049, Acórdão 104-22564, 4ª Câmara, julgado em 14/06/2007)

Assim, pelas razões acima expostas, afasto a preliminar de decadência suscitada pelo Recorrente, pois em que pese tenha havido a coincidência de fiscalização quanto ao quarto trimestre de 1.999, tal ato foi respaldado em MPF expedido pelo delegado competente e não houve bitributação.

Ainda em relação à decadência, assevera o Recorrente que tanto o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) dos anos-calendário de 1.999 e 2.000 estão decaídos, vez que são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cuja contagem do prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150 parágrafo 4º do CTN.

O sujeito passivo tomou ciência dos autos de infração lavrados em 29/09/2005, cujos fatos geradores ocorreram em 31/12/1999 (quando era optante pelo lucro real anual – fls. 07) e em 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000 e 31/12/2000 (quando era optante pelo lucro real trimestral – fls. 48).

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, havendo dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do disposto no art. 173, I, do CTN.

Em relação ao ano-calendário de 1.999, como o Recorrente optou pela tributação com base no lucro real anual, o lançamento poderia ter sido efetuado em 2.000 e o termo inicial é 1º de janeiro de 2.001. Desta forma, a decadência em relação ao mencionado período só se deu em 31/12/2005.

Já em relação ao ano-calendário de 2.000, o lançamento relacionado aos fatos geradores ocorridos em 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000 e 31/12/2000 poderia ter sido

efetuado em 2.001, de modo que o termo inicial para cômputo do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2.002, findando-se apenas em 31/12/2006.

Passo então à análise do mérito.

Inicialmente, esclareço que inobstante a clara relevância das atividades desempenhadas pelo Recorrente ela não tem qualquer influência no deslinde da questão posta em julgamento.

A presente autuação decorre da glosa de dedução de despesas financeiras oriundas da emissão de debêntures nos anos-calendário de 1.999 e 2.000, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Sustenta o Sr. Agente fiscal no “Termo de Verificação Fiscal” que o Recorrente utilizou formas simuladas de contratos de compra e venda de debêntures com o intuito único de promover prejuízos operacionais, ensejando assim a redução do seu lucro real tributável. Assim, como não há prova nos autos de que a emissão de debêntures realmente se destinou à capitalização da fiscalizada, as despesas dela decorrentes não podem ser consideradas dedutíveis, nos termos do artigo 299 do RIR.

Por sua vez, alega o Recorrente que jamais teve a intenção de se capitalizar, vez que tais debêntures foram em quase sua totalidade permutadas por outras cuja remuneração se daria através de participação nos lucros. Argüi, ainda, que as mencionadas debêntures gozam legitimidade, seja do ponto de vista societário, comercial ou tributário, bem como são dotadas da necessária publicidade.

Em que pese à primeira vista não seja possível se verificar qualquer inobservância aos requisitos legais básicos tanto na emissão quanto na negociação das debêntures, devemos analisar a situação como um todo, a fim de se apurar qual a real finalidade de todos os atos praticados.

Esta é a lição do professor Marco Aurélio Greco:

“(…)

Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das

diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

(…)

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a estória (conjunto).

(…)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas.

Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc, e qual a situação final resultante da última das etapas.” (Planejamento Tributário, São Paulo, Editora Dialética, 2004, pág. 345/346) (grifei)

No âmbito tributário, é muito tênue a linha divisória existente entre a economia fiscal legítima, denominada elisão fiscal e a diminuição ilegítima da carga tributária, denominada de evasão fiscal.

A elisão fiscal pode ser entendida como a conduta preventiva adotada pelo contribuinte que, utilizando-se de meios lícitos busca impedir a realização do fato jurídico tributário ou reduzir a carga tributária por ocasião da realização de determinadas operações negociais. Assim, para que possa restar configurado o que definimos com elisão fiscal, o fato gerador da obrigação tributária não pode ter ocorrido.

O mestre Ives Gandra da Silva Martins em sua obra “Elisão e evasão fiscal” ensina que elisão fiscal é “...o procedimento utilizado pelo sujeito passivo da relação tributária, objetivando reduzir o peso da carga tributária, pela escolha, entre diversos dispositivos e alternativas da lei, daqueles que lhe permitem pagar menos impostos.”

Assim, pode-se concluir que o contribuinte é livre para planejar sua atividade econômica de modo a se sujeitar à incidência mínima de tributos, através da utilização dos mecanismos jurídicos que lhe forem mais favoráveis.

Entretanto, a elisão tributária é permitida sempre que o ato praticado não se fundar em simulação, dolo ou fraude. Caso haja a presença de qualquer um destes fatores, está-se diante do que a doutrina entende por evasão fiscal, que, por sua vez, pode ser entendida como o ato ilegítimo praticado pelo contribuinte antes, durante ou após a ocorrência do fato jurídico tributário, com o intuito único de impedir, reduzir ou protelar o recolhimento de tributo.

A simulação, figura invocada pelo Sr. Agente Fiscal, pode ser classificada em duas espécies distintas: absoluta ou relativa. Será absoluta quando a declaração de vontade exprime um negócio que sequer existe, ou seja, o ato jurídico praticado é apenas aparente, sem qualquer intenção de que seja efetivamente concretizado. Já na simulação relativa existe a intenção de praticar um ato jurídico, contudo, de natureza distinta daquele que na realidade se pretende realizar, ou seja, há um ato simulado que efetivamente aparece e outro dissimulado, que é o ato almejado, mas que permanece oculto.

Feitas tais considerações doutrinárias, passo então à análise do caso concreto.

Durante o procedimento fiscalizatório o Sr. Agente fiscal analisou todas as operações de emissão de debêntures pelo contribuinte nos anos-calendários de 1.999 e 2.000 e, conforme “Termo de Verificação Fiscal” (fls. 1808/1823), glosou as despesas relacionadas à captação das 70.000 (setenta mil) debêntures transmitidas à FICOM S/A e, depois, readquiridas da empresa panamenha CASH FINANCEIRA S/A, bem como glosar as despesas referentes à permuta das 83.100 (oitenta e três mil e cem) debêntures com a empresa DUANE, as quais

também foram readquiridas pela interessada através de empresa sediada no Panamá (NORTH ATLANTIC).

Conforme se depreende dos fatos acima narrados, bem através do “Termo de Verificação Fiscal”, o qual é rico em detalhes, foram realizadas várias operações estruturadas e seqüenciais envolvendo a compra e venda de debêntures emitidas pelo Recorrente e negociadas entre as empresas FICOM S/A, CLAIME COMERCIAL INC, SINERGY S/A, CASH FINANCEIRA S/A, DUANE TRADING DO BRASIL S/A, NORTH ATLANTIC LAND CORPORATION.

Muitas dessas operações se deram entre partes relacionadas, cujas empresas eram de fachada, vez que não possuíam atividade operacional. Ademais, os negócios ocorreram sem que houvesse de fato qualquer desembolso de recursos para a realização do investimento, até mesmo porque muitas das empresas envolvidas sequer tinham condições financeiras para suportar o elevado valor dos negócios realizados, conforme apurado em suas escritas fiscais.

Neste aspecto, destaco os seguintes apontamentos do Sr. Agente Fiscal:

*“Como pode-se observar nos lançamentos feitos pela **FICOM**, embora ela tenha comprado as debêntures através de boletim de subscrição e pago com cheques, o desembolso não encontra-se registrado na sua contabilidade. E nem poderia, pois a empresa simplesmente não tinha saldo na sua conta corrente no banco 341 (Itaú). Conforme cópia do extrato da conta corrente no Banco Itaú os cheques números 370169 e 370170 nunca foram sacados. Inclusive observando-se o extrato verifica-se pela numeração dos cheques que estes dois números foram saltados e a conta movimentada valores ínfimos, sendo o saldo no dia 06-04-98 de R\$ 6.616,50 (fls.814 a 820).” (grifei)*

*“O fato é que novamente trata-se de uma operação simulada. A empresa **DUANE TRADING** tal como a **SINERGY E FICOM** somente existe no papel. Elas não possuem atividade operacional, nunca tiveram empregados (fls. 812,813,826 e 827) e as movimentações bancárias são minúsculas. Foram usadas para emitir valores astronômicos de debêntures, obviamente subordinadas, que jamais foram vendidas verdadeiramente e sim permutadas com outras empresas do grupo criando saldos devedores e credores em contas correntes fictícias. Apuramos pelas atas de assembleias, que os saldos destas contas correntes acabavam sendo usados para integralizar aumentos fictícios de capitais absurdos.*

Anexo a este termo juntamos um demonstrativo da evolução patrimonial ano a ano desde 1.995 mostrando também o resultado contábil de cada ano (fls.1824 a 1837). Quando eventualmente aparece algum lucro ele é produto de uma equivalência patrimonial surgida como reflexo de um patrimônio inexistente. Nas atas destas empresas fornecidas pela Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro (fls. 828 a 1151) percebe-se claramente os acionistas são sempre empresas off-shore (Panamá) e as participações societárias delas também são em outras empresas do Panamá ou entre elas mesmas. Em todo o nosso trabalho detectamos cerca de vinte empresas fazendo



operações entre elas somente para aumentar patrimônio no "papel".

Anexamos ao presente processo uma série de operações sem sentido comercial e econômico realizadas entre estas empresas bem como todas as Atas de assembleias e escritura de emissão de debêntures feitas por elas. Os valores das emissões não são compatíveis com os patrimônios também não são verdadeiros. Evidentemente que estas debêntures jamais foram negociadas de verdade fora do "grupo", mesmo porque obviamente não teriam mercado (fls. 685 a 696)." (grifei)

Insta destacar, ainda, o evidente desequilíbrio financeiro das permutas de debêntures realizadas entre o Recorrente e as demais empresas, evidenciando o intuito único de gerar prejuízo. Neste ponto, destaco a seguinte observação do Sr. Agente Fiscal:

"Somente para que se possa compreender um pouco a intenção da contribuinte ora fiscalizada, trata-se de uma lucrativa e capitalizada empresa e que mesmo assim decide captar recursos remunerando-os com rendimentos totais em torno de 60% anuais. Simultaneamente, adquire papéis da mesma espécie (debêntures) da empresa SINERGY S/A que nenhuma remuneração fixa possui, prometendo apenas pagar uma participação no lucro. Lucro este que aconteceu no ano de 1.999 e 2.000 e que mesmo assim não foi recebido pela FTC o que somente vem confirmar a intenção de dolo na operação. (...)

Veja que os recursos transferidos pela aquisição das debêntures remuneradas por participação nos lucros da Sinergy, mais as debêntures adquiridas por permuta relativa a primeira emissão das debêntures da FTC (que efetivamente comprovamos na realidade ter sido permutada pelas debêntures da Sinergy) serão a base da permuta final das mesmas debêntures emitidas pela própria FTC. Ou resumidamente, a FTC permuta com torna, debêntures de sua emissão por debêntures da Sinergy e ao longo dos três anos seguintes adquire novas debêntures da Sinergy, (que efetivamente paga) e no final, permuta todas debêntures adquiridas, que anteriormente foram permutadas pelas suas originalmente emitidas, com larga geração de prejuízo, em função da remuneração de sua debênture." (grifei)

Por fim, vale ressaltar que as debêntures emitidas pelo Recorrente foram por ele mesmo quase que integralmente readquiridas, ao longo das diversas negociações relatadas. Desta feita, resta claro que a situação existente antes do início da operação permaneceu quase que inalterada após o seu término.

Diante do exposto, concluo que as vontades declaradas e externadas pelo Recorrente através de todos os atos negociais praticados não correspondem a sua vontade real e única, qual seja, a de gerar custos e despesas e, conseqüentemente, reduzir sua carga tributária.

No que tange à alegação do contribuinte quanto à impossibilidade do lançamento se pautar em um juízo de possibilidade (presunção) e não de certeza, bem como quanto à necessidade de se inverter o ônus da prova, tenho que tais assertivas não podem prosperar.

A obtenção de prova direta para a caracterização do ato simulado é praticamente impossível, sendo permitido, nestes casos, a utilização de indícios e presunções. Assim, caberá à autoridade fiscal comprovar, tão somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

Destaco, nesse íterim, parte do voto prolatado pela colega conselheira Sandra Faroni no julgamento do Recurso 159.490:

“Quanto à caracterização da simulação, despiciendo dizer que sua prova direta é difícil, quando não impossível, razão pela qual admite-se que a simulação seja provada por todos os meios admitidos em direito, inclusive por indícios e presunções.

Francisco Ferrara¹ ressaltando a dificuldade da prova direta da simulação, aborda os meios probatórios indiretos, elencando-lhes os elementos, que classifica como relativos ao interesse em simular; às pessoas dos contraentes; ao objeto do negócio jurídico; à execução do negócio; à conduta das partes na realização do negócio.

Aspectos relevantes destacados por Ferrara são a existência de motivo para a simulação e a falta de execução material do contrato. Esta, segundo Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da “mais clara confissão” da simulação. Na execução apenas formal do negócio jurídico, este leva a mutações jurídicas que só se manifestam no campo do direito, comportando-se os contraentes, de fato, de acordo com outro negócio jurídico ou como se não tivesse negócio algum.”
(grifei)

No mesmo sentido são os ensinamentos da ilustre Maria Helena Diniz:

“a prova da simulação é difícil, pois se deve demonstrar que há um negócio aparente, que esconde ou não outro ato negocial, por isso o Código de Processo Civil, nos arts. 332 e 335, dá, implicitamente, ao magistrado o poder de valer-se dos indícios e presunções para pesquisar a simulação.” (Curso de Direito Civil Brasileiro, editora Saraiva)

Por fim, passo à análise da aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (Grifei).

¹ A simulação nos negócios jurídicos, Campinas: Red Livros, 1999, pg. 431 a 449

Por sua vez, os artigos. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/96, têm a seguinte redação:

"Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72. "

Pelas razões expostas até aqui, não restam dúvidas que o Recorrente praticou diversos atos simulados com o intuito único de reduzir o montante do imposto devido, de modo que deve ser mantida a multa agravada de 150%.

Neste sentido, assim já decidiu esta 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes conforme ementa abaixo transcrita:

"MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. Constatada a existência de simulação nos atos jurídicos com o objetivo de prejudicar o Fisco, caracterizado está o evidente intuito de fraude definido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, devendo ser aplicada a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996." (Recurso 151.995, Acórdão 101-96.066, 1ª Câmara, julgado em 29/03/2007)

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pelo Recorrente, afastar a existência de decadência e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso, mantendo incólume o v. acórdão prolatado pela DRJ.

É como voto.


JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR - Relator

