



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002540/2006-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.117 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente MUNDO NOVO SPE - 1 S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

AUSÊNCIA DE NULIDADE. ACÓRDÃO DELEGACIA DE JULGAMENTO.

Não se pode falar em nulidade de acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, quando a decisão recorrida, para atacar os fundamentos lançados pelo contribuinte na Impugnação, discorre sobre institutos e dispositivos legais que, em um primeiro momento, não foram abordados pelo agente autuante no ato administrativo guerreado.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do que prescreve o artigo 59 do Decreto 70.235/72. Não sendo caracterizada uma dessas hipóteses, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. DEDUTIBILIDADE. ACUSAÇÃO FISCAL INSUFICIENTE. IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA.

Não logrando, a fiscalização, em comprovar que o negócio jurídico de emissão privada de debêntures foi simulado, dissimulado ou realizado mediante fraude à lei, as participações de debêntures, regularmente registradas e emitidas podem ser deduzidas do lucro líquido do exercício, nos termos do artigo 462 do Decreto nº 3.000/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, nos termos do relatório e voto do relator. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Andréia Lúcia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto e Paulo

Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso. Nos termos do art. 58, §5º, do RICARF, o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega não votou as matérias sob julgamento, por se tratarem de questões já votadas pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca na reunião anterior. O conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado para a reunião) não participou do julgamento, em decorrência de ressalva constante do ato de convocação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se, o presente processo administrativo, de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Mundo Novo SPE - 1 S/A., ora Recorrente, através do qual o agente autuante constitui créditos tributários de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2001, sob a acusação de que foram amortizadas, de forma irregular e ao arrepio da legislação, despesas com o pagamento de debêntures emitidas pelo contribuinte.

Como se verifica do Termo de Verificação Fiscal, ao verificar o lançamento na DIPJ 2001 do contribuinte, referente às despesas financeiras, a fiscalização o intimou para que fosse detalhada a natureza daquelas despesas.

Com a resposta apresentada, a fiscalização verificou que *“a rubrica de ‘outras despesas financeiras’ em questão, é composta entre outras contas contábeis, pela conta de código 567.32 “Provisão Debêntures a Pagar sobre o lucro” a qual no ano calendário importou a quantia de R\$3.103.711,83 deduzida do lucro líquido do exercício, antes da apuração do lucro real”*.

Desta feita, o contribuinte foi novamente intimado para *“Demonstrar e comprovar com documentação hábil e idônea, as provisões de debêntures a pagar sobre o lucro, no valor total de R\$3.103.711,83 contabilizadas, em sua conta de n. 567.32 no ano calendário de 2001 (...)”*.

Requeru-se, ainda, além dos detalhes dos pagamentos das debêntures, que *“em se tratando de permuta das debêntures”*, fosse apresentada *“documentação comprobatória dos bens permutados em troca das mesmas, bem como comprovação hábil e idônea do valor dos bens havidos na permuta pelas debêntures.”*

Atendidas as intimações pelo contribuinte, concluindo que *“o contribuinte deduziu, a totalidade, do lucro líquido do exercício em 31.12.2001, ou seja, o valor de R\$ 3.103.711,83, sob o descrição de ‘Apuração de debêntures a pagar sobre o resultado do exercício’*, o agente autuante consignou que:

Como podemos observar em nenhum momento a legislação refere-se à participação das debêntures na totalidade do lucro líquido da pessoa jurídica, bem como a legislação refere-se a debêntures de emissão pública, e empresas com capital superior a R\$ 1.000,00, (sendo esse o capital do contribuinte em questão, tal fato, revela liberalidade dos pagamentos aos sócios, razão pela qual, essas provisões são consideradas indedutíveis do lucro líquido do exercício, antes da apuração do lucro real.

(...)

Na emissão das "debêntures" em questão, cabe ainda esclarecer que não houve entrada de numerário em espécie, apenas permuta de terrenos havidos dos proprietários em troca de unidades imobiliárias a serem construídas, bem como, o contribuinte não logrou comprovar o valor dos terrenos mencionados na permuta, e que transformaram-se em "debêntures" pelo valor de R\$ 4.279.900,00, em 01/10/1997.

Conforme verificamos pelos demonstrativos elaborados pelo contribuinte e pelas cópias do livro razão no ano calendário de 2001, da referida conta, acima mencionados, os quais fazem parte deste Termo de Verificação Fiscal, tais provisões deduzidas do lucro tributável, no valor total de R\$ 3.103.711,83, serão submetidas à tributação através do procedimento de lançamento de ofício.

Assim, em síntese, a acusação fiscal está arrimada em supostas irregularidades na emissão das debentures pelo contribuinte, seja pela (i) participação das debêntures na totalidade do lucro líquido da pessoa jurídica; seja pela (ii) ausência de entrada de numerário em espécie, uma vez que houve apenas permuta de terrenos com unidades imobiliárias a serem construídas.

A fiscalização, afirma, ainda, que não houve comprovação, por parte do contribuinte, dos valores dos terrenos mencionados na permuta.

Como embasamento legal para constituição dos créditos tributários ora em discussão, o agente autuante, no TVF, indicou os artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 335, todos do então vigente RIR/99 (Decreto 3.000/99).

Devidamente intimado, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, através da qual se insurgiu contra a totalidade do lançamento. Os argumentos apresentados no apelo inicial foram assim sintetizados no acórdão recorrido:

Cientificada da exigência em 23/11/2006 (fls. 174 e 178), a empresa autuada, por seu procurador, apresentou a impugnação de fls. 188/216 em 22/12/2006, na qual alega, em síntese, o seguinte:

Os valores pagos a título de remuneração de debentures "tratam-se de despesas efetivas, incorridas, e não meras provisões, sendo, portanto, dedutíveis na forma do art. 462 do Regulamento do Imposto de Renda, não havendo qualquer valor devido a título de IRPJ ou CSLL no ano-calendário 2001."

Após tecer algumas considerações acerca da natureza das debêntures, conclui que: 1) "há diversas formas de remuneração a serem atribuídas As debêntures. sem qualquer restrição específica quanto à obrigação de existência de percentuais mínimos ou máximos de juros ou de participação nos lucros, conferindo, assim, liberdade às companhias emissoras quando de sua emissão", não merecendo prosperar o argumento da fiscalização "de que a legislação não permitiria a participação das debêntures sobre a totalidade do lucro"; 2) "o fato de a subscrição das debêntures emitidas ter sido realizada em bens imóveis, não é motivo para descaracterizar o negócio jurídico", sendo "descabida a alegação da D. autoridade fiscal de que não teria havido a efetiva entrada de numerário em espécie, suposto requisito das debêntures, de forma a possibilitar a dedução das despesas com seu pagamento"; 3) a denominação da conta contábil que registrou a despesa não é motivo para o glosa, tendo em vista que não se trata de provisão, mas de despesas efetivamente incorridas; 4) a forma do documento não é requisito indispensável para comprovar a ocorrência de despesa operacional, sendo necessário, tão-somente, que o documento, ou o conjunto probatório, demonstre a

normalidade, a usualidade e a efetiva ocorrência da prestação que deu origem ao pagamento, fato este comprovado pelos contratos celebrados entre as partes e os recibos de pagamentos.

Argúi a nulidade do lançamento, por entender ter havido erro de tipificação legal, já que a fiscalização fundamentou a autuação em artigos que tratam da dedutibilidade de despesas, quando deveria fazê-lo com base no art. 304 do RIR199, que trata de pagamento sem causa.

Alega não haver qualquer, prejuízo ao erário, pois os lucros distribuídos por meio dos rendimentos das debêntures são tributáveis nos sócios também pessoas jurídicas.

Requer que, se mantida a exigência, seja o montante do crédito reduzido em função dos valores pagos a título de IRRF, conforme DARF que anexa às fls. 231/238.

Aduz, ainda, estar ausente o pressuposto para imputação da Multa de ofício, já que não ocorreu o ilícito, e incabível a utilização da Selic como taxa de juros de mora, por ilegal e inconstitucional, cabendo ao julgador se manifestar sobre a questão.

Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito e requer, ao final, seja julgado improcedente o lançamento.

Ao analisar os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente, a DRJ em Fortaleza (CE) entendeu por bem julgar como improcedentes o apelo, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

DESPESAS OPERACIONAIS. CONDIÇÕES PARA DEDUTIBILIDADE.

A qualificação dos dispêndios da pessoa jurídica como despesas 'dedutíveis na determinação do lucro real está subordinada a normas específicas da legislação do imposto de renda, que fixam o conceito próprio de despesas operacionais e estabelecem condições objetivas norteadoras da imputabilidade, ou não, das cifras correspondentes para aquele efeito.

PARTICIPAÇÕES DE DEBÊNTURES. LIBERALIDADE.

Os dispêndios com participações de debêntures constituem mera liberalidade se não preencherem todos os requisitos para sua dedutibilidade, como usualidade, normalidade e necessidade.

RENDIMENTOS DE DEBENTURES. COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM IMPOSTO RETIDO PELA FONTE PAGADORA.

Mesmo estando o interessado obrigado a reter o IRRF, como fonte pagadora, não é ele parte legítima para pleitear a restituição ou compensação de tais valores, legitimidade esta reservada ao beneficiário dos referidos rendimentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

DECORRÊNCIA.

A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.

As despesas não dedutíveis do lucro líquido, efetuadas por mera liberalidade da empresa, devem compor a base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

MULTA DE OFÍCIO E JUROS MORATÓRIOS PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Têm fundamento legal a imputação de multa de ofício no percentual de 75% e a aplicação da taxa de juros Selic para fixação dos moratórios no caso de recolhimento de crédito tributário em atraso.

Lançamento Procedente

Não concordando com a decisão proferida pela Turma de Julgamento *a quo*, a Recorrente, ao ser intimada do teor da decisão proferida pela DRJ, apresentou Recurso Voluntário, no qual, em sede preliminar aduz (i) pela nulidade do acórdão recorrido, tendo em vista que a decisão teria alterado o fundamento do lançamento.

Ainda, em sede preliminar (ii) reitera a argumentação de nulidade do lançamento por erro/incoerência na indicação dos dispositivos legais indicados pelo agente autuante.

No mérito, a Recorrente (iii) repisa na integralidade os argumentos apresentados na Impugnação Administrativa, notadamente defende a dedutibilidade das despesas incorridas com as debentures emitidas.

Ato contínuo, os autos foram distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 09/03/2009, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 07/04/, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pelo Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DAS PRELIMINARES

DA AUSÊNCIA DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

No Recurso Voluntário, de forma preliminar, o Recorrente alega que o acórdão recorrido seria nulo, uma vez que, em suas palavras, a “*decisão da Delegacia de Julgamento fundamentou-se em questões que sequer foram abordadas pela Autoridade Lançadora em seu Termo de Verificação Fiscal, razão pela qual, não pode prosperar, sob pena de se perpetrar alteração dos fundamentos do lançamento*”.

Neste sentido, no apelo ora em análise, a Recorrente aduz que, a despeito de a autuação ter se baseado no fato de que provisões contabilizadas não seriam dedutíveis na

apuração do lucro real, o “*fundamento desta decisão colegiada, por sua vez, foi a questão da necessidade, usualidade e normalidade das participações (...)*”.

Contudo, não se pode concordar com a nulidade invocada pela Recorrente. Explica-se.

Quando se analisa o Termos de Verificação Fiscal, pode-se perceber que o agente autuante deixou claro que, com as respostas das intimações expedidas, o contribuinte apresentou os “*comprovantes de valores de pagamentos a título de resgate das debêntures*”. Assim, em que pese os referidos pagamentos estarem representados na contabilidade do contribuinte como sendo “provisões” para pagamento, a fiscalização demonstrou que houve o efetivo pagamento dos valores, deixando de ser, aquelas rubricas, meras provisões, tornando-se incorridos os pagamentos das despesas.

De fato, o TVF, mesmo constando o efetivo pagamento das debentures no ano-calendário em análise, afirma que “*essas provisões são consideradas indedutíveis do lucro líquido do exercício, antes da apuração do lucro real*”.

Não há dúvidas que há uma imprecisão técnica do TVF, quando este insiste em falar em “provisão”, mas logo em seguida argumenta pela “*liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas no papel e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas*”.

Desta forma, o que se percebe do TVF é que houve uma não aceitação das deduções realizadas pelo contribuinte, motivada no fato de, aos olhos da fiscalização, os pagamentos de debentures lastreadas no lucro da entidade não poderem ser considerados como despesas dedutíveis.

Não se pode olvidar, neste sentido, que o próprio contribuinte pode ter levado a erro a fiscalização em suas imprecisas colocações, na medida em que é incontroverso que houve a contabilização das despesas criticadas pelo o agente autuante em conta específica denominada como “*Prov. Debêntures a Pagar s/Lucro*”. Assim, o próprio contribuinte que contabilizou de forma errada os pagamentos, classificando-os contabilmente como sendo provisões, quando, em verdade, tratavam-se de dispêndios efetivamente ocorridos.

Por outro lado, quando se analisa o TVF e o Auto de Infração lavrado, em que pese se verificar certa inconsistência nos dispositivos legais, que são indicados de forma diferente em cada um dos atos administrativos, não se tem dúvidas de que a fiscalização indicou como indedutíveis as despesas com debentures, invocando, para tanto, os dispositivos do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) que tratam da dedutibilidade das despesas em geral.

Assim, não se pode concordar com o Recorrente quando afirma, em seu apelo, que o lançamento estava calçado em “inedutibilidade de provisões”. De fato, houve a indicação no TVF do artigo 335 do RIR/99, que trata da dedutibilidade (ou não) das provisões. Mas, pela leitura em conjunto do TVF e do Auto de Infração, a construção do agente autuante está na dedutibilidade das despesas em geral. Houve, em última análise, a desconsideração dos pagamentos realizados como se fossem debêntures, uma vez que a fiscalização considerou a emissão daqueles títulos, lastreados no lucro da entidade, como indevida.

Neste sentido, a abordagem do acórdão recorrido foi para demonstrar a desnecessidade (ou liberalidade) das despesas incorridas, o que, supostamente, as tornaria indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, na mesma linha abordada no TVF.

Portanto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR INCOERÊNCIA ENTRE FUNDAMENTOS DO TVF E DISPOSITIVOS LEGAIS CAPITULADOS.

Em outra preliminar apresentada, o Recorrente alega que, no lançamento que constituiu o crédito tributário, a autoridade fiscal teria indicado “capitulação legal indevida”.

Como se depreende do apelo do Recorrente, a sua argumentação é no sentido de que, ao considerar como liberalidade os pagamentos das debentures e, por isso, considera-los como indedutíveis, a fiscalização deveria ter atribuído a natureza correta desses pagamentos, considerando-os, por exemplo, como pagamentos sem causa, nos termos do artigo 304 do RIR/99.

Alega, ainda, o Recorrente, que a fiscalização se confunde ao tratar os pagamentos efetivamente incorridos como sendo provisões, quando, logo em seguida, diz que houve o efetivo dispêndio dos valores, considerando-os como não dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Todavia, não se pode concordar com o argumento da nulidade da autuação, aduzido pelo Recorrente.

De pronto, não se pode deixar de consignar que as hipóteses de nulidade do atos praticados pela autoridade fiscal, devidamente elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, são limitadas. Veja-se a redação do dispositivo legal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Contudo, vez ou outra, há uma certa confusão das partes quando invocam a nulidade do procedimento, quando, na verdade, se está se aduzindo uma questão de mérito, como no caso, por exemplo, de uma interpretação equivocada da legislação por parte da fiscalização. Neste sentido, são precisas as colocações da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, na declaração de voto constante do acórdão de nº 1402-003.857 (Processo nº 16561.720171/2016-17). Veja-se:

Sendo assim, esclarecedor o posicionamento de CELSO RIBEIRO BASTOS que enuncia ser nulo o ato "que apresenta vícios de legalidade atinentes à competência, ao objeto, ao motivo, à forma e à finalidade". (BASTOS, Celso Ribeiro Curso de direito administrativo, 2002, p. 163/164). Em outras palavras, não são quaisquer vícios de legalidade que acarretam a nulidade. O erro na interpretação dos dispositivos legais é matéria que será revista nos processos de controle do lançamento e terá como eventual consequência a improcedência do lançamento, não sua nulidade

Por outro lado, este relator não tem dúvidas de que a expressão “preterição do direito de defesa”, constante no inciso II, do citado artigo 59, pode ter diversas interpretações e,

por consequência, uma aplicação ampliada. Assim, qualquer ato da administração que, de alguma forma, dificulte ou inviabilize o direito de ampla defesa outorgado aos contribuintes, poderá macular o ato praticado, devendo este ser considerado nulo.

No presente caso, contudo, não se vislumbra a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade elencadas no citado artigo 59 do Decreto 70.235/72.

Em primeiro lugar, não há qualquer vício no ato quanto à competência da autoridade que promoveu o lançamento de ofício dos créditos tributários. Inclusive, o próprio Recorrente não se insurgem quanto a esse ponto.

Por outro lado, em que pese o Recorrente alegar, não há vício de motivação. Quando se analisa o Relatório de Fiscalização, o que se percebe é justamente o contrário: com base nas demonstrações contábeis e fiscais dos contribuintes, das informações por esses prestadas no curso da fiscalização e com uma crítica, mesmo que superficial e pouco aprofundada, quanto aos critérios aceitáveis para emissão das debentures pelas sociedades e sua dedutibilidade, o agente autuante deixou bem clara a motivação do lançamento e quais os dispositivos legais foram de alguma forma infringidos pelo Recorrente. Não há qualquer vício que pudesse acarretar na nulidade do lançamento.

Ademais, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Como mencionado, os fatos foram devidamente apresentados e os dispositivos legais infringidos estão apontados de forma clara, propiciando ao Recorrente o pleno exercício de defesa, que lhe é garantido pelo Texto Constitucional.

Não se pode olvidar, como demonstrado no tópico acima, que o próprio contribuinte contabilizou como provisão pagamentos efetivamente incorridos. Talvez por isso haja uma confusão no texto do TVF, quando fala em “provisão”, mas, reitera-se, essa imprecisão técnica não acarretou em qualquer cerceamento no direito de defesa do Recorrente.

Assim, a não concordância com os apontamentos e com as conclusões da fiscalização não acarreta, por si só, na nulidade do lançamento. Caso existam imprecisões na autuação e/ou erros cometidos pela fiscalização, estes serão corrigidos quando da análise do mérito da discussão. O que é totalmente diverso da declaração de nulidade do lançamento, como foi requerido pela Recorrente.

Portanto, também neste ponto, REJEITA-SE a preliminar de nulidade do lançamento.

DO ÔNUS DA PROVA.

Antes de se adentrar à discussão de mérito, cumpre fazer alguns apontamentos acerca do ônus da prova na constituição de ofício de crédito tributário.

É que, em se tratando de Auto de Infração, em que a administração constituiu créditos tributários de ofício, quando identifica incorreções e/ou omissões nos lançamentos contábeis e fiscais previamente realizados pelo contribuinte, há que se entender de quem é o ônus probatório: do fisco ou do contribuinte?

No presente contexto, afasta-se, de pronto, os casos de presunção relativa, como, por exemplo, o de omissão de receitas por depósitos bancários (artigo 42, da Lei 9.430/96). Nestes casos, em que pese a sua discutível constitucionalidade, o legislador entendeu que o ônus probatório é do contribuinte. Assim, sendo devidamente intimado acerca das informações

levantadas pela fiscalização e caso não haja comprovação em contrário por parte do fiscalizado, a ele será presumida determinada conduta.

Mesmo nestes casos, entretanto, não pode a fiscalização, de forma unilateral, afirmar a existência de renda omitida, por exemplo, sem que seja dada a oportunidade ao contribuinte de fazer prova em contrário. Fabiana Del Padre Tomé, refutando de forma veemente a possibilidade de existência, no ordenamento, das chamadas presunções absolutas ou mistas, assim se pronuncia sobre as chamadas presunções relativas:

Apesar de caracterizarem importante instrumento de que dispõe a Administração, auxiliando-a nas tarefas fiscalizatória e arrecadatória, as presunções têm seu emprego delimitado por normas constitucionais que traçam os contornos da competência tributária, além das que asseguram direitos dos contribuintes. Por tal razão, não encontram guarida em nosso ordenamento as presunções absolutas nem as chamadas presunções mistas. As primeiras são obstadas pela rígida repartição constitucional das competências para instruir tributos, bem como pelos princípios da estrita legalidade tributária, da tipicidade e da capacidade contributiva. Quanto às presunções mistas, violam não apenas os primados da tipicidade e capacidade contributiva, mas também o direito à ampla defesa, já que restringem as provas possíveis de serem utilizadas para ilidir o fato presumido.

As presunções susceptíveis de serem empregadas pelo Fisco são apenas as relativas, por possibilitarem ao contribuinte a livre produção probatória em sentido contrário. (TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 301 e 302)

Contudo, excetuado os casos de presunção relativa (as únicas presunções que se pode admitir em direito tributário, diga-se), o dever de provar é da fiscalização.

Há que se entender que, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, a competência para apurar, constituir e calcular o crédito tributário, dentre outras, é da autoridade administrativa, de forma privativa, em especial quando é promovida a constituição de ofício do crédito tributário, quando presentes umas das hipóteses listadas no artigo 149 do mesmo Código.

Assim, salvo naqueles casos em que há uma presunção relativa de determinadas condutas, reitere-se, é dever da administração tributária comprovar as suas alegações. Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que, após discorrer sobre as diferenças entre ônus, dever e faculdade na produção das provas, assim se manifesta:

"(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever. (...) "(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 236 e 237) (destacou-se)

E arremata a festejada professora:

"Caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. Na hipótese de o contribuinte deixar de apresentar os documentos comprobatórios do fato enunciado no antecedente da norma individual e concreta por ele emitida, sujeitar-se-á ao ato de lançamento a ser realizado pela autoridade administrativa e à aplicação das penalidades cabíveis, como adverte Geraldo Ataliba: 'o sistema de legislação vigente, quanto ao assunto, é claro: omissão do contribuinte, a sua falta de colaboração ou a colaboração maliciosa ou danosa, além de serem criminalmente reprimidos, não inibem o fisco no lançamento'.

Opostamente, se o contribuinte fornecer os documentos que se referem ao objeto fiscalizado, as informações nele contidas farão prova a seu favor.

Devidamente provado o fato enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a quem alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição. "(...) A existência do ônus pressupõe um direito subjetivo disponível, que pode ou não ser exercido, situação que não se verifica na esfera tributária, tendo em vista que os atos de lançamento e de aplicação de penalidades pelo descumprimento de obrigações tributárias e deveres instrumentais competem ao Poder Público, de modo privativo e obrigatório, tendo de fazê-lo com base nos elementos comprobatórios do fato jurídico e do ilícito tributário. Daí por que não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte aos seus atos, mas verdadeiro dever, (...)"(TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2008. Págs. 239 e 240)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou quanto a impossibilidade de se inverter o ônus probatório, quando a fiscalização tinha o dever de provar as ilações lançadas em Auto de Infração. Veja-se julgado neste sentido:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Ano-calendário: 2000

USUFRUTO DE AÇÕES. RECEITAS AUFERIDAS EM RAZÃO DA CESSÃO DOS DIREITOS DE FRUIÇÃO DOS ATIVOS. RECEITAS QUE NÃO SE CONFUNDEM COM A PERCEPÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS. TRIBUTAÇÃO. APROPRIAÇÃO PRO RATA DA RECEITA. A celebração de contrato oneroso de usufruto de ações importa na transferência, ao usufrutuário, do direito, inerente à posição acionária, de percepção de juros e dividendos. A remuneração estabelecida em decorrência da cessão do direito de fruição das ações não se confunde com a percepção de juros e dividendos, constituindo receita do cedente obrigatoriamente submetida à tributação pelo Imposto sobre a Renda. Nessas condições, a receita deve ser apropriada pro-rata, durante o período do contrato. RATEIO DE CUSTOS - **GLOSA - INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. Provado, pelos elementos constantes da escrituração mercantil, que a recorrente contabilizara despesas recebidas em rateio de sua controladora, prática usual em se tratando de grupos financeiros, caberia à fiscalização provar a inexistência ou a não dedutibilidade das despesas que assumira, não simplesmente ter promovido a sua glosa, mediante ilegal inversão do ônus da prova.** PERDAS DE CRÉDITO. DEDUÇÃO INDEVIDA. A dedução de perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento aos requisitos legais para a sua dedutibilidade, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2000 DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - Consoante Súmula Vinculante do STF é de cinco anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991). PIS, CSLL E COFINS - LANÇAMENTOS DECORRENTES - Aplicam-se aos lançamentos decorrentes o decidido em relação ao principal. Mantida parcialmente as exigências de CSLL e exoneradas integralmente as exigências de PIS/Pasep e COFINS MULTAS ISOLADAS - DECADÊNCIA E PROVIMENTO NO MÉRITO DA MATÉRIA PRINCIPAL - As multas isoladas por falta ou insuficiência de estimativas mensais sujeitam-se ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Dado provimento, no mérito, ao recurso na parte relativa ao IRPJ que motivou a aplicação de multa isolada, cancela-se a exigência remanescente da decadência. (Número do Processo 19740.000004/2006-56 - Acórdão 107-09.588 - Data da sessão: 17/12/2008)

Por outro lado, como se verifica da ementa acima, inclusive, não se pode desprezar o "peso" da prova dos lançamentos contábeis do contribuinte. Desde que lastreados por

documentação hábil e idônea que comprove eventual lançamento, a contabilidade feita nos ditames da legislação tem o condão de provar a ocorrência do evento escriturado.

Não é por outro motivo que o Decreto 3.000/99 era categórico ao afirmar que os lançamentos contábeis fazem prova em favor do contribuinte, sendo dever da autoridade administrativa comprovar eventuais inveracidades. Neste sentido é a redação dos artigos 923, 924 e 925 do RIR/99. Veja-se:

Art.923.A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Art.924.Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Art.925.O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

Portanto, o dever de comprovar despesa inexistente, indedutível ou a falsidade de documento que suportou o lançamento contábil é da fiscalização. Não se pode admitir a transferência desse ônus ao contribuinte, quando a legislação assim não autoriza. Sendo apresentada documentação que comprove e sustente os lançamentos na contabilidade, a fiscalização deve empreender as diligências necessárias para comprovar suas alegações.

Contudo, uma vez instado, pela fiscalização, a comprovar os lançamentos contábeis, cabe ao contribuinte apresentar documentação hábil e idônea que dê suporte factível àqueles lançamentos. Não se pode admitir que o simples lançamento na contabilidade faz prova irrefutável ao contribuinte. É dever deste demonstrar e, principalmente, comprovar que a sua contabilidade é fidedigna e representa de forma correta a realidade dos fatos ocorridos.

Não sendo apresentado nenhum documento para comprovar os lançamentos contábeis, não pode, o contribuinte, invocar os dispositivos legais acima, para indicar que o ônus probatório é da fiscalização. É temerária a interpretação do dispositivo de forma literal, até mesmo porque é dever do contribuinte a guarda dos documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se a analisar, a glosa efetuada pela fiscalização, para se verificar se as despesas glosadas poderiam, de fato, serem deduzidas da base cálculo do IRPJ e da CSSL devidos pelo Recorrente.

DAS DEBÊNTURES. DA POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO COM O LUCRO DA ENTIDADE. DA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 462 DO RIR/99.

Como se observa da simplória acusação fiscal, o agente autuante motiva a constituição dos créditos tributários ora em discussão com uma interpretação da legislação, no mínimo, contestável.

No TVF, após narrar o processo de fiscalização e as intimações endereçadas ao contribuinte, aquele agente afirma que houve liberalidade no pagamento das debêntures, sob o argumento de que estas não podem ser remuneradas “*na totalidade do lucro líquido da pessoa jurídica*” e que a legislação se referia à necessidade de “*emissão pública*” dos títulos. Sem fazer citação de qualquer dispositivo legal neste sentido, a acusação fiscal foi assim motivada, *in verbis*:

Como podemos observar em nenhum momento a legislação refere-se à participação das debêntures na totalidade do lucro líquido da pessoa jurídica, bem como a legislação refere-se a debêntures de emissão pública, e empresas com capital superior a R\$ 1.000,00, (sendo esse o capital do contribuinte em questão, tal fato, revela liberalidade dos pagamentos aos sócios, razão pela qual, essas provisões são consideradas indedutíveis do lucro líquido do exercício, antes da apuração do lucro real.

Contudo, sobre o assunto já existe jurisprudência firmada a esse respeito:

Vejamos o que nos diz o acórdão no 101-94.986 de 19/05/2005 do 1º Conselho de Contribuintes – 1ª Câmara, publicado no DOU de 20/10/2005.

"Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas no papel e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas..."

Na emissão das "debêntures" em questão, cabe ainda esclarecer que não houve entrada de numerário em espécie, apenas permuta de terrenos havidos dos proprietários em troca de unidades imobiliárias a serem construídas, bem como, o contribuinte não logrou comprovar o valor dos terrenos mencionados na permuta, e que transformaram-se em "debêntures" pelo valor de R\$ 4.279.900,00, em 01/10/1997.

Conforme verificamos pelos demonstrativos elaborados pelo contribuinte e pelas cópias do livro razão no ano calendário de 2001. da referida conta, acima mencionados, os quais fazem parte deste Termo de Verificação Fiscal, tais provisões deduzidas do lucro tributável, no valor total de R\$ 3.103.711,83, serão submetidas a tributação através do procedimento -de lançamento de ofício.

Em síntese, portanto, o agente autante afirma que (i) debêntures não podem ser remuneradas com a integralidade do lucro da entidade; que (ii) a emissão da debentures deve ser com oferta pública; que (iii) não houve entrada de numerário, na medida as debêntures foram adquiridas com permuta de imóveis; que (iv) o contribuinte teria deixado de comprovar os valores dos terrenos mencionados nas permutas.

O contribuinte, por sua vez, defende, em seus apelos, que a legislação não limita e nem define qual o percentual do lucro pode ser utilizado na remuneração dos debentures.

Por outro lado, o Recorrente afirma que existe dispositivo específico no RIR/99 – artigo 462 – que autoriza a dedutibilidade das despesas com a remuneração das debêntures e, ainda, mesmo que houvesse necessidade de interpretação deste dispositivo em conjunto com os demais dispositivos que autorizam a dedutibilidade em geral das despesas, no presente caso, estariam cumpridos os requisitos.

O Recorrente também aduz que, no caso de emissão de debentures, a forma através da qual a captação dos recursos se dará é de livre escolha da sociedade emissora, não sendo exigido, pela legislação, *“a captação por meio de efetiva movimentação financeira ou entrada de numerário nos cofres da sociedade emissora das debentures”*.

Conclui, assim, que *“que o fato de a subscrição das debentures emitidas ter sido realizada em bens imóveis, não é motivo para descaracterizar o negócio jurídico realizado, ou para considerar a despesa anormal e portanto, indedutível. Ao contrário, tal fato coaduna-se perfeitamente com a legislação de regência, seja do ponto de vista contratual e societário, seja do ponto de vista fiscal, razão suficiente para o imediato cancelamento do lançamento sob análise por total falta de fundamento legal”*.

Pois bem.

Em primeiro lugar, deve-se pontuar que a emissão de debêntures pode ser equiparada a uma operação de empréstimo, em que determinada entidade, na busca de recursos junto aos acionistas e ao mercado em geral, faz uma operação de emissão de valores mobiliários (debêntures), se comprometendo à remunerar os adquirentes dos títulos em determinado prazo e com uma rentabilidade pré-determinada. A CVM assim se pronuncia sobre o instituto:

A debênture é um valor mobiliário emitido por sociedades por ações, representativo de dívida, que assegura a seus detentores o direito de crédito contra a companhia emissora.

Consiste em um instrumento de captação de recursos no mercado de capitais, que as empresas utilizam para financiar seus projetos. É uma forma também de melhor gerenciar suas dívidas.

Os recursos captados pela empresa por meio da distribuição de debêntures podem ter diferentes usos: investimentos em novas instalações, alongamento do perfil das dívidas, financiamento de capital de giro etc.

Ao disponibilizar seus recursos para serem utilizados pela empresa, o comprador (ou debenturista, debenturista proprietário, titular de debênture, como é chamado) faz jus a uma remuneração.

Desta forma, a debênture é um título de crédito privado em que os debenturistas são credores da empresa e esperam receber juros periódicos e pagamento do principal - correspondente ao valor unitário da debênture - no vencimento do título ou mediante amortizações nas quais se paga parte do principal antes do vencimento, conforme estipulado em um contrato específico chamado "Escritura de Emissão".

Em regra, a competência para deliberar sobre a emissão de debêntures é privativa da assembleia geral de acionistas, que deverá fixar as condições e critérios da emissão. Entretanto, na companhia aberta, o conselho de administração poderá deliberar sobre a emissão de debêntures não conversíveis em ações, respeitadas as condições estatutárias. Além disso, o estatuto da companhia aberta poderá autorizar o conselho de administração a deliberar sobre emissão de debêntures conversíveis em ações, desde que dentro do limite de capital autorizado e respeitadas as condições estabelecidas em Lei. Uma mesma emissão pode ter várias séries, de forma a adequar o recebimento dos recursos às necessidades da empresa¹.

Fazendo uma comparação da emissão de debêntures como os contratos de mútuo, Fábio Ulhoa Coelho leciona de forma bastante didática para explicar como se dá a emissão destes valores mobiliários. Confira-se:

Normalmente, o contrato de mútuo envolve dois sujeitos de direito: de um lado, aquele que necessita de dinheiro e o toma por empréstimo (devedor, mutuário), e, de outro, o que dispõe do dinheiro e o empresta (credor, mutuante). O contrato de mútuo é o instrumento em que se especificam valores, garantias, prazos e obrigações das partes, em geral. Agora, se quem precisa do dinheiro é a sociedade anônima, ela pode valer-se de um expediente específico de captação, que é a emissão de debêntures. Cada investidor, ao subscrever esse valor mobiliário e pagar à sociedade emissora o preço correspondente, está como que emprestando dinheiro a ela. No vencimento das debentures, a companhia pagará o devido ao debenturista, como que devolvendo o dinheiro emprestado. Isto é, os titulares das debentures postam-se, perante a companhia emissora, do mesmo modo que o mutuante diante do mutuário, vice-versa. Os valores, as garantias, os prazos e as obrigações das partes são estabelecidos no certificado, quando houver, e na escritura de emissão. (COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa – 17. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 166)

Neste sentido, ainda na lição do citado professor, as debêntures podem ser caracterizados como “valores mobiliários que conferem direito de crédito perante a sociedade

¹ https://www.investidor.gov.br/menu/Menu_Investidor/valores_mobiliarios/debenture.html

anônima emissora, nas condições constantes do certificado (se houver) e da escritura de emissão”.

A emissão das debêntures pelas sociedades anônimas está regulamentada pela Lei nº 6.404/76, mais precisamente nos artigos 52 e seguintes. Transcreve-se alguns destes artigos:

Art. 52. A companhia poderá emitir debêntures que conferirão aos seus titulares direito de crédito contra ela, nas condições constantes da escritura de emissão e, se houver, do certificado.

Art. 53. A companhia poderá efetuar mais de uma emissão de debêntures, e cada emissão pode ser dividida em séries.

Parágrafo único. As debêntures da mesma série terão igual valor nominal e conferirão a seus titulares os mesmos direitos.

(...)

Art. 56. A debênture poderá assegurar ao seu titular juros, fixos ou variáveis, **participação no lucro da companhia** e prêmio de reembolso. (destacou-se)

Pela leitura dos dispositivos legais, pode-se concluir, para o que interessa ao presente caso, que, nos termos do artigo 56 acima transcrito, a remuneração das debêntures pode se dar pela participação nos lucros da entidade. Sendo certo que o legislador não limitou e/ou fixou um percentual dos lucros auferidos em determinado período como sendo passível de remuneração pelas debêntures eventualmente emitidas.

Assim, na ausência de uma limitação, a entidade, a princípio, estaria autorizada, quando da emissão das debêntures, a pactuar a remuneração com qualquer parte do seu lucro, inclusive com a totalidade deste, o que mostra, de pronto, que não tem fundamento legal a afirmação do agente autuante, no sentido de que *“em nenhum momento a legislação refere-se à participação das debêntures na totalidade do lucro líquido da pessoa jurídica”*.

Reitere-se: não há nenhum dispositivo na legislação que ratifique a afirmação constante no TVF, no que tange à impossibilidade de se remunerar as debêntures com a totalidade do lucro da pessoa jurídica.

Por outro lado, não se pode concordar com o agente autuante, quando este afirma, no TVF, que *“a legislação refere-se a debêntures de emissão pública”*. Não se sabe, ao certo, sobre qual “legislação” se faz referência, até mesmo porque o auditor fiscal que lavrou o Auto de Infração não se deu ao trabalho de transcrever qualquer dispositivo legal no Termo de Verificação Fiscal. Desconhece-se, portanto, qual o dispositivo dentro do ordenamento jurídico que obriga a entidade a sempre fazer emissão pública das debêntures.

Em sentido diametralmente oposto ao que afirmou o agente autuante, a lição do já citado professor Fábio Ulhoa Coelho é de que a emissão das debêntures pode se dar de forma pública ou privada, inclusive pelas companhias com capital aberto. Mais uma vez, transcreve-se os seus ensinamentos:

Quando é aberta a companhia emissora das debêntures, um dos mais relevantes aspectos a ser definido pela assembleia geral ou pelo conselho de administração, ao aprovarem a operação, é o tipo de emissão. Como se sabe, as sociedades anônimas dessa categoria podem ter os valores mobiliários de sua emissão admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários (bolsa ou mercado de balcão). Abrem-se-lhe, portanto, duas alternativas: emissão do tipo pública ou privada. De fato, a companhia aberta não está obrigada a colocar seus valores mobiliários sempre no mercado de capitais, podendo optar por desenvolver uma ou mais operações fora dele, no âmbito que se convencionou chamar de “privado”. É essa a melhor opção, em geral, quando ela é procurada por um grande investidor, que lhe apresenta proposta específica de negócio, concretizável

através da subscrição de debêntures. Em função do tipo de emissão, diferentes são, em parte, as condições a cumprir pela companhia emissora. Por exemplo, a intervenção do agente fiduciário dos debenturistas é obrigatória nas emissões públicas e facultativa nas particulares; a emissão pública depende do prévio registro na CVM, enquanto a privada apenas deve ser comunicada à autarquia.

Evidentemente, a alternativa de emissão pública de debêntures não existe para as sociedades anônimas fechadas, já que seus valores mobiliários não podem ser admitidos à negociação nos mercados de capitais. Anote-se, entretanto, que, para o controle governamental do fluxo de capitais, em especial os provenientes do exterior, o Banco Central determina que as companhias fechadas, ao emitirem debêntures, façam à CVM a mesma comunicação exigida nas emissões privadas das sociedades abertas. (COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa – 17. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 169) (destacou-se)

A transcrição foi longa, mas necessária para desconstruir a afirmação do agente autuante no sentido de que a emissão das debêntures deve ser sempre pública, sob pena de se desvirtuar o instituto. Não é essa posição da doutrina e não há, repita-se, qualquer dispositivo legal dentro do ordenamento jurídico pátrio que obrigue a companhia a fazer a emissão pública dos valores mobiliários em questão.

Prosseguindo na análise e, em especial, na desconstrução da acusação fiscal, no TVF, o agente autuante afirma, em certa medida, que o fato de as debêntures terem sido adquiridas através de permuta de imóveis, tornaria a remuneração dos títulos imobiliários como liberalidade dos sócios e, por isso, a despesa efetivamente incorrida seria indedutível.

Neste ponto, não se preocupou, a fiscalização, em demonstrar e, principalmente, comprovar que a emissão das debêntures teria se dado ao arrepio da legislação ou de forma fraudulenta ou simulada.

Ora, com toda venia, também se desconhece, no âmbito da legislação em vigor, qual seria o dispositivo legal que obriga que as aquisições de debêntures, pelos sócios da entidade ou por terceiros, se dê única e exclusivamente em dinheiro.

Sabe-se, neste sentido, que à permuta, nos termos do artigo 533 do Código Civil, são aplicadas as “*disposições referentes à compra e venda*”. Assim, o fato de a aquisição das debêntures ter se dado com a entrega de imóveis de propriedade dos sócios do Recorrente em nada desvirtua o pagamento dos valores mobiliários.

Neste sentido, entende-se que a fiscalização deveria ter comprovado que a permuta não foi realizada ou que se deu mediante contrato fraudulento ou até mesmo inexistente. Contudo, o agente autuante, fincado em um único julgado proferido pelo CARF, se deu por satisfeito ao afirmar que “*não houve entrada de numerário em espécie*”, para concluir, logo em seguida, pela indedutibilidade da despesa incorrida.

Ocorre que não se pode admitir que a ausência de pagamento em dinheiro para aquisição das debêntures seja suficiente para que a sua remuneração seja caracterizada como sendo liberalidade dos sócios. Como mencionado, a permuta se equipara à compra e venda e surte todos os efeitos, em especial quando não há demonstração de que houve simulação ou dissimulação, por parte do contribuinte, no negócio entabulado. Sobre a permuta, são precisas as colocações de Ricardo Mariz de Oliveira:

Essencial na permuta não é o preço das coisas, até mesmo porque a distinção mais fundamental entre a permuta não é o preço das coisas, até porque a distinção mais fundamental entre permuta e compra e venda é a ausência de preço, mas essencial é a deliberação de aceitar a troca e simples das coisas. Ademais, as partes permutantes

podem não se interessar por valores econômicos, pois uma delas pode querer dar, pela coisa de outrem, algo de maior valor do que esta, exclusivamente porque tem algum valor efetivo ou estratégico.

Volto ao PARECER PGFN/PGA n. 454/92, que nas conclusões afirma:

VII – Ressalta notar que na permuta pura e simples os contratantes não são movidos pelo valor monetário ou, em outras palavras, o preço dos bens envolvidos, mas sim pelo caráter hedonístico, ou seja, o valor intrínseco de utilidade que os bens permutados terão para cada uma das partes individualmente. É por isso que a doutrina afirma que em cada um dos patrimônios, o que ocorre é a mera substituição de um bem de uma natureza por outro de natureza diferente, independentemente de qualquer referência a preço de mercado, seja este amplo e aberto ou restrito e dirigido como ocorre no leilão (grifos acrescidos)

Todos estes aspectos em torno de valores nos fazem retornar ao conceito de causa, que nos ajuda a compreender que na permuta, negócio jurídico autônomo e tipificado, as partes não buscam necessariamente este ou aquele valor, pois a causa do mesmo é a troca de coisa por coisa, nele existindo duas obrigações contrárias cujos objetos são sempre coisas, o que confere ao contrato seu caráter sinalagmático.

Portanto, nesse contrato, independentemente do valor das coisas trocadas, a causa se manifesta pela troca “res” por “res”, e não “res” por “pretium”, e, mesmo quando as partes procuram equalizar valores, tal equalização não representa fixação de um preço, mas a verificação de valores com vistas à comutatividade das obrigações recíprocas. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Incorporação de Ações no Direito Tributário: Conferência de bens, permuta, dação em pagamento e outros negócios jurídicos. São Paulo: Quartier Latin, 2014. Pág. 96)

Pelos os ensinamentos do festejado professor, fica também afastada a acusação fiscal de que o contribuinte teria deixado de comprovar o valor dos terrenos mencionados na permuta. O que importa para o presente caso – e a fiscalização não contesta este ponto – é que houve a remuneração (aquisição) das debêntures pela permuta realizada, sendo que o preço dos valores mobiliários foi devidamente fixado no instrumento particular que estipulou as balizas para emissão das debêntures.

Portanto, pelo o que se demonstrou até aqui, não merece prosperar a acusação fiscal, que, com toda venia, trazendo limitações e balizamentos não impostos pela legislação e sem aprofundar na investigação, concluiu que a emissão das debêntures por parte do Recorrente se deu de forma indevida e que, por isso, os dispêndios para a remuneração dos valores mobiliários não poderiam ser deduzidos das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL.

Por fim, cumpre esclarecer e pontuar que não se pode concordar com as ilações da DRJ de Fortaleza (CE), no sentido de que “os custos ou despesas com participações somente seriam dedutíveis se fossem necessários à atividade operacional da empresa”, nos termos do então vigente artigo art. 299, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

É que, no que tange às despesas incorridas com debêntures, existe um dispositivo próprio na legislação que autoriza a dedução destas despesas do lucro líquido, independentemente de comprovação dos requisitos elencados no mencionado artigo 299 do RIR/99. O dispositivo era o então vigente artigo 462 do RIR/99. Confira-se a sua redação:

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - asseguradas a debêntures de sua emissão; (destacou-se)

A par dos posicionamentos contrários, que entendem pela necessidade de conjunção deste dispositivo com os demais artigos que tratam da dedução de despesas, para que a despesas com o pagamento de debêntures fosse dedutível do lucro da entidade, entende-se, com toda vênia, que o legislador não impôs essa “interpretação em conjunto” dos dispositivos. Inclusive, o entendimento que o Poder Judiciário tem dado ao tema é neste sentido. Confira-se ementa de julgado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

TRIBUTÁRIO. DIFERENÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS IRPJ/CSLL. GLOSA NAS BASES DE CÁLCULOS. REMUNERAÇÃO DEBÊNTURES EMITIDAS PELA APELADA E SUBSCRITAS PELOS SEUS ACIONISTAS. PRELIMINAR CONTRARRAZÕES. REJEITADA. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO UNIÃO FEDERAL. IMPROVIDAS.

-Afastada a preliminar arguida em contrarrazões, de não conhecimento do apelo por ausência de ataque às razões da sentença, porquanto nos termos do citado artigo 514, inciso II, do Código de Processo Civil de 1973, a apelação deve apresentar os fundamentos de fato e de direito. Trata-se, pois, da positivação do denominado "princípio da dialeticidade", o qual cumpre ao apelante apresentar as razões de sua inconformidade, impugnando os argumentos da decisão proferida na origem. No caso em apreço, as razões de apelação apresentadas pela ré enfrentam os argumentos contidos no julgado singular.

-No tocante à possibilidade da remuneração das debêntures exclusivamente com base na participação nos lucros, há que se observar o disposto no art. 56 da Lei 6.404/76. Da leitura de tal dispositivo, depreende-se que a debênture pode atribuir ao seu titular juros e/ou participação no lucro e/ou prêmio de reembolso, de onde se conclui que o pagamento de juros é, portanto, uma faculdade prevista na referida legislação.

-A ausência de circulação monetária, no sentido exclusivamente físico, não implica na inexistência de circulação econômica e jurídica de recursos financeiros.

-As debêntures diferenciam-se de despesas operacionais, na medida em que as despesas operacionais alcançam insumos ou custos diversos do contribuinte e não deduções financeiras como as debêntures.

-In casu, não há como ser acolhida a pretensão da apelante, visto que o disposto no art. 47 e parágrafos da Lei nº 4.506/64 (e art. 299 do RIR), não se aplica à questão suscitada nos autos, porquanto não refletem os fatos ora narrados, bem como anterior à vigência da legislação que dispõe sobre dedutibilidade de despesas

-O disposto no art. 462 do RIR/99 não impõe qualquer restrição quanto à dedutibilidade da remuneração das debêntures - salvo as regras gerais próprios dos atos jurídicos gerais, a sua efetiva existência, validade, como a forma e os seus requisitos gerais.

-O art. 187 da Lei das S/A obedece ao critério de divisão de resultados. A operação efetivada pela apelada, portanto, atende aos requisitos de validade dos atos jurídicos em geral, então prevista no art. 82 do CC/1916, quais sejam objeto lícito, agentes capazes e forma prescrita em lei.

- No caso concreto, a emissão das debêntures obedeceu às disposições da Lei da S/A como a preferência de sua emissão aos acionistas. O fato de os acionistas terem sido os subscritores das debêntures não descaracterizou o negócio ou o tornou ilegal, eis que é expressamente previsto em lei a possibilidade dos acionistas da companhia passarem a ser seus debenturistas, aspecto que não pode ser utilizado para caracterizar a operação como anormal e, portanto, desnecessária.

-Constada a legalidade e eficácia da emissão de debêntures e sua subscrição, devendo ser afastada a glosa da base de cálculo efetuada efetivada pela autoridade fiscal no IRPJ da autora no processo administrativo nº. 19.515.002923/2003-85.

-Não havendo previsão legal à adição de despesas operacionais não dedutíveis para o IRPJ (art. 47 da Lei 4.506/64), não se pode exigir da apelada qualquer quantia a título

de CLS, visto que ausente previsão legal que determinasse a adição dessas despesas em sua base de cálculo.

-Na hipótese dos autos, considerando o valor da causa (R\$ 22.633.213,49 em 07/04/2010 - fls. 76), bem como a matéria discutida nos autos, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido ao seu serviço, mantidos os honorários advocatícios nos termos em que fixado pelo r. juízo a quo (1%). De acordo com os enunciados aprovados pelo Plenário do C. STJ, na sessão de 09/03/2016, a data do protocolo do recurso é parâmetro para aplicação da honorária de acordo com as regras do então vigente Código de Processo Civil/1973.

-Negado provimento à remessa oficial e à apelação da União Federal.

(TRF 3ª Região, QUARTA TURMA, ApReeNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 1612712 - 0007888-82.2010.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MÔNICA NOBRE, julgado em 06/07/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:15/07/2016) (destacou-se)

Como demonstrado ao longo do presente voto, o agente autuante não demonstrou e, em especial, não comprovou qualquer vício na emissão das debêntures por parte do Recorrente. Desta forma, sendo considerados como válidos os pagamentos realizados e não havendo dúvidas quanto às despesas incorridas, não deve prosperar a constituição dos créditos tributários, com base no entendimento de que houve “*liberalidade dos pagamentos aos sócios*” realizados pelo Recorrente.

Neste sentido, deixa-se de se analisar toda a argumentação tecida pelo Recorrente, quando, em caráter subsidiário, afirma pela necessidade e usualidade da despesa incorrida e que foi glosada pela fiscalização de forma indevida.

Desta forma, VOTA-SE por REJEITAR as PRELIMINARES e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas das despesas com debêntures incorridas pelo Recorrente no anos-calendário de 2001.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias