



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10835.721212/2014-79
ACÓRDÃO	1401-007.123 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BIOENERGIA DO BRASIL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a menos que o ato tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE. SONEGAÇÃO.

Comprovada a simulação de uma operação de aquisição de diversos bens do ativo permanente, para fruição indevida do benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada, verifica-se a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SUMULA CARF N° 4.

Os juros de mora em percentuais equivalentes à taxa Selic decorrem de expressa previsão legal quando o sujeito passivo descumpra a obrigação principal de forma tempestiva.

INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LEI SUPERVENIENTE. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, aplica-se a lei superveniente à vigente à época do fato gerador que venha a cominar penalidade menos severa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS REPASSADOS SEM ÔNUS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.

O patrimônio da entidade e, por consequência, a atividade empresarial organizada em seu entorno, não se deve confundir com o patrimônio e o empreendimento de seus sócios, sob pena de completa descaracterização da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e seus sócios.

As empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico podem e devem se relacionar, visando a um objetivo comum, mas isso não autoriza que uma entidade contábil assumam os encargos da atividade empresarial de outra, sob pena de descaracterização de sua autonomia.

Para fins de apuração do lucro tributável, apenas são dedutíveis as despesas necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas financeiras assumidas pela pessoa jurídica, mas que beneficiaram, exclusivamente, a atividade e o empreendimento da controladora, não se encontram abrangidas pelo preceito normativo.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE RURAL. AGROINDÚSTRIA.

Os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

No caso de Agroindústria que detém toda a cadeia produtiva e que aufera receita exclusivamente da venda do produto final industrializado, considera-se que não explora atividade rural e por consequência não faz jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70 de 2001, ainda que quaisquer das etapas anteriores à industrialização refiram-se a atividade rural.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. SIMULAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS.

Comprovado em Laudos elaborados por empresas especializadas, que os veículos, objeto de depreciação acelerada incentivada, já integravam o patrimônio da contribuinte, e diante da ausência de comprovação da regularidade das baixas contabilmente registradas, seguidas de novos registros dos mesmos veículos, com base em notas fiscais emitidas pela controladora, resta configurada a simulação absoluta da aquisição dos bens, porque, de fato, nenhuma operação ocorreu.

ART. 195 DO CTN. DEPRECIÇÃO. GUARDA DE DOCUMENTOS. FATOS DE EXERCÍCIOS PRETÉRITOS. REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. PRAZO.

O contribuinte está sujeito à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados, quando eles repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros ainda não decaídos ou prescritos, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência ou prescrição do direito de a Fazenda Pública constituir e exigir os créditos tributários relativos a esses exercícios afetados.

Os encargos de amortização, depreciação ou exaustão decorrem de registro pretérito de gastos efetuados pela pessoa jurídica, gastos esses que devem ser comprovados na forma da lei.

O contribuinte está obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração contábil e os documentos que se refiram a fatos que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

Como são distintas e autônomas as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os fatos sobre os quais incidem a multa isolada de 50%, por falta de recolhimento das estimativas mensais, e a multa de ofício de 75%, por

falta de pagamento do IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual, não se caracteriza a duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. ART. 8 DA LEI 14.689/23. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO PARA 100%.

Com base no artigo 106, II, “c” do CTN e no artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, o qual prevê nova redação para a qualificação da multa, menos gravosa para o contribuinte sancionado, deve haver a aplicação da retroatividade benigna

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no tocante à glosa de R\$ 8.874.536,84 pelo aproveitamento indevido do benefício fiscal de depreciação acelerada rural de bens do ativo permanente imobilizado; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Gustavo de Oliveira Machado e Andressa Paula Senna Lísias; Por maioria de votos, negar provimento ao recurso no tocante à exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que lhe davam provimento. Por unanimidade de votos, (i) negar provimento ao recurso no tocante às demais glosas e em relação à qualificação da multa de ofício e a incidência de juros sobre a multa; (ii) de ofício reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, haja vista a retroatividade benigna posta pela Lei nº 14.689/2023.

Sala de Sessões, em 12 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado)

RELATÓRIO

Trata o processo de Auto de Infração de irregularidades apuradas, no ano-calendário 2011, exigindo da Recorrente acima identificada, o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor total de R\$ 5.699.904,83, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e 150%, a multa isolada de 50% (falta de recolhimento das estimativas mensais), e os juros de mora devidos até a data da lavratura.

A descrição dos fatos e o enquadramento legal, presentes no Auto de infração e no Relatório de Fiscalização (fls. 1355/1375) indicam que a fiscalização identificou a dedução indevida do lucro líquido na determinação do lucro real de encargos de depreciação acelerada incentivada rural e de excesso de despesas financeiras, que culminaram na recomposição da base de cálculo do IR e CSLL e a posterior exigência via lançamento de ofício.

O resumo da descrição dos fatos pela autoridade fiscal é a seguinte (Fls. 1.355/1.358):

- Em 25/02/2014, o contribuinte é cientificado, por via do domicílio tributário eletrônico, do início do procedimento fiscal do IRPJ, sendo na ocasião intimado a apresentar:
 - a) Lalur de 01/01/2011 até 31/12/2013;
 - b) Livro de Atas de Assembléias Gerais de 01/01/2011 até 24/02/2014;
 - c) Atos constitutivos da pessoa jurídica de 01/01/2011 até 24/02/2014;
 - d) Balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução de 01/01/2011 até 31/12/2011.
- Em 24/03/2014, lavrado Termo de Intimação Fiscal nº 02, sendo exigido o descrito abaixo. O atendimento ocorreu em 05/05/2014 e de forma parcial:
 - a) LALUR de 01/01/2008 até 31/12/2010;
 - b) Atos constitutivos da pessoa jurídica de 01/01/2006 até 31/12/2010;
 - c) Atas de assembleias gerais de 01/01/2006 até 31/12/2010;
 - d) Arquivos de Registros Contábeis em meio digital de 01/01/2007 até 31/12/2007
 - e) Contratos de mútuo celebrados com a empresa Central de Álcool Lucélia LTDA, destacar as taxas de juros;

- f) Demonstrativo em planilha eletrônica de cálculo das receitas financeiras dos mútuos concedidos à empresa controladora;
 - g) Demonstrativo de apuração e controle dos saldos dos empréstimos/financiamentos obtidos;
 - h) Demonstrativo de valores excluídos no LALUR (Parte A), sob o título "Aquisição Bens Ativ. Rural IN 257/02", perfazendo em 31/12/2011 R\$ 17.632.780,23.
 - i) Laudo de Reavaliação de Bens comprobatório das Reservas de Reavaliação;
 - j) Demonstrar individualizadamente a origem, causa dos depósitos bancários, que são contabilizados como devolução de mútuo (Planilha – Anexo I);
 - k) Demonstrar individualizadamente o beneficiário, o documento e a operação ou causa dos pagamentos, contabilizados como pagamentos de obrigações da empresa controladora sob o título de mútuo (Planilha - Anexo II);
 - l) Justificar o excesso de dedução decorrente de despesas financeiras de empréstimos obtidos e a inexistência de receitas financeiras dos mútuos concedidos à controladora, sob o risco do valor do excesso das despesas será considerado indedutível, por serem desnecessárias.
- Em 24/03/2014, lavrado Termo de Intimação Fiscal nº 05, sendo exigido:
 - a) Laudo de Avaliação de bens da Central de Álcool Lucélia LTDA (R\$ 30.391.647,00), que serviu de base para aumento e integralização de capital social da fiscalizada pela controladora;
 - b) Demonstrativo complementar ao Laudo de Avaliação referido no item anterior, identificando os bens de forma a identificá-los inequivocadamente;
 - c) Demonstrativo de composição dos saldos das contas contábeis, identificando pormenorizadamente cada veículo (Anexo II);
 - d) Justificar, por que consta a aquisição de bens pela fiscalizada da Central de Álcool Lucélia LTDA (R\$ 10.757.763,45 em 2011 – Anexo II), que já eram de propriedade e posse da fiscalizada, conforme Laudo de Reavaliação de bens de 28/12/2007 e Laudo de Avaliação de 30/09/2006 no valor de R\$ 30.319.647,00, que serviu de base para aumento de capital social da fiscalizada;

- e) Justificar, por que deduziu do lucro real a depreciação acelerada rural integral (R\$ 17.632.780,23 – Anexo I), quando a sua atividade não se equipara a exploração da atividade rural
- f) Justificar, por que deduziu do lucro real a depreciação acelerada rural integral (R\$ 8.758.243,39 – Anexo I), tendo em vista tratar-se de bens que já eram de propriedade da fiscalizada desde o ano 2006/2007, significativamente depreciados, não tendo a possibilidade de haver nova transmissão de domínio.
- Em 05/06/2014, complemento do Termo de Intimação Fiscal nº 02:
 - a) Apresenta Demonstrativos de controle dos empréstimos/financiamentos (Fl. 983);
 - b) Para o Demonstrativo de Cálculo das receitas financeiras dos mútuos concedidos à empresa controladora, informa que “ (...) **não incide qualquer espécie de correção monetária ou juros**”.
 - c) Quanto as despesas financeiras dos empréstimos e a inexistência de receitas financeiras, responde que “**não há qualquer espécie de correção monetária ou taxa de juros incidentes sobre a transferência de valores, bens ou direitos entre controlada e controladora, conforme constata-se de cópia do contrato de conta corrente enviado outrora**”. (Fls. 976 a 977)
 - Em 16/06/2014, atentando ao Termo de Intimação Fiscal nº 05: (Fls. 979 a 982)
 - a) Informa que não apresentará: a) Laudo de Avaliação de bens da Central de Álcool Lucélia LTDA, b) Demonstrativo complementar ao Laudo de Avaliação referido anteriormente, c) Demonstrativo de composição dos saldos da conta contábil denominada Veículos, em 01/01/2007 (Anexo III da intimação);
 - b) Alegação para não entrega: “**em razão de espaço físico e volume de documentos, mantém em seus arquivos somente documentos referentes aos últimos 5 (cinco) exercícios**”;
 - c) Quanto as explicações sobre a aquisição de bens que já eram de propriedade, não apresenta nenhuma documentação, alegando apenas: “**os bens mencionados no item 4 do termo de intimação fiscal n. 5 foram adquiridos no ano de 2011 pela fiscalizada, em virtude dos mesmos não serem de sua propriedade, diferentemente do alegado pelo Auditor Fiscal**”

d) Quanto a justificativa para depreciação acelerada rural no valor de R\$ 17.632.780,23 (Anexo I), alega **“a atividade preponderante da empresa é a agrícola, compreendida em preparo de solo, plantio, cultivo, corte, carregamento, transporte e moagem da cana-de-açúcar, que representa aproximadamente 75% do custo do seu produto final, álcool ou açúcar”**.

Ao final da fiscalização foram constatadas as seguintes infrações:

- a) Depreciação Incentivada Acelerada Rural Indevida:
 - a.1) Glosa de encargos de depreciação acelerada rural (Aquisição de veículos da empresa controladora de forma simulada);
 - a.2) Glosa dos encargos de depreciação acelerada de bens do ativo permanente imobilizado
- b) Excesso de dedução de despesas financeiras
- c) Multa Isolada, nos termos da Lei nº 9.430/1996, art 44

A autoridade fiscal aplicou a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre tributos exigidos de ofício em razão do entendimento de que houve a prática de atos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996.

A Recorrente tomou conhecimento do teor do Auto de Infração, junto com o Relatório de Fiscalização e de seus anexos em 22/07/2014, sendo a ciência formalizada através do Termo de Ciência por Decurso de Prazo, em 06/08/2014 (15 dias a contar da disponibilização dos documentos).

A impugnação (fls. 1404/1449) foi encaminhada via Correios em 19/08/2014 (fls. 1568) e visado a celeridade processual, transcrevo abaixo a parte do relatório da decisão de primeira instância sobre as alegações da Recorrente em sede de impugnação: **(Griffos do original)**

DA GLOSA DAS DESPESAS FINANCEIRAS – REPASSE DE EMPRÉSTIMOS À CONTROLADORA SEM ÔNUS

Preliminarmente, argumenta que em ofensa ao art. 142 do CTN, não teria sido efetuada, no lançamento de ofício, a demonstração e a comprovação dos valores tomados como empréstimos pela Impugnante, e que foram repassados sem ônus à controladora. Se não acatada a irregularidade como suficiente para cancelar a exigência, que ao menos sejam excluídas do lançamento as despesas financeiras relativas aos juros dos empréstimos que não foram repassados à controladora.

No mérito, diz que o caso concreto e as suas peculiaridades seriam fundamentais para a adequada solução da discussão. E prossegue nos seguintes termos:

Isto porque, é preciso lembrar que a impugnante foi criada (subsidiária integral - controlada) em razão de problemas entre acionistas em sua

controladora (Central de Álcool Lucélia Ltda), revelando-se referida operação de natureza societária de extrema necessidade para a própria viabilidade da atividade empresarial do grupo e, por conseguinte, da fonte produtora.

A constituição da impugnante, naturalmente, gerou diversas conseqüências entre a controladora (Central de Álcool Lucélia) e a controlada (Bioenergia - impugnante), no tocante à atividade, ativos, créditos e débitos.

Dentro desta perspectiva houve a confecção de um contrato de conta corrente entre as empresas, tendo por objeto 'entre si créditos mútuos correspondentes a bens, títulos ou dinheiro remetidos uma a outra', em virtude de diversas razões (doc. nos autos):

'CONSIDERANDO que a CONTRAENTE Central de Álcool Lucélia Ltda., é uma empresa limitada com grande quantidade de sócios;

CONSIDERANDO a dificuldade que encontrava em suas operações em virtude do número de sócios e espécie societária adotada;

CONSIDERANDO a necessidade de blindar suas atividades e preservar suas atividades econômicas em relação a eventuais problemas com os sócios;

CONSIDERANDO a necessidade de estabilizar sua gestão administrativa / operacional criou uma subsidiária integral, denominada BIOENERGIA DO BRASIL S/A;

CONSIDERANDO que a CONTRAENTE Central de Álcool Lucélia Ltda., é a controladora e única acionista de sua subsidiária integral;

CONSIDERANDO a existência de passivo em nome da CONTRAENTE Central de Álcool Lucélia Ltda e a ausência de recursos para atendê-lo já que os novos negócios pertencerão à sua subsidiária integral, BIOENERGIA DO BRASIL S/A.;

CONSIDERANDO que alguns direitos e bens, inclusive o canavial, permanecerão em nome da CONTRAENTE Central de Álcool Lucélia Ltda.'

Esta contextualização fática e jurídica é de fundamental importância para se compreender a essência e origem dos empréstimos e, por conseguinte, avaliar a necessidade destes para a atividade empresarial e manutenção da fonte produtora.

Diante da peculiaridade existente no caso concreto, entendemos que as despesas financeiras deduzidas pela impugnante (controlada) são plenamente legítimas e se caracterizam como necessárias.

Depois, argumenta que não se deveria partir da premissa de que a despesa seja indedutível, mas ao contrário, na medida em que o se tributa é a renda ou acréscimo patrimonial, nos termos do art. 153 da CF e art. 43 do CTN. Na perspectiva adotada pela Impugnante, a glosa de uma despesa corresponderia à tributação sobre o patrimônio.

Numa outra linha assevera que não haveria impedimento legal a que as empresas estruturadas em grupo econômico se relacionassem, visando um objetivo comum, qual seja, a execução de sua atividade empresarial em sentido amplo, inclusive mediante celebração de contratos de conta corrente, como no caso sob análise.

Defende que a presunção de ausência de necessidade da despesa em contratos celebrados entre empresas ligadas não teria fundamento legal.

Conclui que as despesas financeiras deduzidas pela Impugnante eram necessárias à atividade empresarial e manutenção da fonte produtora. Em suas palavras:

Isto porque, conforme exposição de motivos descritas no contrato de conta corrente, sem qualquer questionamento do Fisco, a celebração deste, como consequência da reorganização societária, era essencial e necessário para se permitir a manutenção da atividade empresarial (fonte produtora), inclusive, não se olvidando de que a Central de Álcool Lucélia (controladora) possuía passivos que, obrigatoriamente, deveriam ser cumpridos, todavia, não teria mais recursos para referida finalidade, uma vez que os negócios foram transmitidos à impugnante (Bioenergia).

Como descreve o contrato: ‘CONSIDERANDO a existência de passivo em nome da CONTRAENTE Central de Álcool Lucélia Ltda. e a ausência de recursos para atendê-lo já que os novos negócios pertencerão à sua subsidiária integral, BOENERGIA DO BRASIL S/A’.

O respeito pela subsidiária integral (impugnante) aos ditames da reorganização societária, que envolve, inclusive, quanto ao contrato de conta corrente elaborado, é uma condição inexorável do negócio jurídico e, sobretudo, da própria manutenção desta como fonte produtora.

Daí porque, a existência de alguns empréstimos - não todos - que permitiram à impugnante repassar valores à Central de Álcool Lucélia (controladora), sem juros, conforme contrato de conta corrente, não se deu por mera liberalidade.

Ao contrário, trata-se de condição imprescindível à manutenção da atividade empresarial da Impugnante, já que a não realização de repasse, nos moldes avençados, geraria graves conseqüências na controladora perante terceiros e acionistas, com a conseqüente inviabilidade de toda a operação, em especial, da subsidiária integral (Bioenergia - impugnante).

Vale lembrar que a controladora possui inúmeros acionistas, inclusive, com conflitos societários levados ao Poder Judiciário, conforme documentos existentes nos autos.

Percebe-se, portanto, que a criação da Impugnante e o estabelecimento de certas condições foram essenciais à continuidade da atividade empresarial e manutenção da fonte produtora.

Bem por isso, o repasse de alguns valores à controladora, mesmo sem a cobrança de juros, em cumprimento ao contrato de conta corrente firmado, decorre de circunstâncias peculiares e excepcionais claramente evidenciadas neste caso concreto, sem qualquer intuito de evasão ou

mesmo elisão fiscal, porém, inexorável e necessário à própria sobrevivência da atividade empresarial da impugnante.

Sem o repasse de tais valores, cumprindo-se o determinado em contrato de conta corrente, a consequência natural seria a inviabilidade da atividade empresarial do grupo, principalmente, da impugnante.

Não há dúvida, deste modo, que para o presente caso concreto tais despesas financeiras eram necessárias, uma vez que estão totalmente vinculadas à atividade da impugnante, em especial, com o objetivo de manutenção da fonte produtora. Isto porque, eram transações ou operações lícitas e verdadeiras, exigidas pela própria atividade e existência da empresa Bioenergia (impugnante).

Professa que devido às peculiaridades acima, as decisões do CARF não se aplicariam ao caso concreto.

DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA INCENTIVADA

Nesse tópico, destaca a Impugnante que o único fundamento da autuação seria o fato de a contribuinte não exercer atividade rural, com a finalidade de limitar os pontos controvertidos, e impedir qualquer inovação pelos julgadores durante o processo, tendente a buscar outras justificativas não utilizadas para eventual tentativa de manutenção da exigência tributária.

Segundo a contribuinte, a atividade rural teria dois incentivos fiscais: (i) a depreciação acelerada incentivada; e (ii) a compensação de prejuízos fiscais sem a limitação de 30% do lucro tributável apurado.

A depreciação acelerada incentivada estaria prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de agosto de 2001, verbis:

Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

E explica os procedimentos a serem adotados:

Assim: (i) - calcula-se à taxa normal e será registrado na escrituração comercial, sendo que o complemento para atingir o valor integral do bem constituirá exclusão para fins de determinação da base de cálculo do imposto correspondente à atividade rural; (ii) - o valor a ser excluído, correspondente à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de aquisição do bem do ativo permanente destinado à atividade rural e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur; (iii) - a partir do período de apuração seguinte ao da aquisição do bem, o encargo de depreciação normal que vier a ser registrado na escrituração comercial

deverá ser adicionado ao resultado líquido correspondente à atividade rural, efetuando-se a baixa do respectivo valor no saldo da depreciação incentivada controlado na Parte B do Lalur; (iv) - o total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

(...)

Dentro desta perspectiva, surge a controvérsia existente no presente caso, pois, a partir do exercício do direito concedido da depreciação acelerada incentivada fiscais para as pessoas jurídicas que explorem a atividade rural, a fiscalização buscou apreciar se a Impugnante cumpria os requisitos que a configuravam como tal.

Sendo assim, entendeu a fiscalização que a impugnante não adicionou valores ao lucro real, uma vez que se utilizou indevidamente da depreciação acelerada incentivada. Por sua vez, excluiu do lucro real o valor de R\$ 8.874.536,84 tanto para IRPJ como para CSLL, a título de depreciação incentivada acelerada no ano de 2011.

Isto porque, conforme termo de verificação, a impugnante não exerceu atividade rural, o que impediria de utilizar da depreciação acelerada incentivada, já que '(...) não explora atividade rural'.

Fácil notar as razões que fundamentaram o lançamento e delimitam o objeto da presente discussão: exercício ou não da atividade rural pela impugnante.

Faz um histórico da legislação sobre a tributação da atividade rural (...).

*Defende que a interpretação e aplicação da legislação, para a solução de um caso concreto, deveria partir do texto, mas se preocupar com sua **adequação e pertinência** com todo o sistema jurídico, bem como **valores e princípios** vigentes, sem ignorar, ainda, **a realidade fática e a evolução social**. Assim, não se trataria de alterar a legislação, mas, simplesmente, **torná-la útil e adequada aos seus fins**, interpretando-a inteligentemente e à luz da realidade social, para que não se tornasse inócua.*

Com base em abalizada doutrina, professa que a noção de atividade rural não poderia ser rígida e imutável, mas sujeita à alternância, segundo a realidade, diante de uma interpretação finalística, sistemática e evolutiva. E prossegue:

Isto não significa total liberdade de criação, uma vez que toda interpretação deve partir do texto e se limitar ao próprio Direito.

Em razão disso, a noção de atividade rural é extraída atualmente do art. 2º da Lei n. 8.023/90, porém, mediante uma interpretação que não se divorcie dos demais dispositivos legais, sobretudo, aqueles advindos posteriormente, bem como da natureza finalística do texto normativo e a realidade social.

Bem por isso, entendemos que, segundo a legislação vigente (inclusive à época dos fatos do lançamento), a noção de atividade rural envolve a interpretação dos seguintes elementos: (i) - exploração de atividade descrita como rural no art. 2º, da Lei n. 8.023/90 (incisos I a V); (ii) - tais atividades descritas em lei, não são exaustivas, permitindo-se outras assemelhadas; (iii) - podem ser exercidas por pessoa física como também jurídica.

Portanto, em um primeiro momento, pode-se reconhecer a atividade rural como toda aquela exercida, por pessoa física e/ou jurídica, nos casos exemplificativamente descritos em lei, tais como agricultura, pecuária, avicultura, entre outras.

Por força de nosso caso concreto, delimitaremos nossa análise ao art. 2º, inciso I, da Lei n. 8.023/90.

Dentro desta perspectiva, aquela pessoa física e/ou jurídica que exerce agricultura obtém receita considerada de atividade rural.

Equivale dizer: se agricultura é a arte cultivar os campos; cultivo da terra; lavoura; cultura, toda pessoa física ou jurídica que exerça economicamente a atividade de cultivo ou lavoura, como regra, pratica uma atividade rural. No caso, a cana-de-açúcar.

Convém, neste ponto, assinalar que a lei não impõe exclusividade no exercício desta atividade, o que permite a prática de outra, mesmo que não caracterizada como rural.

Mais do que isso, inexistente qualquer impedimento para que se faça por meio de parceria ou outro meio não vedado em lei de associação.

Também não existe qualquer proibição ou imposição quanto aos meios que se utilizará para o exercício desta atividade. Portanto, qualquer meio de permita o cultivo da cana-de-açúcar permite ser considerado pela lei como atividade rural.

Por fim, este dispositivo não exige que se exerça como pessoa física, podendo ser pessoa jurídica.

A mais disso, dentro desta perspectiva, a partir de uma interpretação sistemática, o art 22-A, da Lei n. 8.212/91, considera a agroindústria produtor rural pessoa jurídica.

Na medida em que a lei expressamente reconhece que agroindústria é produtor rural pessoa jurídica, significa afirmar que exerce atividade rural. Aliás, este dispositivo legal é de alta relevância para o deslinde do presente caso concreto.

Possível reconhecer, portanto, que a atividade rural não possui uma noção totalmente delimitada, cabendo sua análise, a partir do caso concreto e realidade social, tendo por parâmetro normativo o disposto especialmente na Lei n. 8.023/90 (art. 2º), sem, no entanto, ignorar outros elementos

normativos, como, por exemplo, o art. 22-A, da Lei n. 8.212/91, bem como a necessidade de uma interpretação finalística, sistemática e evolutiva.

Faz menção a precedentes do antigo Conselho de Contribuintes como do atual CARF, no sentido de que a agroindústria (cana de açúcar) pode explorar atividade rural, o que torna possível a fruição do benefício da depreciação acelerada incentivada.

Com base no Acórdão nº 101-96.867, relatado pela Ilma. Conselheira Sandra Maria Faroni, defende:

(i) - O primeiro aspecto a ser observado é que o benefício fiscal em discussão está previsto no art. 6º da Medida Provisória 2.159-70 (originalmente, no art. 7º da MP 1.459, de 21 de maio de 1996). Não se trata, pois, de analisar a legislação do benefício previsto no § 2º do art. 12 da Lei n. 8.023/90, revogado pela Lei n. 9.249, de 1995;

(ii) - Diferentemente da Lei n. 8.023, que trata da tributação dos resultados provenientes da atividade rural, o art. 6º da MP n. 2.159-70, de 2001, não faz qualquer referência a resultados nem remete à Lei 8.023/90. A norma em questão não limitou o benefício a empresas que explorem exclusivamente ou predominantemente atividade rural. De acordo com o dispositivo transcrito, o benefício destina-se a qualquer empresa que explore atividade rural, e a única limitação é bem a ser depreciado seja adquirido para uso nessa atividade.

Segundo a defesa, esta decisão revela que o direito ao benefício fiscal da depreciação acelerada, previsto no art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70/2001 não se restringiria às pessoas dedicadas exclusivamente à atividade rural, prevista na Lei n. 8.023/90, podendo abranger também a agroindústria.

Menciona também a existência de decisões do CARF (Acórdãos nº 1402-00.914 e 1202-000.796) reconhecendo a validade de fruição do benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada à agroindústria, quanto à formação da lavoura canavieira. Transcreve os seguintes excertos:

(i) - O artigo 22-A da Lei n. 8.212/91 é claro ao definir que Agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializam bens de sua propriedade ou de produção própria e adquiridas de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural,

(ii) - A tributação beneficiada dos resultados obtidos na atividade rural, não é privativa apenas do setor primário da economia. Nos termos da Medida Provisória n. 2.159-70/2001, é possível a depreciação de ativo imobilizado quando da exploração da atividade rural.

Para a Impugnante, o precedente estaria a dizer que: (i) - a noção de atividade rural deveria ser extraída do art. 22-A da Lei n. 8.212/91, no qual a agroindústria é definida como produtor rural pessoa jurídica; (ii) - a depreciação acelerada

incentiva (art. 6º da MP 2.159/70-2001) não se resumiria ao setor primário, sendo possível também para as agroindústrias.

Em seu entender, é a exploração da atividade rural que viabilizaria o gozo da depreciação acelerada incentivada, e nela estaria incluída a agroindústria, não havendo preceito a restringir a aplicação do benefício fiscal apenas às pessoas que se dedicassem exclusivamente à atividade rural.

Novamente reitera que o único fundamento da autuação seria o fato de que a Impugnante não exerceria atividade rural, e passa a esclarecer pontos que teriam se tornado incontroversos, porque não questionados pela fiscalização, nos seguintes termos:

Neste sentido, a fiscalização, em momento algum, questionou os valores e itens depreciados.

Além disso, a própria fiscalização reconheceu expressamente que a impugnante exerce atividade rural, pois, no termo de verificação fiscal, pois, esclareceu o contribuinte (impugnante) que a atividade preponderante da empresa é agrícola, compreendida entre o preparo de solo, plantio, cultivo carregamento, corte, transporte e moagem da cana-de-açúcar, representando aproximadamente 75% do custo de seu produto final. Sem embargo disso, a impugnante junta aos autos diversos documentos que reforçam a atividade rural exercida, além de já constar dos autos diversos documentos, como, por exemplo, balancetes descrevendo diversos materiais e insumos totalmente vinculados à atividade agrícola.

Em momento algum a fiscalização questiona tais informações, tornando-se incontroverso fato de que a impugnante exerce atividade agrícola. Sem embargo disso, a impugnante junta aos autos diversos documentos que reforçam a atividade rural exercida, além de já constar dos autos diversos documentos, como, por exemplo, balancetes descrevendo diversos materiais e insumos totalmente vinculados à atividade agrícola.

O ponto controvertido e que gera a discussão no presente lançamento de ofício é o fato de que a agroindústria não exerce tal atividade com exclusividade, já que, ao mesmo tempo, possui o processo industrial.

Em razão disso, o objeto da presente discussão é somente se a impugnante, por não exercer exclusivamente atividade rural, sendo uma agroindústria poderia gozar da depreciação incentivada acelerada.

Pelo próprio relatório fiscal, não há dúvida de que a impugnante exerce atividade rural (ponto incontroverso). A questão a ser solucionada diz respeito ao fato de não exercer com exclusividade, existindo processo industrial.

(...)

Embora seja incontroverso o fato de que a impugnante exerce atividade rural, é importante frisar que: (i) - entre as atividades da impugnante está o cultivo da cana-de-açúcar, com todas etapas de seu cultivo (juntamos aos autos, além das informações existentes - insumos utilizados, contratos de parcerias, recolhimento de ITR, entre outros docs); (ii) - durante a fiscalização, a impugnante esclareceu que atividade preponderante da empresa é agrícola, compreendida entre o preparo de solo, plantio, cultivo carregamento, corte, transporte e moagem da cana-de-açúcar, representando aproximadamente 75% do custo de seu produto final e não houve qualquer refutação, questionamento, muito menos prova em sentido contrário).

Razão pela qual, é possível afirmar que a Impugnante exerce atividade de exploração rural.

Em complemento ainda às ponderações apresentadas, não devemos olvidar que o art. 22-A da Lei n. 8.212/91 reconhece expressamente a agroindústria como produtor rural pessoa jurídica, como já assinalado pelo CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, pois, referido dispositivo legal 'é claro ao definir que Agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializam bens de sua propriedade ou de produção própria e adquiridas de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural', não se cuidando a depreciação acelerada incentivada de benefício exclusivo do setor primário, se torna cabível a aplicação deste direito à Impugnante.

Por fim, refutando a interpretação da fiscalização, o direito à depreciação acelerada incentivada (art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70, de agosto de 2001) não remete à Lei n. 8.023/90, tornando possível uma interpretação mais ampla e menos restritiva, como bem concluiu a Conselheira SANDRA MARIA FARONI no sentido de que não se cuida 'de analisar a legislação do benefício previsto no § 2º do art. 12 da Lei n. 8.023/90, revogado pela Lei nº 9.249, de 1995', de maneira que o texto normativo da medida provisória não limitou o benefício a empresas que explorem exclusivamente ou predominantemente atividade rural, uma vez que tal benefício 'destina-se a qualquer empresa que explore atividade rural, e a única limitação é que o bem a ser depreciado seja adquirido para uso nessa atividade'.

DA GLOSA DA DEPRECIÇÃO DE VEÍCULOS POR SIMULAÇÃO

Contra a acusação de simulação, invoca a ocorrência de equívoco por parte da autoridade fiscal na interpretação dos documentos e fatos ocorridos.

Reconhece que teria errado apenas com relação a um único veículo: carreta de carregar cana frota (NF 407) no valor de R\$ 46.000,00. De fato, nesse caso, teria havido duplicidade, todavia, sem qualquer intuito de fraude ou simulação,

tratando-se de mera irregularidade ou equívoco no controle de informações e lançamentos.

No presente caso, a discussão envolveria a impossibilidade de depreciação de diversos veículos, por suposta simulação de uma operação de reavaliação e aquisição dos bens reavaliados, quando já pertenciam à Impugnante desde 2006 e 2007.

Destaca que a prova da existência da simulação, com o intuito de reduzir a carga tributária, seria de incumbência do Fisco, inclusive diante do princípio de presunção de boa-fé. In casu, a prova de que se os veículos já eram de propriedade da Impugnante e que se teria simulado uma nova depreciação, visando economizar tributos (IRPJ/CSLL).

Segundo a defesa, no presente caso, a autoridade administrativa teria lavrado o auto de infração com base exclusivamente em mera presunção, sem demonstrar os elementos que comporiam os vícios (simulação e preço ficto) e, por conseguinte, o fato jurídico tributário. Nas palavras da defesa:

(...): é preciso prova efetiva da simulação, ou seja, que a impugnante reavaliou os bens e depreciou em duplicidade tais veículos visando reduzir fraudulentamente a carga fiscal.

E conclui:

Em tais condições, ressaltamos como premissas elementares: (i) - incumbe ao fisco totalmente o ônus da prova cabal dos vícios alegados, especialmente, a simulação (reavaliação com duplicidade de depreciação) com fim de redução da carga fiscal; (ii) - não é admitida a desconsideração de negócios jurídicos por mera presunção ou indício, sem lastro em ampla produção probatória, especialmente, aquela reconhecida como 'ad hominis'; (iii) - a única presunção possível é a de boa-fé, de maneira que todos os atos são verdadeiros até prova cabal em contrário, não bastando mera alegação e presunção pessoa e ad hominis.

Passa a discorrer sobre o conceito de simulação, e afirma que a Impugnante não teria tido a intenção de simular uma operação de reavaliação de bens e promover uma dupla depreciação acelerada, para fraudulentamente reduzir a carga tributária. E prossegue:

A primeira observação a ser feita é no sentido de que a criação da impugnante (controlada) se deu por razões claramente de natureza não tributária, mas em decorrência de aperfeiçoamento da gestão e própria sobrevivência do grupo empresarial. Aliás, como se pode notar pela leitura do acórdão do TRIBUNAL DE JUSTIÇA do Estado de São Paulo, tal operação de reorganização societária era essencial para a manutenção da atividade econômica, sobretudo, em virtude da grande quantidade de sócios e divergências existentes.

Portanto, a reorganização societária realizada não pode ser reconhecida como simulada. Ao contrário, trata-se de operação totalmente lícita, cumprindo todos os requisitos formais e materiais, sendo, inclusive, vaticinada pelo Poder Judiciário. Mais do que isso, a própria fiscalização não faz qualquer questionamento, muito menos comprova, qualquer ato simulado em referida operação.

Esta observação é de extrema relevância para o caso concreto, pois, diante desta reorganização societária, como procedimento lícito e usual, houve a consequente estruturação dos bens (veículos) que pertenciam à Central de Álcool Lucélia (controladora), mediante reavaliação e integralização ou aquisição pela impugnante (Bioenergia - controlada), uma vez que a atividade econômica, inclusive, rural (agrícola) seria de incumbência desta última.

Deste modo, temos mais um ponto a ser fixado: a reavaliação de bens e reestruturação do ativo, no caso, veículos, era uma consequência natural, normal e lícita da reorganização societária (criação da subsidiária integral - Bioenergia). Ademais, diante do fato de que a atividade econômica, em específico, a atividade rural, seria exercida doravante pela impugnante, nada mais razoável e lícito do que os bens serem objeto de integralização nesta ou aquisição.

Inclusive, é importante esclarecer que a fiscalização em momento algum questiona ou faz prova quanto à inexistência dos bens ou o valor contabilizado a título de depreciação. Fatos incontroversos.

Não resta dúvida, portanto, de que a única questão a ser enfrentada seria quanto à titularidade dos bens (veículos) e o momento desta configuração (integralização ou aquisição) a fim de legitimar a depreciação realizada.

De forma didática e esclarecedora, desde o início, esclarecemos que realizamos a juntada de planilha (DOC.) com a descrição da data de aquisição dos bens (2011), nota, CPF, valor, bem como detalhamento a respeito do veículo a fim de demonstrar o equívoco da fiscalização, salvo quanto ao veículo já apontado e que está em vermelho (Anexo V).

Assim, de forma breve, podemos afirmar que tais operações foram totalmente lícitas, transparentes, devidamente formalizadas, anteriores ao fato gerador, sem qualquer intuito de fraude ou mesmo com fim exclusivo de economia tributária.

Nesse sentido, com fundamento na planilha anexada e em CD juntado, esclarecemos que:

(i) - ANEXO I - cor cinza na planilha: bens integralizados ao capital social e adquiridos mediante reavaliação em 24/10/2011. Inclusive, os documentos no DETRAN permaneceram em nome da vendedora até referida data, quando se deu a aquisição pela impugnante;

(ii) - ANEXO II - cor verde na planilha: adquiridos em 24/10/2011 pela impugnante. Tais bens pertenciam à Central de Álcool. Houve um equívoco no relatório de reavaliação que não fez a correta distinção entre os bens da impugnante e da Central. Porém, tais bens eram da Central. A fiscalização, todavia, pautou-se exclusivamente pelo laudo sem avaliar outros documentos e informações.

(iii) - ANEXO III - cor azul na planilha: são bens que não constaram do laudo de avaliação ou reavaliação e eram de propriedade da Central de Álcool, havendo a transferência para a impugnante em 24/10/2011 (nota fiscal).

(iv) - ANEXO IV - cor amarela na planilha: tais bens foram integralizados na impugnante, mediante laudo de avaliação em 2006, porém, as transferências somente ocorreram em 2011, quando então se baixou os bens da contabilidade e efetuou a entrada, conforme notas fiscais de venda da Central para a Bioenergia. Somente em 2011, após regularização houve a depreciação dos bens para fins de IRPJ/CSLL. Não houve duplicidade. A fiscalização, por equívoco, somente se pautou pela data do laudo, deixando de apreciar demais documentos e informações.

Em conclusão, podemos afirmar peremptoriamente, diante de todas as ponderações ventiladas de que não houve simulação pela Impugnante.

O que nota é efetivamente equívocos na interpretação dos fatos e dos documentos por parte da fiscalização, uma vez que todas as operações foram lícitas, verdadeiras, anteriores ao fato gerador, transparentes e sem propósito exclusivo de economia fiscal.

Requer a produção de novas provas, laudos, inclusive, a conversão do julgamento em diligência para melhor análise dos documentos e fatos ora esclarecidos, caso ainda perdure dúvida quanto às informações apresentadas.

Com base na doutrina abaixo transcrita assevera que comprovado motivo, finalidade e causa extratributária, não poderia o Fisco desqualificar o negócio:

Neste sentido é o que sustenta o MARCO AURÉLIO GRECO, pois, afirma que:

(i) - cabe ao Fisco o ônus da prova da finalidade predominantemente fiscal do negócio para que, aí sim, possa justificar a desqualificação

(ii) - não afirmo que o Fisco possa a seu bel-prazer, desqualificar as operações realizadas; afirmo, isto sim, e peremptoriamente, que cabe ao Fisco o ônus da prova de que o motivo predominante da operação foi a busca de menor carga tributária.

(iii) - A prova da causa predominante não é do contribuinte, pois ele no exercício de um direito constitucionalmente garantido, este ônus probandi cabe ao que se julgar prejudicado (o Fisco), que deverá demonstrar o excesso (ou abuso) no seu exercício, embora a prova do respectivo motivo caiba ao contribuinte por dizer respeito ao fato constitutivo do seu direito.

(...)

Assim, defende que se houve uma razão de cunho administrativo, de mercado, societária, pessoal, técnica, entre outras, que justificou a conduta do contribuinte, os atos jurídicos não poderiam ser desconsiderados para o fim de exigir tributos. E prossegue:

Dentro da motivação extratributária, ainda, não é possível ao Fisco, muito menos no presente diante das alegações apresentadas, desconsiderar negócios jurídicos quando, eventualmente, por força do planejamento estratégico e de sobrevivência da empresa, houve reflexo indireto que culminou na redução lícita da carga fiscal. Esta situação não permite a desconsideração de negócios jurídicos.

DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

A multa qualificada de 150% pela caracterização de simulação quanto à depreciação acelerada de veículos deveria ser reduzida para 75%, haja vista que a qualificação da multa seria exceção da exceção, não podendo ser aplicada mediante ilações subjetivas, em especial, quando se tem a presunção de boa-fé, bem como o princípio do in dúbio pro reo. Nas palavras da defesa:

A primeira razão para a redução decorre de a fiscalização não ter no auto de infração, no tocante à multa qualificada, descrito de forma pormenorizada quais seriam as condutas praticadas pela impugnante, por meio de seu administrador, a fim de tipificar o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.

Mais do que isso, é preciso também demonstrar claramente em qual dos artigos da Lei n. 4.502/64 as supostas condutas se tipificam. A fiscalização somente fez uma justificativa genérica, com fundamento no fato de que haveria, na operação entre as empresas controladora e controlada, uma suposta simulação quanto à depreciação de veículos. Conforme exposto no mérito de tal operação, tudo se deu de forma lícita, transparente, com a devidamente contabilização e demais documentos. Mais do que isso, demonstrou-se a veracidade da operação, tornando evidente a ausência de qualquer pretensão fraudulenta.

Vê-se, deste modo, que: (i) - não houve descrição da conduta que caracterizasse o evidente intuito de fraude; (ii) -inexistiu a tipificação em um dos artigos da Lei n. 4.502/64, já que descreveu genericamente e citou todos.

Traz jurisprudência do CARF no mesmo sentido.

De outro lado, defende a licitude da conduta da empresa que teria praticado atos devidamente registrados, com transparência plena, e atendido às solicitações da

Receita federal, tendo por premissa a licitude, a legitimidade e a veracidade de sua conduta e de seus atos.

Nesse aspecto, colaciona decisões do CARF em que reduzida a multa qualificada quando comprovado que a conduta do contribuinte foi pautada em convicções legais - que podem ser controvertidas -, mas que não induzem à situação de dolo:

PENALIDADE QUALIFICADA - INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.

Para a Impugnante seria necessário dolo específico. Vale dizer: o agente deveria agir de forma livre e consciente com a finalidade de lesar o Fisco pelo não recolhimento de tributos, utilizando-se para isso de meios fraudulentos e maliciosos, como a falsificação de documentos, empresas de fachada, sócios laranjas, entre outros. Em suas palavras:

Entendemos, destarte, que a conduta meio é elemento fundamental à configuração da multa qualificada. É o elo entre a simples busca consciente do contribuinte pela redução da carga fiscal e aquela que emprega meios ilícitos e fraudulentos para chegar a este mesmo fim. Se o modus operandi é fraudulento, daí se pode chegar ao dolo específico que tem o condão de qualificar a multa.

A configuração da sonegação, fraude ou conluio exige dolo, como sendo aquele praticado, de forma consciente, por conduta ilícita (meio) com o objetivo de obter a vantagem de não recolher tributos. Portanto, 'a incidência do § 1º do artigo 44 da Lei n. 9.430/96, que leva à multa mais onerosa, supõe a ocorrência inequívoca de dolo no seu mais puro sentido penal'

Diante da exigência inexorável do dolo específico, não há dúvida de que a busca consciente por alternativas legais que permitam a exclusão, redução ou postergação do tributo não pode conduzir à imposição de multa qualificada. O ato que exige a lei para a duplicação da multa em virtude de sonegação, fraude ou conluio não é a finalidade consciente de que sua

conduta leva à redução de tributo. Como já afirmado, tem-se a necessidade de dolo específico, que se verifica através de atos fraudulentos utilizados como o instrumento que conduz à redução do tributo. A finalidade de redução da carga fiscal não compreende, por si só, o elemento subjetivo (dolo) caracterizador da sonegação, fraude e conluio capaz duplicar a multa de ofício para o patamar de 150%.

Equivale dizer: o objetivo de excluir, reduzir ou postergar a incidência tributária não é causa suficiente para a imposição de multa qualificada. Embora no caso concreto, nem mesmo se possa falar em planejamento tributário, pois a aquisição de bens e reavaliação se deu em decorrência de reorganização societária por força de problemas entre os sócios.

Numa outra linha argumentativa destaca que não se poderia confundir a conduta dolosa (fraudulenta/meio) a ser coibida mediante a duplicidade da multa de ofício, com a requalificação dos fatos pela fiscalização tributária para fins de exigência de tributos, utilizando-se para tal finalidade dos institutos da simulação, fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma, entre outros.

Para a defesa, as patologias constatadas (simulação, fraude à lei, abuso de direito, abuso de forma) até poderiam dar fundamento à desconsideração dos atos / negócios realizados, mas não levariam, automaticamente, à imputação de multa qualificada. Isto porque, tais institutos seriam empregados pela fiscalização em sentido amplo, sem critérios legais específicos e definidos, com a finalidade exclusiva de justificar a desconsideração de negócios jurídicos voltados para a redução da carga fiscal. Distingue, assim, a Impugnante a fraude à lei para fins fiscais da fraude dolosa (fraude penal), como também, a mera simulação da simulação fraudulenta. E menciona o seguinte acórdão do CARF (104-23.129):

A simulação, por si só não é causa autorizadora da aplicação da multa qualificada, nos termos do inciso II, do art. 44. da Lei nº 9.430/96, para a qual é necessária a caracterização de sonegação, fraude ou conluio com identificação do evidente intuito de fraude. O elemento doloso não está contido na caracterização da simulação, para efeitos penais-tributários.

E prossegue:

A mais disso, um ponto que, na prática, facilita a avaliação da pertinência ou não da aplicação da multa qualificada, inclusive a coibindo, é a avaliação se, no caso concreto, o contribuinte agiu segundo a lei, de forma transparente, pública, mediante a interpretação das leis por pessoas habilitadas, colaborando com o fisco no esclarecimento da operação durante eventual fiscalização. Trata-se de um forte indício da impossibilidade de aplicação da multa de 150%. Aliás, o único esclarecimento não prestado foi decorrente da exigência de documentos superiores 05 anos e que, infelizmente, não existiam.

Finaliza argumentando que o percentual da multa qualificada de 150% ofenderia aos princípios da razoabilidade e da proibição de confisco, e menciona decisão do Supremo Tribunal Federal no mesmo sentido.

Requer o cancelamento da multa de ofício ou a sua redução para 20%, conforme previsto no art. 61, §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

DAS DEMAIS MATÉRIAS LITIGIOSAS

Da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais

Questiona a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, após o encerramento do período de apuração, quando somente seriam devidos o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual. Advoga também pela improcedência da exigência por configurar dupla penalidade sobre a mesma infração. Traz jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes e do CARF a referendar a interpretação adotada.

Da cobrança de juros com base na variação da Taxa Selic e dos juros de mora sobre as multas de ofício

Defende que o limite máximo dos juros de mora estaria definido no art. 161 do CTN (1%), e qualquer outro percentual deveria ser estipulado em lei, em observância ao princípio constitucional da legalidade e ao próprio preceito do art. 161, §1º do CTN.

Contrapõem-se também à cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício, por ofensa ao disposto nos art. 61 e 43 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na medida em que não há previsão legal. Colaciona jurisprudência do CARF.

Requer que a presente impugnação seja julgada procedente, com o reconhecimento da nulidade ou improcedência do lançamento, e pela juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, caso necessário ao deslinde da questão.

Em seguida foi juntada a documentação apresentada juntamente com a impugnação às fls. 1479/1567.

Às fls. 1569 tem-se um documento de uma única folha designado “CD Planilha Relação dos Veículos Depreciação”, e na seqüência, às fls. 1570, uma cópia da tela de computador em que verifica que não há arquivos a visualizar no CD.

Em 11/12/2014, a autoridade preparadora assim se manifestou no processo (fls. 1571):

- 1. A interessada tempestivamente remeteu a esta unidade, por via postal, a impugnação acompanhada de seus anexos, cujas imagens foram juntadas às folhas 1404 a 1569 do presente processo administrativo.*

2. Junto a referidos documentos, mais especificamente dentro do envelope correspondente à imagem juntada à folha 1569 destes autos, a interessada encaminhou um CD (compact disk).

3. Quando da análise do conteúdo do CD mencionado, verificou-se, como se demonstra pela observação da imagem da tela impressa juntada à folha 1570 deste processo, que se encontrava ele vazio, sem possuir qualquer arquivo gravado.

4. Diante dessa ocorrência, esta unidade preparadora, por bem, deverá informar o ocorrido à contribuinte, disponibilizando-lhe prazo de 10 (dez) dias para juntada, caso queira, dos arquivos que se pretendia encaminhar gravados em referida mídia.

5. Ajuntada acima mencionada deverá ser realizada, preferencialmente, sob a forma digital, nos moldes especificados pela Instrução Normativa RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil - nº 1.412, de 22 de novembro de 2013, devendo, se possível, prevalecer o modo de anexação mencionado no capítulo I (artigo 3º) de referida instrução.

6. Importante, contudo, esclarecer que, a rigor do disposto nos §§ 4º e 5º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (incluído pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), a prova documental que se pretende produzir deve sempre ser apresentada na impugnação do lançamento realizado, precluindo-se o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que, na ocorrência das condições previstas nas alíneas do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, acima mencionado, essa juntada extemporânea seja requerida à autoridade julgadora e por ela seja aceita.

7. Não menos importante é frisar que o CD acima mencionado foi juntado, por esta repartição, ao processo administrativo (físico) de nº 13846.720399/2014-52, que permanecerá localizado nesta unidade à disposição das unidades julgadoras, ou outras que a ele necessitem ter acesso, bem como à disposição da interessada, para vista, nos moldes legais.

8. Decorrido o prazo concedido, apresentando ou não a interessada os arquivos aqui tratados, acompanhados, em sendo sua vontade, da requisição mencionada no sexto parágrafo deste despacho, remetam-se estes autos para julgamento da impugnação apresentada.

A intimação foi efetuada (fls. 1572), tendo sido formalizado o Termo de Abertura de Documento (fls. 1573) para comprovar que a ciência se deu em 11/12/2014, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) na opção Consulta Comunicados/Intimações.

Em resposta, postada em 22/12/2014 (fls. 1576) a contribuinte afirma estar procedendo a juntada de novo CD, com planilha (fls. 1575), tendo sido providenciada a anexação de arquivo não paginável – fls. 1577.

Em 20/01/2015, a autoridade preparadora ainda se manifestou nos seguintes termos sobre o atendimento à intimação pela contribuinte:

1. Em atenção ao contido no despacho juntado à folha 1571 do presente processo administrativo, à interessada foi expedida, por meio de cientificação eletrônica, a intimação juntada à sua folha 1572.

2. A despeito do pedido de preferência, exarado por esta unidade no despacho acima mencionado, pela adoção do modo de juntada digital de documentos, o tempestivo atendimento a referida intimação foi efetuado por via postal, conforme demonstra o envelope de postagem anexado à folha 1576, através da apresentação dos documentos juntados às folhas 1575 e 1577 destes autos digitais.

3. Importante salientar que o arquivo juntado à folha 1577 deste processo foi encaminhado a esta repartição gravado em CD (compact disk) conforme demonstra a tela da imagem correspondente ao conteúdo de referida mídia anexada à sua folha 1578.

4. Importante, ainda, destacar que este segundo CD encaminhado também será juntado, por esta repartição, ao processo administrativo (físico) de nº 13846.720399/2014-52, que permanecerá localizado nesta unidade à disposição das unidades julgadoras, ou de outras que dele necessitem ter acesso, bem como à disposição da interessada, para vista, nos moldes legais.

5. Por fim, cabe frisar que o documento (folha 1575) que encaminhou o arquivo acima referido, objeto da intimação realizada à contribuinte, foi assinado por signatário não participante da procuração juntada à folha 1474 deste processo, sem representação, portanto, nos autos. Também em relação a esse signatário, não foi encaminhada cópia autêntica de seu documento de identificação para conferência de sua assinatura.

A 13ª Turma da DRJ/POR, através do Acórdão 14-61.346 (fls.1583/1650), na sessão de 22 de junho de 2016, julgou, por unanimidade, improcedente a impugnação, adotando a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a menos que o ato tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS FINANCEIRAS. EMPRÉSTIMOS REPASSADOS SEM ÔNUS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. O patrimônio da entidade e, por conseqüência, a atividade empresarial organizada em seu entorno, não se deve confundir com o patrimônio e o empreendimento de seus sócios, sob pena de completa descaracterização da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e seus sócios.

As empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico podem e devem se relacionar, visando a um objetivo comum, mas isso não autoriza que uma entidade contábil assuma os encargos da atividade empresarial de outra, sob pena de descaracterização de sua autonomia.

Para fins de apuração do lucro tributável, apenas são dedutíveis as despesas necessárias à atividade e à manutenção da respectiva fonte produtora. As despesas financeiras assumidas pela pessoa jurídica, mas que beneficiaram, exclusivamente, a atividade e o empreendimento da controladora, não se encontram abrangidas pelo preceito normativo.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. ATIVIDADE RURAL. Os bens do ativo permanente imobilizado, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.

A exploração da atividade rural se caracteriza pela obtenção de resultados do exercício da atividade rural.

No caso da agroindústria dedicada à produção e comercialização de açúcar e álcool, ainda determinadas atividades na cadeia produtiva se insiram na atividade rural - tais como o preparo de solo, plantio, cultivo, carregamento, corte, transporte e moagem da cana-de-açúcar - só haverá exploração de atividade rural, caso haja receita decorrente dessas atividades. Do contrário, não se caracteriza o exercício da atividade rural, devendo essas etapas anteriores à produção do açúcar e do álcool, ser incluídas nos custos de produção destes produtos.

Comprovado que a pessoa jurídica não aufera receitas da atividade rural, não tem direito ao benefício fiscal da depreciação acelerada incentivada previsto no art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70 de 2001.

DEPRECIÇÃO ACELERADA INCENTIVADA. SIMULAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS. Comprovado em Laudos elaborados por empresas especializadas, que os veículos, objeto de depreciação acelerada incentivada, já integravam o patrimônio da contribuinte, e diante da ausência de comprovação da regularidade das baixas contabilmente registradas, seguidas de novos registros dos mesmos veículos, com base em notas fiscais emitidas pela controladora, resta configurada

a simulação absoluta da aquisição dos bens, porque, de fato, nenhuma operação ocorreu.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. A falta de recolhimento mensal do IRPJ e da CSLL calculados por estimativa sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

Como são distintas e autônomas as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os fatos sobre os quais incidem a multa isolada de 50%, por falta de recolhimento das estimativas mensais, e a multa de ofício de 75%, por falta de pagamento do IRPJ e CSLL devidos no Ajuste Anual, não se caracteriza a duplicidade de penalidade sobre o mesmo fato.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

MULTA QUALIFICADA. SIMULAÇÃO. FRAUDE. SONEGAÇÃO. Comprovada a simulação de uma operação de aquisição de diversos bens do ativo permanente, para fruição indevida do benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada, verifica-se a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. Na medida em que a exigência reflexa têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, e não houve impugnação específica, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração decorrente.

Inconformada com a r. decisão, a empresa interpôs recurso voluntário aduzindo, em suma, os mesmos argumentos expostos na peça impugnatória.

O processo nº 10835.721301/2014-15 em que formalizada a Representação Fiscal para fins Penais encontra-se juntado por apensação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

As matérias controvertidas nos presentes autos podem ser resumidas nos seguintes tópicos, que serão detidamente abordados na sequência do presente voto:

- a) Excesso de dedução de despesas financeiras;
- b) Depreciação Incentivada Acerada Rural Indevida;
 - b.1) Glosa dos encargos de depreciação acelerada de bens do ativo permanente imobilizado;
 - b.2) Glosa de encargos de depreciação acelerada rural na aquisição de veículos da empresa controladora de forma simulada;
- c) Multa de Ofício Qualificada por ter praticado os atos previstos no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996;
- d) Multa isolada pelo recolhimento a menor de IRPJ e CSLL calculados com base em balancetes mensais.

a) EXCESSO DE DEDUÇÃO DE DESPESAS FINANCEIRAS

Esse ponto da autuação decorre de a fiscalização ter considerado indedutíveis os encargos financeiros sobre empréstimos/financiamentos tomados junto ao mercado e ao longo do período ter repassado/concedido a empresa controladora mútuos sem qualquer encargo financeiro.

A lógica que funda a autuação é a ação da Recorrente em obter no mercado empréstimos/financiamentos, sem, contudo, aplicar todos os recursos em suas atividades operacionais, repassando parte à empresa controladora sem encargo financeiro.

O valor da autuação não consiste na glosa integral de toda despesa financeira com encargos financeiros obtidos pela Recorrente ao longo do período, mas sim da diferença apurada na proporção entre o saldo médio de empréstimos/financiamentos tomados e o saldo médio mensal dos mútuos concedidos à controladora, de modo que ao final, a diferença foi considerada indedutível na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Os dados que subsidiaram a autuação constam dos anexos XX, XXI e XXII ao Auto de Infração (planilhas eletrônicas) com informações das contas contábeis da escrituração da própria

Recorrente de fatos contábeis relacionadas aos empréstimos/financiamentos, bem como seus encargos financeiros.

O critério adotado pela fiscalização foi estabelecer um percentual mensal entre o valor dos mútuos concedidos à controladora e o total de empréstimos/financiamentos, de modo que as despesas de juros, no percentual obtido foi considerado indedutível.

O demonstrativo consta da fl. 1372:

Mês/Ano	Saldo Médio Mensal dos Empréstimos e Financiamentos Tomados (a) (vide Anexo XXII)	Saldo Médio Mensal do Mútuos Concedidos à Controladora (b) (vide Anexo XXI)	Percentual das Despesas de Juros Indedutíveis (c=b/a)	Despesas juros de financiamentos mensais (d) (vide Anexo XX)	Despesas glosadas (c x d)
01/2011	73.681.368,97	50.094.592,01	67,99%	740.407,41	503.389,22
02/2011	82.194.623,09	50.336.714,83	61,24%	445.117,34	272.593,80
03/2011	96.485.647,96	50.432.740,79	52,27%	542.749,40	283.693,38
04/2011	101.443.154,37	50.996.194,62	50,27%	1.172.360,22	589.353,81
05/2011	102.086.130,88	51.706.029,27	50,65%	772.944,31	391.491,78
06/2011	102.168.436,38	51.921.061,04	50,82%	730.415,16	371.190,28
07/2011	97.649.250,64	52.600.545,98	53,87%	641.354,48	345.477,26
08/2011	90.612.863,35	53.903.005,95	59,49%	848.274,57	504.614,33
09/2011	90.619.436,80	54.223.373,35	59,84%	820.711,08	491.083,64
10/2011	104.822.409,26	41.644.022,12	39,73%	799.319,07	317.554,82
11/2011	108.229.776,33	0,00	0,00%	769.612,81	0,00
12/2011	119.432.997,95	0,00	0,00%	445.146,18	0,00
		Total		8.728.412,03	4.070.442,33

A defesa da Recorrente se baseia em duas premissas, sendo a primeira na alegação de que somente há que se tributar a renda e a segunda na falta de impedimento legal para que empresas de um grupo econômico possam executar sua atividade empresarial de forma ampla.

O Recurso Voluntário nesse ponto das despesas financeiras é uma cópia literal da impugnação, inclusive em relação à arguição da falta de demonstração pela fiscalização dos valores apurados, sendo que, claramente as informações foram obtidas dos próprios registros contábeis da Recorrente.

No mérito, a Recorrente defende que o caso concreto e as peculiaridades de situação é que determinarão a necessidade ou não da despesa e assevera que a origem da despesa de juros glosadas reside na própria criação da Recorrente como subsidiária integral, conforme trecho do Recurso Voluntário abaixo:

Não se pode ignorar as **peculiaridades do caso concreto** a fim de se avaliar o preenchimento da condição de **necessidade** ou não da **despesa** quanto aos **juros** deduzidos pela recorrente.

Isto porque, é preciso lembrar que a recorrente foi **criada** (subsidiária integral - controlada) em razão de **problemas entre acionistas em sua controladora** (Central de Alcool Lucélia Ltda), revelando-se referida **operação de natureza societária** de extrema **necessidade** para a própria **viabilidade** da atividade **empresarial** do grupo e, por conseguinte, da **fonte produtora**.

Conforme ensinamento de Edmar Oliveira Andrade Filho, no Livro Imposto de Renda das Empresas, 12ª edição, fl. 299:

“Ao eger o critério da necessidade, a lei requer a demonstração, em cada caso, de um vínculo de inerência entre os bens e serviços adquiridos e a atividade explorada pela pessoa jurídica e que constituir a fonte produtora dos rendimentos. Essa ideia de inerência se estabelece a partir da identificação de uma relação de

causa e efeito, de modo que a despesa será dedutível se a causa do gasto é uma demanda (exigência) pelo emprego dos bens e serviços nas atividades da pessoa jurídica. A verificação, em cada caso, do atendimento ao critério, inerência, requer a demonstração de que os mesmos tenham produzido benefício direto ou indireto para o patrimônio social do sujeito passivo que faz o desembolso de recursos e não de outra pessoa. Em face do princípio da separação entre sócios e sociedades e da individualidade tributária de cada pessoa jurídica, não é admissível a dedução de um gasto feito em benefício de outrem, porque isso denuncia o caráter “desnecessário” da despesa.” (Griffou-se)

Ou seja, a necessidade de despesas eventualmente realizadas em benefício de outrem, ainda que integrante do mesmo grupo econômico, não seriam dedutíveis na base de cálculo do imposto de renda, por serem desnecessárias.

A legislação utilizada pela fiscalização (também pela Recorrente) sobre o assunto está disposta nos art. 299 e 374 do RIR/1999:

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias 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 ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

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

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.”

(...)

Despesas

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º)

Em relação ao art. 299, que tem por base o art. 47 da Lei nº 4.502, de 1964, ressaltando que o legislador não revogou expressamente esse artigo ao introduzir disposições novas e especiais sobre despesas financeiras por meio do art. 17 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

O que ocorre é que o art. 47 (1964), contém uma norma de caráter geral que se aplica a qualquer despesa para se enquadrar como operacional e o art. 17 (1977), tem um alcance mais restrito, tratando apenas das despesas financeiras, embora ainda trate, expressamente, de despesa operacional.

Para o art. 374, temos que começar pela análise do art. 17 do Decreto-lei 1.598/1977, que após as alterações introduzidas pela Medida Provisória 627/2013, convertida na Lei 12.973/2014, passou a ter a seguinte redação:

Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no art. 13 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas: (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Griffou-se)

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

E a menção no § 1º do dispositivo acima transcrito faz expressa ressalva quanto ao disposto no art. 13 da Lei nº 9.249/1995. Este último preceito, por sua vez, tem a seguinte dicção:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções,

independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (Griffou-se)

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

Temos que o art. 17 foi base para o art. 374 do RIR/99, notadamente no seu inciso II, quando trata dos juros de empréstimos, trazendo uma ressalva para o não afastamento dos requisitos previstos no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, ao citar o art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Esse assunto tem jurisprudência pacificada no CARF, quando em vários Acórdãos indicam que a inobservância do requisito da necessidade afasta a aplicação do art. 17 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, fonte legal do artigo 374 do RIR 1999.

ENCARGOS FINANCEIROS DESNECESSÁRIOS. TRANSFERENCIAS A TÍTULO DE ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. Revelam-se desnecessários á atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e, portanto, indedutíveis, os encargos financeiros decorrentes de captação externa junto à entidades financeiras quando, simultaneamente, a pessoa jurídica transfere dinheiro à sua controlada, sem incidência de qualquer encargo, ainda que tal transferência se faça a titulo de adiantamento para aumento de capital, e mormente quando evidenciado que sequer as transferências efetuadas reuniam as características necessárias para serem tratados como

verdadeiros adiantamentos para futuro aumento de capital. (1º Câmara / 2º Turma Ordinária/ Acordão: 1102-00.395. Sessão de 21 de fevereiro de 2011)

IRPJ - DESPESAS FINANCEIRAS - São consideradas não necessárias aquelas correspondentes a empréstimos repassados a empresa ligada sem qualquer encargo financeiro. Os juros e variações correspondentes a valores repassados a empresas ligadas, representam despesas destas últimas em suas atividades (3º Câmara / 2º Turma Ordinária/ Acordão: 1302-002.306. Sessão de 25 de julho de 2017)

Dessa forma, a necessidade é um requisito aplicável à dedutibilidade das despesas financeiras, de modo que uma pessoa jurídica somente pode deduzir aquilo que pertença à sua própria atividade, às suas próprias operações, não podendo excluir de sua base de cálculo despesas incorridas por terceiros.

In casu, verifica-se que a Recorrente obtinha recursos através de empréstimos/financiamentos com juros de mercado e repassava os valores através de contrato de mútuo com empresa controladora, sem os devidos encargos. Tal conjunto fático, gera a certeza suficiente para concluir-se que aqueles que efetivamente desfrutaram dos benefícios decorrentes do valor disponibilizado foi a empresa controladora.

A Recorrente alega ainda que as transações ocorreram por contratos de conta corrente, contudo é imperioso observar que os encargos financeiros suportado pela Recorrente e contabilizados como despesas financeiras, não se referiam às suas atividades operacionais, como bem descrito pela autoridade julgadora de primeira instância, que com a máxima vênica, reproduziu a parte da decisão que trata dos atos constitutivos das empresas envolvidas:

Na Escritura do Constituição da Bioenergia do Brasil S.A. como subsidiária integral da Central de Álcool Lucélia Ltda., de 03/04/2006 (cópias às fls. 453/468), tem-se que teria sido constituída com um capital social de R\$ 9.908.000,00, mediante a transferência pela controladora dos seguintes bens: (a) móveis e utensílios para escritório R\$ 230.485,87; (b) equipamentos de telecomunicação R\$ 73.744,62; (c) máquinas e equipamentos/indústria R\$ 6.378.530,45; (d) máquinas e equipamentos para fabricação de açúcar R\$ 1.894.471,25; (e) máquinas e equipamentos cooger energia R\$ 1.180.064,66; (f) utensílios e ferramentas R\$ 118.140,95; (g) máquinas e equipamentos fabrica levedura R\$ 11.566,32; e (h) sistemas de software R\$ 20.995,88.

Tem-se que tais bens foram transferidos à subsidiária para o desempenho de suas atividades autônomas, devidamente descritas no objeto social da empresa constituída: (i) exploração do ramo industrial de produção de açúcar e álcool de cana e/ou outras matérias-primas e seus subprodutos, obedecidos os atos normativos traçados pelo plano nacional de álcool, sua comercialização, inclusive importação e exportação; (ii) representação comercial por conta própria de mercadorias em geral; (iii) exploração e operação, em imóveis próprios ou de terceiros, de atividades agrícolas, pastoris e de outras matérias-primas, para

produção de álcool e outras em geral; (iv) prestação de serviços de assistência técnica para os acionistas e terceiros em geral; (v) execução de serviços de transportes de cana e outros em geral; (vi) comércio de combustível, lubrificantes, posto, serviços, peças e acessórios; (vii) importação de bens, serviços e insumos utilizados na empresa; (viii) geração e comercialização de energia elétrica própria; (ix) produção e comercialização de levedura para nutrição animal; e (x) participação como sócia, acionista ou quotista de outras sociedades ou empresas.

De observar que, na Ficha Cadastral Completa da Junta Comercial do Estado de São Paulo – Jucesp, a atividade econômica da Central de Álcool Lucélia Ltda., a partir de 12/09/2000 (Registro 175.568/00-5), encontrava-se assim descrita: fabricação de álcool, geração de energia elétrica, comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores, comércio varejista de combustíveis para veículos automotores, outras atividades de prestação de serviços de informação não especificadas anteriormente.

Após a criação da subsidiária integral (Bioenergia), em 27/03/2007 (registro 098.347/07-0) constou ainda a alteração do objeto social da controladora para fabricação de açúcar em bruto, outras sociedades de participação, exceto holdings, e a abertura de filiais, dedicadas ao cultivo de cana-de-açúcar e a depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.

Diante desse quadro, não se pode dizer que, com a constituição da subsidiária, a controladora tenha transferido a esta última toda a sua atividade empresarial, como quer fazer crer a defesa, mas que ambas se dedicavam a negócios do mesmo ramo de atividade.

Ademais, por mais que existam razões operacionais para existência do sistema de conta corrente alegado pela Recorrente, esta não está dispensada de escriturar adequadamente as operações, notadamente em cumprimento aos Princípios da Entidade e da Continuidade.

Os motivos empresariais alegados pela Recorrente não se sobrepõem aos princípios contábeis, a autonomia patrimonial das empresas deve estar preservada, sob pena de se incentivar real confusão patrimonial.

Outro aspecto que deve ser ressaltado é que, apesar de ser relativamente usual e normal a celebração de contratos de mútuo entre empresas integrantes de um grupo econômico, a contabilização deve seguir regras rígidas, principalmente na identificação de todas as informações que deram origem ao fato contábil, como valores e taxas de juros praticada e o mais importante, qual o destino dos recursos captados e qual a sua aplicação para operação da empresa.

Constando que os recursos financeiros não foram empregados na atividade operacional da empresa que os captou, resta patente sua desnecessidade, bem como os juros relacionados a operação financeira e dessa forma as despesas excedentes são consideradas desnecessárias, vez que não trariam nenhum benefício à empresa que captou os recursos financeiros.

Por fim, por mais que Recorrente tenha se esforçado demonstrar que a figura do sistema de conta corrente efetivado entre as empresas através dos mútuos, as circunstâncias fáticas indicam que a operação culminou na dedução de despesas juros de terceiros na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL próprios.

Assim sendo, deve ser mantida a respectiva glosa do excesso de dedução de despesas financeiras consideradas desnecessárias relativas a juros de empréstimos/financiamentos tomados.

b) DEPRECIAÇÃO INCENTIVADA ACERADA RURAL INDEVIDA

Seguindo na autuação, a autoridade fiscal considerou indevida a utilização do benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada da atividade rural para reduzir, através de exclusão da Parte A do LALUR, o valor de R\$ 17.632.780,23 da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Foram identificadas infrações que estavam em desacordo com o art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, reproduzido no art. 314 do RIR/99, que menciona o art. 58 para definição de atividade rural.

Ambos os dispositivos legais são transcritos abaixo:

*Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que **explore a atividade rural**, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.*

...

*Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que **explore a atividade rural** (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º)*

(Griffou-se)

O montante de **R\$ 17.632.780,23** constitui-se em duas parcelas:

- a) **R\$ 8.874.536,84** pelo aproveitamento indevido do benefício fiscal de depreciação acelerada rural de bens do ativo permanente imobilizado **(item b.1)**, e
- b) **R\$ 8.758.243,39** referente a bens que já eram de propriedade e posse da Recorrente e que foram, no entendimento da fiscalização, objeto de “*compra simulada*” **(item b.2)**.

b.1) GLOSA DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE IMOBILIZADO

Início a análise pelo componente da glosa no valor de R\$ 8.874.536,84 que ocorreu devido ao fato da Recorrente ser uma empresa agroindustrial produtora de açúcar e álcool para venda e que não auferir receita de nenhuma das etapas anteriores à produção do açúcar e álcool, caracterizadas como atividade rural, mas a auferir receita pela venda de açúcar e álcool industrializados, ou seja, não explora a atividade rural.

O ponto principal da acusação reside no fato da Recorrente deter toda cadeia produtiva, desde o preparo de solo, plantio, cultivo, corte e o carregamento da cana-de-açúcar à unidade fabril, até se chegar ao produto final que é o açúcar ou o álcool comercializado, como pode ser observado em sua resposta a intimação quando questionada sobre a atividade preponderante afirmando: *“agrícola, compreendida em preparo de solo, plantio, cultivo, corte, carregamento, transporte e moagem da cana-de-açúcar, que representa aproximadamente 75% do custo do seu produto final, álcool ou açúcar”*.

O ponto principal para análise reside na identificação da exploração da *“atividade rural”* nos termos do art. 6º da Medida Provisória nº 2.159-70 para caracterizar como suscetível de aproveitamento do benefício fiscal de realizar a depreciação acelerada.

O dispositivo legal é claro em indicar que o contribuinte só pode aplicar a depreciação acelerada em bens que estejam no ativo permanente e que sejam utilizados por pessoa jurídica que explore uma *“atividade rural”*.

O benefício expresso na lei foi reproduzido no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000 de 1999) no art. 314, sendo que no texto há remissão ao art. 58, no qual há a definição do que se considera *“atividade rural”*:

Art. 58. Considera-se atividade rural (Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art.

2º, Lei nº 9.250, de 1995, art.17, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 59):

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação; (Grifou-se)

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

(...)

O inciso V está em destaque porque é nesse ponto que reside a lide, isso porque para caracterizar uma “*atividade rural*”, para fins de aproveitamento do benefício fiscal, a transformação de produtos decorrentes da “*atividade rural*” não pode alterar a composição e as características do produto em natura, que seja feita pelo próprio agricultor e com maquinário usual de “*atividade rural*”.

O legislador, no texto legal, ainda permitiu algumas exceções como a pasteurização, o acondicionamento de leite, mas que não estão em discussão no presente processo.

Como descrito anteriormente, a Recorrente é uma agroindústria que detém toda cadeia de produção e ao final comercializa álcool e açúcar proveniente da transformação da cana de açúcar em natura, ou seja, há uma etapa de industrialização na cadeia de produção, modificando o produto *in natura* e de acordo com o a legislação, não poderia usufruir do benefício fiscal de ter seus bens do ativo permanente sofrendo depreciação incentivada.

A RFB até tratou das atividades relacionadas a cana de açúcar na letra b do inciso VIII do art. 2º da Instrução Normativa nº 257 no ano de 2002 (vigente à época dos fatos) quando permitiu que a moagem da cana de açúcar (transformação) fosse caracterizada como atividade rural:

*Art. 2º A **exploração da atividade rural** inclui as operações de giro normal da pessoa jurídica, em decorrência das seguintes atividades consideradas rurais:*

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, piscicultura e outras culturas animais;

VI - o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

VII - a venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;

*VIII - a **transformação de produtos decorrentes da atividade rural**, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:*

a) beneficiamento de produtos agrícolas:

(...)

*b) **transformação de produtos agrícolas:***

1. moagem de trigo e de milho;

2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado, rapadura;

3. grãos em farinha ou farelo;

c) transformação de produtos zootécnicos:

(...)

d) transformação de produtos florestais:

(...)

e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

(Griffou-se)

Ainda na IN nº 257/2002, o legislador fez constar a necessidade de segregação da receita bruta de outras atividades não relacionadas à “atividade rural”.

RECEITA BRUTA

*Art. 4º Considera-se **receita bruta da atividade rural** aquela decorrente da exploração das atividades relacionadas no art. 2º.*

*Parágrafo único. O regime tributário estabelecido para a pessoa jurídica rural não permite a inclusão de receitas e despesas **de outras atividades**, as quais, se existentes, **deverão ser segregadas** nos termos do art. 8º*

SEGREGAÇÃO DE RECEITAS

*Art. 8º A pessoa jurídica rural que **explorar outras atividades** deverá segregar, contabilmente, as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades e demonstrar, no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.*

(...) (Griffou-se)

Ocorre que compulsando os autos, constata-se que a Recorrente comercializa açúcar ou o álcool, que são produtos que modificaram a matéria prima que é a cana de açúcar, sem que essa transformação fosse permitida pela legislação para obtenção do benefício fiscal de depreciação acelerada da atividade rural.

Á época dos fatos, a RFB, através da Solução de Consulta DISIT 8º RF nº 140/2013, já tratava de impossibilidade de utilização do benefício fiscal da depreciação acelerada para agroindústrias que detém toda cadeia produtiva e que tenha receita exclusiva do produto final industrializado, como é o caso do presente processo

"AGROINDÚSTRIA. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. ATIVIDADE RURAL.

Em se tratando de pessoa jurídica do ramo agroindustrial, detentora de toda a cadeia produtiva até o produto final industrializado e que aufera receita decorrente exclusivamente da venda do referido produto, a mesma não explora atividade rural, não fazendo jus ao benefício da DEPRECIACÃO ACELERADA INCENTIVADA, ainda que quaisquer das etapas anteriores à industrialização refiram-se a atividade rural."

Importante registrar que a depreciação acelerada foi opção do legislador objetivando a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, conforme se depreende do art. 313 do RIR/99:

Art. 313. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada, a vigorar durante prazo certo para determinadas indústrias ou atividades (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 5º).

A Recorrente alega que a expressão "atividade rural" não deveria ser interpretada restritiva, sendo necessária uma interpretação finalística, sistêmica e evolutiva, conforme trechos abaixo da peça recursal:

Portanto, desde logo, é preciso ter como **premissa** o fato de que a **noção de atividade rural não é rígida e imutável**, mas sujeita **alternância**, segundo a **realidade**, diante da **interpretação finalística, sistemática e evolutiva**.

(...)

ATIVIDADE RURAL. PRINCIPAIS REQUISITOS

Bem por isso, entendemos que, segundo a legislação vigente (inclusive à época dos fatos do lançamento), a **noção de atividade rural** envolve a interpretação dos seguintes **elementos**: (i) – exploração de atividade descrita como rural no art. 2º, da Lei n. 8.023/90 (incisos I a V); (ii) – tais atividades descritas em lei, **não são exaustivas**, permitindo-se outras assemelhadas; (iii) – podem ser exercidas por pessoa física como também jurídica.

Equívocada a alegação da Recorrente, benefícios fiscais devem ter interpretação teleológica, conforme art. 111 do CTN, pois representam exceções ao Princípio da Capacidade Contributiva, de modo que a expressão "interpreta-se literalmente" do caput deve ser entendida como "interpreta-se restritivamente".

Essa restrição deve objetivar fins econômicos visando uma vantagem conforme pode ser depreendido do art. 313 do CTN supracitado, como pode ser observado nos demais artigos da Subseção III do RIR/99 no qual o art. 313 está inserido.

Desta foram, é o critério econômico, e não o puramente semântico, que deve ser trazido na solução desta controvérsia, pois, este é parâmetro que menos restringirá a capacidade contributiva e, por conseguinte, a igualdade tributária.

Em outro, tanto na impugnação como no recurso voluntário a Recorrente alega como precedente para reconhecer a validade do benefício fiscal para agroindústrias o Acórdão CARF nº 1402-00.914 e 1202-000.796, que tratam do art. 22-A da Lei 8.212/91:

A mais disso, dentro desta perspectiva, a partir de uma interpretação sistemática, o art. 22-A, da Lei n. 8.212/91, considera a **agroindústria produtor rural pessoa jurídica**. Na medida em que a lei expressamente reconhece que **agroindústria é produtor rural pessoa jurídica**, significa afirmar que **exerce atividade rural**.⁹ Aliás, este dispositivo legal é de alta relevância para o deslinde do presente caso concreto

(...)

CARF.
DEPRECIÇÃO
ACELERADA
INCENTIVADA.
AGROINDUSTRIA.
VIABILIDADE.
ART. 22-A LEI
8.212/91

Por sua vez, em recente julgado em 15 de março de 2012, onde CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, reconheceu a viabilidade da depreciação acelerada incentivada à agroindústria quanto à formação da lavoura canavieira, decidindo no sentido de que^{11 - 12}:

(i) – “O artigo 22-A da Lei n. 8.212/91 é claro ao definir que **Agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializam bens de sua propriedade ou de produção própria e adquiridas de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural**”;

(ii) – “A tributação beneficiada dos resultados obtidos na atividade rural, não é privativa apenas do setor primário da economia. Nos termos da Medida Provisória n. 2.159-70/2001, é possível a depreciação de ativo imobilizado quando da exploração da atividade rural”.

Acertada a decisão de primeira instância em relação ao ponto, no qual tomo a liberdade de reproduzir e adotar como minhas razões para decidir esse ponto:

Defende ainda que, segundo o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001 – abaixo transcrito, a agroindústria é considerada produtor rural pessoa jurídica, e portanto, exerce atividade rural, verbis:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001) – destaques acrescidos.

Todavia, há clareza de que a aplicação da definição legal de “agroindústria, como sendo o produtor rural pessoa jurídica (...)” restringia-se apenas aos efeitos da Lei nº 8.212, de 1990, ou seja, para fins de instituição das contribuições a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social. A aplicação desta definição normativa fora deste campo de incidência não tem amparo normativo.

De outro lado, o mesmo dispositivo legal deixa claro que a agroindústria é pessoa jurídica, cuja atividade econômica é a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, atividade que não pode ser interpretada sob qualquer ótica como atividade rural.

Diante do exposto, acertada a glosa de encargos referentes a depreciação acelerada de bens do ativo permanente imobilizado

b.2) GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO ACELERADA RURAL NA AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS DA EMPRESA CONTROLADORA DE FORMA SIMULADA

O outro ponto relacionado a glosa de encargos de depreciação acelerada foi a caracterização como indedutível o montante de R\$ 8.758.243,39 referente a veículos que já haviam sido transferidos pela empresa controladora por ocasião da subscrição e integralização de capital no ano de 2006, ou seja, não foram adquiridos no ano de 2011, quando, supostamente, poderiam ter sua depreciação incentivada.

Reforçando ainda a autuação, conforme item anterior, a Recorrente não explora atividade rural nos termos da legislação para fins de fruição do benefício fiscal.

Basicamente a fiscalização conseguiu comprovar que alguns bens que tiveram a contabilização da depreciação acelerada no ano de 2011, já estavam de posse da Recorrente antes de 2011 (ano da despesa), seja por transferência via integralização de aumento da controladora, seja por reavaliação via laudo por empresa especializada.

A fiscalização detalha dois momentos que deram origem a infração, denominando de **“etapas de criação ardilosa dos encargos”**, descritas da seguinte forma

As etapas de criação artificiosa dos encargos de depreciação compreenderam: registro contábil em 24/10/2011 de alienação de veículos integrantes do ativo permanente imobilizado, baixando-os, sem emissão de nota fiscal de saída ou venda, pelo valor contábil que é irrisório, e anulando-se os efeitos tributários da reavaliação de 28/12/2007 dos bens a valor de mercado; aquisição simulada da controladora dos mesmos veículos, no mesmo dia de 24/10/2011, por valores mais próximos do Laudo de Reavaliação de 28/12/2007, ou seja, registro do ingresso simulado de bens pelo valor de mercado e subsequente aproveitamento integral dos encargos de depreciação acelerada incentivada. (Griffou-se)

A fiscalização obteve êxito em provar que os bens adquiridos (etapa: “aquisição simulada da controladora dos mesmos veículos, no mesmo dia de 24/10/2011”), conforme Notas Fiscais acostados aos autos e que foram objeto de aproveitamento integral dos encargos de depreciação acelerada incentivada rural, já eram de propriedade da Recorrente.

Conforme detalhamento nos autos, a administração da Recorrente aprovou em 2007, a contabilização da reavaliação de bens, conforme laudo elaborado por empresa especializada, sendo esses bens, após a reavaliação, transferidos pela controladora (Central de

Álcool Lucélia Ltda) por ocasião da subscrição e integralização de capital no ano de 2006, situação bem descrita pela autoridade fiscal no trecho do Relatório Fiscal: *“Essa operação de integralização de capital social na fiscalizada mediante conferência de bens pela controladora caracteriza uma alienação”*.

A fiscalização constatou que os bens das NFs com data de 24/10/2011, que subsidiaram a contabilização dos encargos de depreciação incentivadas, já constavam do laudo de reavaliação de 2007, ou seja, já eram de propriedade da Recorrente.

Ocorre que nem todos os bens das NFs puderam ser cotejados com o laudo, pois havia omissões em relação ao número da placa e chassi, por exemplo, de modo que a Recorrente foi instada, via Termo de Intimação, a suprir as lacunas.

A Recorrente não atendeu a fiscalização, deixando de apresentar o demonstrativo requisitado alegando *“que em razão de espaço físico e volume de documentos, mantém em seus arquivos somente documentos referentes aos últimos 5 (cinco) exercícios, razão pelo qual deixa de apresentar os documentos solicitados”*.

Para etapa de *“registro contábil em 24/10/2011 de alienação de veículos integrantes do ativo permanente imobilizado”*, a fiscalização provou que não houve a emissão de nenhuma nota fiscal de saída dos bens, seja porque a Recorrente não apresentou no curso da fiscalização, seja porque não foram encontradas na base de dados do SPED, adicionando-se o fato de que não consta nos registros contábeis da controladora essa aquisição de bens.

O processo de *“criação artificial de encargos de depreciação”* foi extremamente detalhado pela autoridade fiscal no Relatório Fiscal (fls. 1362/1368), com a apresentação dos registros contábeis que comprovaram a infração.

A Recorrente em sua defesa questiona premissas do lançamento em relação a legislação de depreciação incentivada ligada a *“atividade rural”*, jurisprudência do CARF, alega que no caso concreto a fiscalização *“...reconheceu expressamente que a recorrente exerce atividade rural, pois no termo de verificação fiscal, pois, esclareceu o contribuinte (recorrente) que a atividade preponderante da empresa é agrícola”*.

Apresenta uma planilha (arquivo não paginável – planilha Excel: *“Outros.xlsx”* – Folha 1577) dividindo suas alegações em 04 (quatro) situações, em que entende que houve equívoco da fiscalização na autuação:

- 1) *“Bem está na Bio, porém o recibo (Detran) está na Central. Baixa do bem em 24/10/2011 na Bioenergia e entrada do bem conforme esta nota de venda da Central”*. **(COR CINZA)**
- 2) *“O relatório de reavaliação está com o nome da Bioenergia, mas o bem e a reavaliação foi contabilizado na Central. No dia 24/10/2011 foi vendido para Bioenergia conforme esta nota fiscal”*. **(COR VERDE)**

- 3) *“Entrada na Bioenergia em 24/10/2011 por esta nota de venda da Central”.* **(COR AZUL)**
- 4) *“Bem não consta no Patrimônio da Central, por estar no laudo de integralização do Capital da Bioenergia em 2006. Baixa do bem em 24/10/2011 na Bioenergia e entrada do bem conforme esta nota de venda da Central”.* **(COR AMARELA)**

Item 1, com explicação: *“Bem está na Bio, porém o recibo (Detran) está na Central”*, ou seja, não houve a transferência formal do bem, mas já constava do aumento de capital, objeto de Laudo de reavaliação, mas que a Recorrente alega que foram adquiridos apenas em 2011, contudo não há nota fiscal de transferência.

Para o item 2, *“O relatório de reavaliação está com o nome da Bioenergia, mas o bem e a reavaliação foi contabilizado na Central”*, essa alegação só reforça a tese da fiscalização da utilização indevida do benefício fiscal.

No item 4, *“Bem não consta no Patrimônio da Central, por estar no laudo de integralização do Capital da Bioenergia em 2006”*, nesse caso a Recorrente confirma que o bem foi transferido na integralização de capital, e que foi dada a baixa e a nova entrega em 2011, uma comprovação cabal da simulação!!!!

Para os bens listados na COR AZUL (*“Entrada na Bioenergia em 24/10/2011 por esta nota de venda da Central”*), a Recorrente alega que deram entrada em 2011 mediante NF de compra da controladora. Contudo, além da fiscalização no curso do procedimento fiscal questionar acerca da impossibilidade de comparação entre alguns bens que constavam do laudo e as notas fiscais, a Recorrente alegou decadência para não apresentar documentação que poderia sanear a dúvida, adicionado ao fato das Notas Fiscais de venda não constarem do SPED de modo que caberia a Recorrente comprovar a situação de transferência dos bens.

Observa-se nos autos que a glosa por parte da fiscalização partiu de informações da contabilidade da empresa, e que mesmo após regular intimação para apresentação da documentação, hábil e idônea, para justificar/comprovar a escrituração contábil, não o fez de modo que a fiscalização procedeu o lançamento da exigência.

Em relação a decadência alegada pela Recorrente para não apresentação da documentação. Nesse ponto, vale citar o art. 264 do RIR/99:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º).

Como se vê, os lançamentos podem gerar reflexos fiscais que podem se estender por exercícios futuros, como no caso de despesas com depreciação, que é o objeto do presente processo.

Nesses casos, o contribuinte deve manter a guarda dos documentos que deram origem ao lançamento contábil enquanto existir a possibilidade de constituir crédito tributário decorrente de irregularidades identificadas pela fiscalização na contabilização.

Corroborando ainda com esse entendimento, o art. 37 da Lei 9.430/96 determina que os documentos devem ser conservados até que decai o direito da fazenda de constituir crédito tributário:

Guarda de Documentos

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Mesmo o art. 195 do CTN citado no recurso voluntário, vai nesse mesmo sentido, pois determina que o contribuinte mantenha em boa ordem a documentação comprobatória do lançamento contábil até a prescrição dos créditos tributários dela decorrentes:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

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

O contribuinte estava obrigado a manter a documentação comprobatória que deu origem a despesa de depreciação de bens do ativo imobilizado, no caso, o Laudo de Avaliação, de forma que a comprovar a regularidade da despesa deduzida na apuração do lucro líquido.

Diante de todo exposto, entendo que a descaracterização efetuada pela fiscalização em relação a depreciação incentivada acelerada no valor de R\$ 17.632.780,23 deve ser mantida. Confirmando a decisão de primeira instância

c) MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A contribuinte questiona nesta instância recursal à qualificação da **multa de ofício para 150%**, ocorre que a decisão recorrida enfrentou adequadamente na primeira instância.

Cumpramos ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 12, inciso, I, do Art. 114 do Novo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Desta forma, proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se aqui transcrito o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica: **(Griffos do original)**

Da multa qualificada

Quanto à imputação da multa qualificada, cumpre fazer remissão aos fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram a sua aplicação, previstos no art. 44, I, §1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, verbis:

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

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

.....

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

.....”

Conforme expressamente definido na legislação, a imputação da fraude latu sensu vincula-se às hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõem:

“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 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”.

Note-se que se adotada a perspectiva de que a ocorrência do fato gerador somente se dá a conhecer por meio da conversão em linguagem competente dos eventos ocorridos no mundo fenomênico, não pode subsistir a distinção legal entre os conceitos de sonegação (impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador) e fraude (impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador).

Como a incidência de tributação somente se dá sobre o fato gerador conhecido, tanto na sonegação, quanto na fraude, o que está em questão é a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, das condições pessoais de contribuinte, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Contraditando entendimentos divergentes, poder-se-ia até argumentar que se a conduta do sujeito passivo realmente fosse hábil a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador (conforme a prescrição contida no art. 72), não haveria fato a ser tributado, ou tributado no momento.

Decorre daí que, no âmbito da legislação tributária, a interpretação da fraude lato sensu – a abranger tanto a sonegação (art. 71), como a fraude stricto sensu (art. 72) –, deve ser sempre em relação à conduta dolosa do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar 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.

Na verdade, a norma jurídica a descrever a hipótese relativa à fraude stricto sensu (art. 72) denota apenas os meios utilizados para impedir ou retardar o conhecimento pelas autoridades fazendárias, quais sejam: (i) o ocultamento da ocorrência do fato gerador; (ii) a exclusão ou modificação de suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

No caso em apreço, a fundamentação fática da aplicação da multa de ofício qualificada pelo evidente intuito de fraude encontra-se assim descrita no termo já acima transcrito:

O sujeito passivo agiu de forma dolosa tendendo a impedir a ocorrência do fato gerador, ou seja, evitando a sua realização, ao realizar negócio jurídico

simulado de compra de veículos, que já integravam o seu patrimônio desde anteriormente à data de 28/12/2007.

A vontade consciente do contribuinte na prática do delito consumado de redução do montante do IRPJ e a CSLL devidos, impedindo fraudulentamente, parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, deu-se mediante as condutas descritas a seguir:

- Excluir do lucro líquido para determinação do lucro real valores fictícios de depreciação acelerada incentivada rural.*
- Prestar informação falsa à fiscalização tributária ao inserir valores fictícios de encargos de depreciação acelerada incentivada rural no LALUR.*
- Empregar nota fiscal para simular a aquisição de veículos, pois estes anteriormente já integravam o patrimônio da fiscalizada, visando apropriação dos custos integralmente de imediato, com finalidade de induzir em erro a administração tributária.*
- Negar a fornecer descrição complementar dos veículos constantes do Laudo de Avaliação que serviu de base para aumento do capital social com vistas à permitir a perfeita caracterização e inequívoca dos veículos recebidos.*
- Fazer declaração falsa na DIPJ sobre o montante dedutível de encargos de depreciação acelerada incentivada rural.*

Assim sendo, diante do fato do sujeito passivo ter dolosamente impedido, parcialmente, a ocorrência do fato gerador do IR e CSLL, de modo a reduzir o montante dos tributos devidos, conforme previsto nos arts. 71 e 72 da lei 4.502/64, mediante simulação de negócio jurídico com a empresa controladora, é cabível a aplicação de multa qualificada.

Contrariamente ao defendido na impugnação, as condutas dolosas praticadas pela Impugnante, e que configuram fraude e/ou sonegação, encontram-se perfeitamente descritas no Relatório Fiscal.

Nesse aspecto, cumpre também prestigiar a descrição dos fatos bem elaborada pela fiscalização no tópico relativo à glosa da despesa:

Está claro que o sujeito passivo criou artificialmente um negócio jurídico não verdadeiro, que aparenta ser real, de aquisição de veículos com intuito de aproveitar-se dos encargos de depreciação acelerada incentivada rural para exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real. A operação de novo ingresso dos veículos que já integravam o patrimônio da fiscalizada, desde anteriormente à data de 28/12/2007, não teve outro propósito senão gerar por meio de artifício e artil um encargo de depreciação acelerada, pois não representa a realidade. É evidente que o

negócio engendrado para a consecução de redução do lucro real não corresponde à veracidade da transação.

A prática artificiosa de dar baixa aos veículos da contabilidade da fiscalizada, sem amparo de nota fiscal e sem reconhecimento contábil das receitas de vendas, bem como sem dar entrada na contabilidade da controladora, e, na mesma data, o veículo ser comercializado pela controladora (...).

No direito tributário penal, é possível reconhecer dois tipos de conduta e, conseqüentemente, de ilícitos fiscais: aqueles decorrentes de erro, aos quais deve ser aplicada a multa de ofício de 75%; e aqueles decorrentes de dolo, apenados com a multa de ofício qualificada de 150%.

No caso, comprovado que os veículos, objeto de depreciação acelerada incentivada, já integravam o patrimônio da contribuinte, que não conseguiu comprovar a regularidade da operação de baixa contábil, para subsequente novo registro, com base em notas fiscais emitidas pela controladora, resta configurada a simulação absoluta da aquisição dos bens, porque, de fato, nenhuma operação ocorreu.

Vejam as prescrições do art. 167, § 1º do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, verbis:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso, o negócio jurídico de aquisição, respaldado nas notas fiscais emitidas pela controladora, apenas aparentou conferir ou transmitir os veículos à subsidiária, quando, na verdade, tais bens já integravam o patrimônio desta último, conforme laudos de avaliação de subscrição e integralização de capital (2006), e laudo de reavaliação de bens (2007). Nesse aspecto, as notas fiscais contiveram declarações não verdadeiras, e a escrituração contábil da baixa, assim como da reaquisição dos mesmos veículos, teria se baseado em documentação inábil.

Apesar dos protestos da defesa, o fato é que, a prova de que os veículos já integravam o patrimônio da autuada foi regularmente feita pela fiscalização, e a Impugnante não conseguiu comprovar a regularidade das operações registradas de baixa contábil e de reaquisição.

Nesse aspecto, talvez fosse oportuno lembrar que a escrituração faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, se comprovados por documentos hábeis. Vejam-se os preceitos do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, verbis:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - 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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º 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.

In casu, diante dos laudos apresentados que comprovaram que os veículos já integravam o patrimônio da fiscalizada, desde a data de sua constituição (2006), ou ao menos, desde a data da reavaliação de bens (2007), e na ausência de documentação hábil de suporte para a operação de baixa contabilmente registrada em 2011, conclui-se por comprovada a inveracidade da operação de aquisição dos veículos escriturada com base nas notas fiscais de venda, emitidas pela controladora.

Por outro lado, caso exercesse atividade rural beneficiada, o que não se aplica conforme razões acima, seria ônus da contribuinte fazer a prova da regular aquisição dos veículos, em 2011, para a fruição do benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada.

Oportuno aqui esclarecer que não houve qualquer questionamento da fiscalização com relação à reorganização societária do grupo empresarial, que teria levado à constituição da contribuinte, como subsidiária integral da Central de Álcool Lucélia Ltda.

Também não se reputou como simulada a operação de subscrição e integralização de capital da subsidiária com bens, entre os quais muitos dos veículos que interessam à matéria ora em discussão. Ao contrário, justamente devido à validade dessa operação de alienação de bens, realizada em 2006, é que deveria a atuada fazer a prova da regularidade da suposta aquisição em 2011 dos mesmos veículos.

Não foi contestada também a operação de reavaliação dos bens contabilizada pela atuada em 2007, na qual já estava incluída a maioria dos veículos supostamente adquiridos em 2011.

Deve restar claro, assim, que as operações consideradas simuladas foram a baixa injustificada e a aquisição de veículos, com base nas notas fiscais de emissão da controladora, operações que teriam respaldado a escrituração das despesas de depreciação acelerada incentivada em 2011.

Comprovada a simulação de fatos (baixa, seguida de aquisição) que amparam o benefício fiscal (depreciação acelerada incentivada), não há que se discorrer sobre propósito comercial ou causa extratributária. Simplesmente a aquisição foi desconsiderada porque, segundo a documentação do processo, não ocorreu.

Da mesma forma, a configuração da sonegação ou da fraude fiscal não pode ser desconstituída simplesmente porque a pessoa jurídica cumpriu com o seu dever de colaborar com o procedimento fiscal.

*Comprovada a simulação de uma operação de aquisição de diversos bens do ativo permanente, para fruição indevida do benefício fiscal de depreciação acelerada incentivada, verifica-se a conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o **conhecimento da ocorrência do fato gerador, mediante a exclusão ou modificação de suas características essenciais**, de modo a reduzir o montante do tributo devido.*

Se a simulação visou modificar as características essenciais do fato gerador, para reduzir o montante do tributo devido, mediante a escrituração de despesas de depreciação indevidas, resta configurada a sonegação e/ou fraude fiscal, impondo-se a manutenção da multa qualificada.

De outro lado, não se pode acatar a tese de erro de proibição, porque não se localizou qualquer jurisprudência do CARF que amparasse o procedimento adotado pela empresa de dar baixa, sem qualquer justificativa, em bens do ativo imobilizado, e depois registrar uma nova aquisição, com base em notas fiscais emitidas pela controladora, para dar entrada em bens que, comprovadamente, já integravam o seu patrimônio. Nesse aspecto, completamente desarrazoada a argumentação de que a contribuinte teria agido segundo a lei.

Também não há que se falar em fraude à lei, abuso de direito ou abuso de forma. A acusação é de simulação absoluta, ou seja, de não ocorrência dos fatos contábeis registrados de baixa e aquisição de veículos.

A autoridade fiscal foi, até mesmo, didática em comprovar as irregularidades cometidas pela Recorrente, como por exemplo do Ônibus MB Mod. OF1315, Chassi 9BM384098KB851676, ano 89/90, placa AHY1554.

A fiscalização, diligentemente, descreveu todos os registros contábeis da fraude desde o recebimento do veículo no momento da integralização do capital em 01/10/2006, a baixa em 24/10/2011 e o novo ingresso, no mesmo dia, 24/10/2011. (fl. 1364)

Pela integralização do capital					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Valor
01/10/2006	503	1.03.01.03.03	Ônibus	D	1,00
01/10/2006	1820	2.03.01.01.01	Capital Social	C	1,00
Histórico: Valor ref. Integral.Capital Central de Alcool Ltda conf. Laudo avaliação em 30/09/06 - Carminato					
Pela reavaliação conforme laudo					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos
28/12/2007	1304040003	1.03.03.04.03	Ônibus	D	46.649,33
28/12/2007	2402050001	2.03.02.01.01	Reservas de Reavaliacao	C	46.649,33
Histórico: Valor ref. Reavaliacao Patrimonial da conta Onibus conforme laudo Engeval em 28/12/2007					
Pela reconhecimento da depreciação mensal R\$46.649,33/54 meses=R\$863,88 conforme laudo					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos
30/09/2011	5172	11.01.01.13.03	Depreciação Bens Reavaliados	D	863,88
30/09/2011	896	02.03.04.07.14	(-) Depreciação - Ônibus	C	863,88
Histórico: Depreciação do mês 09/2011 ref. Ônibus					
Pela baixa do bem pelo custo					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos
24/10/2011	3549	09.02.01.02.07	(-) Residuo na Alienação de Imobilizado	D	1,00
24/10/2011	503	02.03.02.04.03	Ônibus	C	1,00
Histórico: Baixa Imobilizado mes 10/2011 ref. Ônibus					
Pela baixa da depreciação acumulada					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos
24/10/2011	714	02.03.02.16.14	(-) Depreciação - Ônibus	D	0,77
24/10/2011	3549	09.02.01.02.07	(-) Residuo na Alienação de Imobilizado	C	0,77
Histórico: Baixa Depreciação mes 10/2011 Ref. Ônibus					
Pela baixa do bem Reavaliado					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos
24/10/2011	3549	09.02.01.02.07	(-) Residuo na Alienação de Imobilizado	D	46.649,33
24/10/2011	197	02.03.04.04.03	Ônibus	C	46.649,33
Histórico: Baixa Imobilizado mes 10/2011 ref. Ônibus					
Pelo retorno do bem					
Data	Cód.Conta	Cód.Conta Estrut.	Conta	D/C	Débitos
01/10/2011	503	02.03.02.04.03	Ônibus	D	17.850,00
01/10/2011	1000	08.01.01.01.01	Fornecedores Diversos	C	17.850,00
Histórico: Valor ref. a Nota Fiscal de Entrada n. 489 - Forn. (1500) CENTRAL DE ALCOOL LUCELIA LTDA					

Foi comprovado que a Recorrente promoveu a baixa integral ou parcial dos saldos da conta de reavaliação do ativo imobilizado sem reconhecer a receita de venda ou mesmo emissão de nota fiscal, para em seguida contabilizar a aquisição dos mesmos bens, na conta de veículos, para em seguida se beneficiar dos encargos da depreciação acelerada.

Não há dúvidas que a fraude foi comprovada e a qualificação da multa foi acertada pela autoridade fiscal.

Ocorre que houve alteração na legislação que se impõe ao caso em relação ao percentual da multa qualificada, já que a publicação da Lei nº 14.689, alterou substancialmente o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, reduzindo a alíquota de 150% para 100%.

Assim sendo, aplica-se ao presente a retroatividade benigna de que trata o art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

D) MULTA ISOLADA PELO RECOLHIMENTO A MENOR DE IRPJ E CSLL

Em relação a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, esse assunto é controverso no CARF, mas o julgador de primeira instância foi perfeito na abordagem.

A multa de ofício ocorre para preservar o crédito tributário apurado ao final do período e de forma diversa, a multa isolada é uma penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, qual seja, a quitação de antecipação mensal por estimativa.

Ressalta-se a literalidade da obrigação presente na alínea “b” do inciso II do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 que incide inclusive quando apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

É possível uma situação em que não há incidência da multa de ofício (prejuízo ou base de cálculo negativa), mas em contrapartida o contribuinte seja obrigado a pagamento mensal sobre uma base estimada mensal.

O que o legislador fez foi determinar sanção específica para o descumprimento desse mandamento legal previsto no art. 44 da Lei 9430/1996, com as alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.

Cito as ementas dos acórdãos abaixo:

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada, que pode e deve ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício aplicável aos casos de falta de pagamento do mesmo tributo, apurado de forma incorreta, ao final do período base de incidência (Acórdão 1201-003.581 - Sessão de 11 de fevereiro de 2020)

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA. POSSIBILIDADE. CONSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL posteriores à Lei nº 11.488/2007, quando não justificados em balanço de suspensão ou redução, é cabível a cobrança da multa isolada mesmo após o encerramento do período-base de incidência. Na consunção um dos crimes apresenta-se tão somente como meio necessário ao cometimento do crime fim, ocasião em que o fato previsto em norma mais abrangente é absorvido por outra menos abrangente. Na espécie, não há falar-se em consunção, haja vista a multa isolada não ser absorvida pela multa de ofício, tampouco pelo tributo devido ao final do período, porquanto tem suporte fático e legal distinto. (Acórdão 1201-003.615 - Sessão de 10 de março de 2020)

Desta forma, deve ser mantida a cobrança da multa isolada.

JUROS SOBRE A MULTA E JUROS SELIC

De acordo com o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal.

Se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta,

aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN), logo a cobrança de juros de mora encontra fundamento no CTN.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os tributos e contribuições sociais não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13).

A Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61)

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF, como nos acórdãos abaixo:

- Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma
- Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma
- Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma

Em relação aos juros SELIC, a matéria já está decidida em nível deste Colegiado, posto que devidamente sumulada (Súmula CARF nº 4):

Assim, nego provimento nesse ponto

TRIBUTAÇÃO DE CSLL

Aplica-se ao lançamento de CSLL o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que o vincula

O art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, ou seja, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL em relação à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

DILIGÊNCIA

Em vários pontos do Recurso Voluntário a Recorrente requer a realização de diligência, ocorre que ao longo do procedimento fiscal, não faltaram oportunidades para trazer os elementos suficientes e necessários para desconstituir a tese da fiscalização, não se justificando a realização de diligência para suprir injustificada omissão probatória, especialmente de provas documentais que já poderiam ter sido juntadas aos autos

Além disso, quando presentes os elementos de convicção necessários à solução da lide, são suficientes para a formação da convicção deste julgador, não se justifica o deferimento do pedido de diligência para constatações dos fatos alegados pelos Recorrentes, da mesma forma que decidiu o julgador de primeira instância.

REDUÇÃO DA MULTA QUALIFICADA (RETROATIVIDADE BENIGNA) PARA 100%

A alteração promovida pela Lei nº 14.689, publicada em 20 de setembro de 2023, estabelece que a multa qualificada de 150%, disposta no art. 44 da Lei 9.430/96, deverá ser lançada no montante de 100% sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício. A multa permanece no percentual de 150% apenas nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

A alteração acima, ao reduzir a multa de 150% para 100% atrai a aplicação do art. 106, II, “c”, do CTN, porquanto lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

A imputação de penalidades tributárias são matérias de ordem pública, nos termos do art. 2º, parágrafo único, I, VI e IX da Lei nº 9.784/992 e, portanto, o julgador tem a prerrogativa da conhecê-las de ofício.

Dessa forma, não tendo sido identificada a prática reiterada, concluo que a multa de ofício deve ser reduzida para alíquota de 100%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto conduzo meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário e de ofício reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%, haja vista a retroatividade benigna posta pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Fernando Augusto Carvalho de Souza