



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

Processo nº 10980.722279/2010-23
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.204 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2013
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS E GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

Ementa:

IMPUGNAÇÃO PARCIAL. INOCORRÊNCIA.

O pedido para que parcela do crédito tributário constituído seja excluído da peça de autuação não pode ser confundido com ausência de contestação. No caso vertente, em que, de forma expressa, o autuado requer, por meio da peça impugnatória, a retificação do lançamento para fins de exclusão de parte da matéria tributável, a autoridade administrativa julgadora deve, necessariamente, pronunciar-se sobre a procedência do pedido, ainda que ele, o pedido, esteja desacompanhado de argumentos de suporte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, decretar a nulidade da decisão de primeira instância, nos termos do Relatório e Voto proferidos pelo Relator.

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Processo nº 10980.722279/2010-23
Acórdão n.º **1301-001.204**

S1-C3T1
Fl. 2.256

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS), relativas aos anos-calendário de 2004 a 2008.

Por bem sintetizar os fatos apurados, reproduzo, a seguir, Relatório constante na decisão exarada em primeira instância, que, releva destacar, seja em razão da forma adotada, seja em virtude do conteúdo, é merecedor de elogio.

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal-Diligência nº 09.1.01.002009016267 (fl. 06) e Mandado de Procedimento Fiscal-Fiscalização nº 09.1.01.002010000813 (fls. 574-575), foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição para o Programa de Integração Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Auto de Infração de IRPJ

2. O auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 1435-1451), exige o recolhimento de R\$ 153.120.629,93 de imposto, R\$ 133.860.829,67 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em sua redação original, e no inciso I e § 1º desse mesmo artigo, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, e R\$ 38.763.785,52 de juros de mora, além de R\$ 85.576.753,86 de multa de ofício isolada.

3. O lançamento fiscal, com base no lucro real anual, nos termos do art. 926 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999), decorre das seguintes infrações:

3.1. falta de reconhecimento da receita auferida em operações de swap, conforme descrito no subitem 3.3 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), com infração ao disposto nos arts. 251, parágrafo único, 288 e 373 c/c 375, parágrafo único, do RIR de 1999, com aplicação da multa de ofício de 150%:

. ano-calendário de 2007 R\$ 95.965.358,87

. ano-calendário de 2008 R\$ 147.800.825,76

3.2. glosa de despesas operacionais não necessárias e não usuais à atividade da empresa, correspondentes a encargos financeiros sobre três operações de empréstimos em moeda estrangeira cujos recursos foram integralmente utilizados na aquisição de títulos da dívida pública da Áustria e commercial papers emitidos pelo ICO (agência vinculada ao Ministério da Economia e Finanças da Espanha), conforme descrito no subitem 3.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), com infração ao disposto no art. 249, I, 299 e 374 do RIR de 1999, com aplicação da multa de ofício de 75%:

. ano-calendário de 2005	R\$ 50.881.617,86
. ano-calendário de 2006	R\$ 70.489.231,02
. ano-calendário de 2007	R\$ 89.374.540,02
. ano-calendário de 2008	R\$ 49.806.453,13

3.3. omissão de receitas financeiras produzidas por títulos da dívida pública da Áustria e commercial papers emitidos pelo ICO, pagas pelos Bancos Credit Suisse First Boston (com sede de direção nas Bahamas) e ING Bank NV (com sede de direção na Holanda), respectivamente, mas não oferecidas à tributação com base em tratados para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda e sobre o capital, conforme descrito no subitem 3.2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), com infração ao disposto nos arts. 251, parágrafo único, e 373 c/c 375, parágrafo único, do RIR de 1999, com aplicação da multa de ofício de 75%:

. ano-calendário de 2007	R\$ 49.932.456,99
. ano-calendário de 2008	R\$ 138.711.628,45

3.4. exclusão indevida, na apuração do lucro real, de valores correspondentes a créditos de PIS e Cofins, conforme descrito no subitem 4.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), com infração ao disposto no art. 250, I, do RIR de 1999, com aplicação da multa de ofício de 75%:

. ano-calendário de 2006	R\$ 79.844.225,89
--------------------------------	-------------------

3.5. glosa de exclusão indevida, na apuração do lucro líquido, de valores a título de CSLL diferida, conforme descrito no subitem 4.2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), com infração ao disposto no art. 250, I, do RIR de 1999, com aplicação da multa de ofício de 75%:

. ano-calendário de 2007	R\$ 2.277.281,06
. ano-calendário de 2008	R\$ 10.110.009,31

3.6. multa de ofício isolada de 50% sobre o valor do IRPJ não recolhido sobre base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução do pagamento, conforme descrito no item 5 Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), com infração ao disposto nos arts. 222 e 957, IV, do RIR de 1999:

. 31/03/2005.....	R\$ 618.958,74
. 30/04/2005.....	R\$ 1.268.189,50
. 31/05/2005.....	R\$ 1.421.550,91
. 30/06/2005.....	R\$ 1.624.746,72
. 31/07/2005.....	R\$ 2.513.467,41
. 31/08/2005.....	R\$ 2.988.397,81
. 30/09/2005.....	R\$ 1.141.494,82
. 30/11/2005.....	R\$ 186.739,53

. 30/04/2006.....	R\$ 11.921.058,56
. 30/06/2006.....	R\$ 1.179.517,86
. 31/07/2006.....	R\$ 2.447.434,16
. 31/08/2005.....	R\$ 1.282.210,04
. 31/10/2006.....	R\$ 1.776.203,51
. 30/06/2007.....	R\$ 3.223.152,18
. 31/07/2007.....	R\$ 1.285.983,57
. 31/08/2007.....	R\$ 744.255,58
. 30/09/2007.....	R\$ 118.699,24
. 31/10/2007.....	R\$ 683.365,99
. 31/12/2007.....	R\$ 20.971.283,97
. 31/08/2008.....	R\$ 5.618.853,63
. 30/09/2008.....	R\$ 2.697.248,83

Autos de Infração de PIS

2. O auto de infração de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS de fls. 1452-1456 exige o recolhimento de R\$ 4.022.142,04 de contribuição e R\$ 6.033.213,06 a título de multa de lançamento de ofício de 150%, prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, além de R\$ 733.257,16 de juros de mora. O lançamento decorre da falta de reconhecimento da receita auferida em operações de swap, conforme descrito no subitem 3.3 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), e tem como fundamento legal os arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

3. O auto de infração de PIS de fls. 1411-1415 exige o recolhimento de R\$ 224.347,20 de contribuição e R\$ 168.260,40 a título de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 2º da Lei nº 7.683, de 2 de dezembro de 1988, e art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, além de R\$ 101.898,49 de juros de mora. O lançamento decorre da apuração indevida de créditos de PIS sobre insumos, no valor de R\$ 13.596.800,00, utilizados no reparo de locomotivas de propriedade de terceiros (ALL Intermodal S/A), conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), e tem como fundamento legal os arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637, de 2002.

Autos de Infração de Cofins

4. O auto de infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins de fls. 1457-1461 exige o recolhimento de R\$ 18.526.230,02 a título de contribuição e R\$ 27.789.345,02 de multa de lançamento de ofício de 150%, prevista no art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, além de R\$ 3.377.426,97 de juros de mora. Tem como fundamento os arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, refere-

se à receita auferida em operações de swap, conforme descrito no subitem 3.3 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls.1353-1393).

5. O auto de infração de Cofins de fls. 1418-1422 exige o recolhimento de R\$ 1.033.356,80 a título de contribuição e R\$ 775.017,60 de multa de lançamento de ofício de 75%, prevista no art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, além de R\$ 469.350,65 de juros de mora. Esse lançamento também tem como fundamento os arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833, de 2003, e decorre da apuração indevida de créditos de Cofins sobre insumos, no montante de R\$ 13.596.800,00, utilizados no reparo de locomotivas de propriedade de terceiros, conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393).

Autos de Infração de CSLL

4. O auto de infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL de fls. 1462-1473 exige o recolhimento de R\$ 55.318.479,97 de contribuição e R\$ 48.319.223,21 a título de multas de lançamento de ofício de 75% e 150%, previstas no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de 1996, em sua redação original, e no inciso I e § 1º desse mesmo artigo, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, além de R\$ 14.032.146,51 de juros de mora.

5. O lançamento decorre das infrações descritas nos subitens 3.1, 3.2, 3.3, 4.1 e 4.2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393) e tem como fundamento o disposto nos arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 36 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

6. O auto de infração de CSLL de fls. 1425-1432 exige o recolhimento de R\$ 28.137.724,47 de multa de ofício isolada aplicada em decorrência da falta de recolhimento da CSLL devida sobre base de cálculo estimada, com infração ao disposto nos arts. 222 e 957, IV, do RIR de 1999.

Termos de Sujeição Passiva Solidária

7. A autoridade fiscal considerou que a captação de recursos junto aos Bancos Credit Suisse First Boston e Ing Bank NV e sua imediata aplicação na aquisição de títulos de renda fixa no exterior, nas mesmas instituições financeiras, e no mesmo dia dos empréstimos, em operações casadas, caracteriza desvio de finalidade para os quais esses recursos foram captados e não asseguram a gestão permanente dos negócios sociais da empresa, razão pela qual a Diretoria, ao dar uma destinação diferente ao descrito no objeto social constante do art. 2º do seu Estatuto Social (prestar serviços de transporte ferroviária nos Estados da Região Sul do Brasil), colocou em risco, inclusive, a solvência da Companhia, assumindo a responsabilidade pessoal desses atos praticados com excesso de poderes ao Estatuto Social.

8. Portanto, conforme descrito no item 7 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1353-1393), foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária a seguir relacionados, com fundamento no art. 124 combinado com o art. 135, III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN):

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 01 (fls. 1476-1477), em nome de Bernardo Vieira Hees (CPF nº 014.274.97702), cientificado por via postal em 09/09/2010 (AR à fl. 1499)

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 02 (fls. 1478-1479), em nome de Pedro Roberto Oliveira Almeida (CPF nº 072.101.32520);

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 03 (fls. 1480-1481), em nome de Alexandre de Moraes Zanelatto (CPF nº 016.330.379750), cientificado por via postal em 09/09/2010 (AR à fl. 1500);

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 04 (fls. 1482-1483), em nome de Eduardo Machado de Carvalho Pelleisone (CPF nº 271.675.94805), cientificado por via postal em 10/09/2010 (AR à fl. 1501)

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 05 (fls. 1484-1485), em nome de Paulo Luiz Araújo Basílio (CPF nº 665.169.51187), cientificado por via postal em 13/09/2010 (AR à fl. 1502);

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 06 (fls. 1486-1487), em nome de Rodrigo Barros de Moura Campos (CPF nº 146.606.48893), cientificado por via postal em 13/09/2010 (AR à fl. 1503);

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 07 (fls. 1488-1489), em nome de Sérgio Luiz Nahuz (CPF nº 076.718.92726), cientificado por via postal em 09/09/2010 (AR à fl. 1504);

. Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 08 (fls. 1490-1491), em nome de ALL – América Latina Logística S/A (CNPJ nº 02.387.241/000160), cientificado por via postal em 09/09/2010 (AR à fl. 1505).

Impugnação

9. Regularmente intimada em 31/08/2010, a interessada, por intermédio de seu representante legal (Ulhoa Canto, Rezende e Guerra - Advogados, mandato às fls. 1566-1570), apresentou, em 29/09/2010, a tempestiva impugnação de fls. 1508-1564, instruída com os documentos de fls. 1571-1643, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) com relação à glosa de encargos financeiros sobre operações de captação de recursos (subitem 3.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal), argúi que celebrou em 13/12/2004, 14/07/2006 e 23/05/2008 contratos de empréstimos com instituições financeiras a ela não vinculadas, nos valores de, respectivamente, R\$ 241.810.400,00, R\$ 331.711.530,00 e R\$ 247.140.000,00; os dois primeiros empréstimos foram obtidos de Credit Suisse First Boston (CSFB), em Bahamas e no Brasil, respectivamente, enquanto o último foi obtido de ING Bank NV (ING), com sede na Holanda; em todos eles, a controladora figurou como garantidora e avalista; que as despesas financeiras correspondentes (R\$ 260.551.842,03) foram apropriadas e deduzidas do lucro real e da base de cálculo da CSLL ao longo dos anos-calendário de 2005 a 2008;

b) que a maior parte dos recursos obtidos foi aplicada na aquisição de títulos da dívida pública da Áustria e da Espanha, por intermédio da CSFB e da ING, respectivamente; que esses títulos, com alta liquidez e baixo risco, geraram receitas financeiras devidamente reconhecidas na escrituração contábil e fiscal (e excluídas do lucro real e da base de cálculo da CSLL);

c) que esclareceu no curso da ação fiscal que sua atividade exige elevados níveis de caixa, o que a fiscalização considerou ser prática anormal e não usual; que a fiscalização também teceu uma série de críticas à forma de contabilização dos

empréstimos e dos títulos da dívida pública, mas tais questionamentos, além de incorretos, são inteiramente irrelevantes para fins fiscais;

d) por considerar que os empréstimos eram desnecessários e desvinculados das atividades da contribuinte, a fiscalização entendeu que consubstanciaram ato celebrado em infração ao estatuto da empresa, o que, nos termos do art. 135, III, do CTN, ensejaria a responsabilização solidária dos diretores pelo crédito tributário apurado sobre a glosa dos encargos financeiros; que a controladora também foi responsabilizada solidariamente pelo crédito tributário com base no art. 124, I, do CTN;

e) no que diz respeito à receitas financeiras com títulos da dívida ativa emitidos pelo Governo da Áustria e pelo ICO, entidade pública vinculada ao Governo da Espanha (subitem 3.2 do Termo de Verificação), aduz que as considerou isentas em face das Convenções previstas nos Decretos nºs 72.542, de 30/07/1973 (Convenção Áustria) e 76.975, de 02/01/1976 (Convenção Espanha); que os títulos adquiridos por intermédio do ING foram emitidos pelo Governo da Espanha, por meio do ICO, conforme comprova o extrato da operação de aquisição emitido pela Euroclear Bank SA/NV (fls. 1021 e 1023);

f) quanto à falta de reconhecimento da receita auferida em operações de swap (subitem 3.3 do Termo de Verificação), relata que a fiscalização argumentou que não teria havido *hedge* no caso concreto porque o objeto dos contratos de swap não estaria relacionado com a atividade operacional da interessada, porquanto realizadas para se proteger das variações cambiais dos empréstimos; que a própria fiscalização afirmou que, embora não tenha reconhecido os ganhos, a contribuinte igualmente não reconheceu as perdas de variações cambiais, as quais entendeu serem indedutíveis;

g) que a autoridade fiscal considerou que a contribuinte omitiu o registro contábil de operações financeiras dos anos-calendário de 2007 e 2008 em seus livros fiscais, e que tal prática constitui-se em fraude, pois impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador, o que ensejou a qualificação da multa de ofício;

h) com relação à exclusão indevida, na apuração do lucro real, de valores a título de créditos de PIS e Cofins (subitem 4.1 do Termo de Verificação), concorda com a autuação correspondente e informa que a exigência correspondente foi incluída no parcelamento instituído pelos arts. 1º e seguintes da Lei nº 11.941, de 2009;

i) quanto à exclusão, na apuração do lucro real, de valores a título de CSLL diferida (subitem 4.2 do Termo de Verificação), alega que se refere ao benefício econômico da compensação de bases negativas de CSLL;

j) no que se refere à multa de ofício isolada (item 5 Termo de Verificação), aduz que como as infrações descritas nos itens anteriores também resultaram no recolhimento a menor das antecipações mensais de IRPJ e CSLL, também são comuns as razões de defesa;

k) acrescenta, com relação aos encargos financeiros decorrentes da celebração de empréstimos com o CSFB e o ING, que as operações envolveram atividade absolutamente normal e usual para qualquer empresa, e podem ser resumidas da seguinte forma: a) obtenção de três empréstimos em moeda estrangeira, dois com o CSFB e um com o ING; b) aplicação financeira dos recursos obtidos com os empréstimos em títulos da dívida pública dos governos da Áustria e Espanha; c) celebração de contratos de swap (para troca de fluxos financeiros de denominação

cambial diversa) com o objetivo de se proteger (hedge) de eventual variação cambial passiva;

l) esclarece que detém a concessão de ferrovias nos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul; que a atividade ferroviária e logística caracteriza-se por necessidade de investimentos significativos (malha, trens, armazéns, pátios, caminhões, pessoal, promoção do desenvolvimento sócio-econômico das áreas de influência, etc.) e, conseqüentemente, demanda capital intensivo; que, como é comum em concessões desse porte, o retorno do investimento se dá em longo prazo; que os custos de captação e a disponibilidade de recursos no mercado variam demasiadamente e que não pode correr o risco de deixar de fazer investimentos ou cumprir suas obrigações em virtude da escassez ou do custo de captação de recursos, motivo pelo qual adota a política de sempre manter um nível de caixa compatível com suas atividades; que identificou que as condições para contratação de empréstimos com a CSFB e o ING representavam custo de financiamento bastante inferiores às taxas de mercado; que os empréstimos eram necessários, sob pena de levar a impugnante à insolvência, e se justificam como estratégia de não ficar exposta à volatilidade do mercado financeiro;

m) contesta a alegação da autoridade fiscal de que os empréstimos não seriam usuais e normais e que as operações seriam casadas e, portanto, as despesas indedutíveis (IN SRF nº 48, de 1971); assevera que anormal e pouco usual é deixar recursos (sejam próprios ou decorrentes de empréstimos) parados em conta corrente quando há opções de aplicação financeira de baixo risco que propiciam melhor retorno; que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que são dedutíveis os juros decorrentes de empréstimos cujos recursos tenham sido repassados a terceiros e geraram receitas financeiras, ainda que não tributáveis por força de Convenção para evitar a dupla tributação;

n) acrescenta que na definição da dedutibilidade das despesas relacionadas aos empréstimos, a fiscalização não deveria levar em consideração elementos subjetivos, relacionados à política de gestão de caixa da impugnante; em relação à alegação de que as despesas seriam indedutíveis por força da IN SRF nº 48/71, aduz que esse diploma legal teve por exclusiva e expressa finalidade combater estruturas que visavam permitir a remuneração de depósitos à vista, o que era vedado pela Resolução Bacen nº 114/69, que foi revogada pela Resolução CMN nº 225/72; que a IN SRF nº 48/71 sequer tem aplicação prática e não poderia fundamentar questionamentos relativos à dedutibilidade dos juros pagos nos empréstimos;

o) quanto à alegação fiscal de incorreta classificação no ativo circulante de títulos emitidos pelo Governo da Áustria com vencimento em longo prazo, e em seu passivo de longo prazo de obrigações com vencimento no curto prazo, destaca que a data do vencimento dos títulos da dívida pública é totalmente irrelevante, pois representam apenas o prazo máximo de resgate, o que não significa que não poderiam ser alienados antes desse prazo, conforme informou em nota explicativa das demonstrações financeiras; que o erro na classificação de empréstimo no passivo de longo prazo em nada prejudicou a análise da situação patrimonial, pois o vencimento do empréstimo também constou de nota explicativa;

p) ainda que as despesas financeiras em causa fossem consideradas indedutíveis para fins de IRPJ por não atenderem aos requisitos do art. 299 do RIR de 1999, sua dedução deveria ser aceita para fins de CSLL, cuja dedutibilidade não está condicionada à comprovação de sua necessidade, bastando que as despesas tenham sido pagas ou incorridas;

q) acrescenta, com relação à exclusão das receitas financeiras, que a fiscalização não questiona a natureza e a existência dos títulos emitidos pelo Governo da Áustria, mas pretende afastar a aplicação da Convenção com base na alegação de que a operação teria sido realizada entre a impugnante e o CSFB, com sede de direção em Bahamas; em relação aos títulos emitidos pelo Governo da Espanha, por meio do ICO, a fiscalização sustenta que não teria apresentado nenhum documento comprovando tratar-se de título da dívida pública da Áustria; que, de fato, os títulos emitidos pelo ICO não guardam relação com a Áustria, pois foram emitidos por entidade vinculada ao Governo da Espanha;

r) que a fiscalização demonstra desconhecer a natureza dos investimentos em títulos públicos, cuja emissão é forma corriqueira de financiamento adotado pelos governos; que esses títulos podem ser adquiridos diretamente do emitente, por intermédio de instituições financeiras, ou mesmo de terceiros, no mercado secundário; que qualquer que seja a forma de aquisição, os rendimentos produzidos continuarão a ser juros pagos pelos emitentes (Governos da Áustria e da Espanha) ao adquirente dos títulos;

s) que a Convenção Áustria e a Convenção Espanha dispõem que os “os juros serão considerados provenientes de um estado contratante quando o devedor for esse próprio estado, uma subdivisão política ou um residente desse estado” e que “os juros da dívida pública, de títulos ou debêntures emitidos pelo governo de um estado contratante ou qualquer agência (inclusive uma instituição financeira) de propriedade daquele governo e pagos a um residente de outro estado contratante só são tributáveis no primeiro estado”.

t) alega (que) a Convenção Áustria alcança a tributação da CSLL (criada pela Lei nº 7.689, de 1988, com amparo no art. 195, I, da Constituição Federal), que é imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda; que o fato de o direito brasileiro prever diversas espécies de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, de seguridade social, corporativas e de intervenção no domínio econômico) não é bastante para se adotar uma interpretação literal dos dispositivos da Convenções para restringi-los aos impostos, no sentido estrito;

u) que a Convenção de Viena, considerada internacionalmente como regra de interpretação das convenções internacionais, determina que “um tratado deve ser interpretado de boa fé, de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído aos termos do tratado em seu contexto e à luz do seu objetivo e finalidade” (art. 31); que no direito brasileiro, o Código Civil impõe a observância dos princípios da boa fé contratual e da prevalência da intenção das partes sobre a sua expressão literal (arts. 422 e 112, respectivamente); assim, interpretada de “boa fé, de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído aos termos do tratado em seu contexto e à luz do seu objetivo e finalidade”, a menção da Convenção a “impostos” somente pode ser entendida como feita a “tributos”;

v) que é inegável que a CSLL é substancialmente semelhante ao IRPJ, tanto que o caput do art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 2001, que disciplina a tributação de lucros oriundos do exterior pela CSLL, reporta-se à legislação do IRPJ e o seu parágrafo admite a compensação, contra a CSLL, de eventual saldo de crédito de imposto de renda pago no exterior que não seja compensado no Brasil contra o IRPJ; que a melhor doutrina e a jurisprudência administrativa são pacíficas em reconhecer a aplicação das Convenções à CSLL;

w) acrescenta quanto à não tributação dos ganhos auferidos nas operações de swap (subitem 3.3 do Termo de Verificação), que não teriam sido incluídos no lucro real e na base de cálculo da CSLL por terem sido equivocadamente contabilizados

pelos valores líquidos, que a forma dessa contabilização não é vedada pelas normas contábeis vigentes à época dos fatos; que efetuar a contraposição das despesas de swap que ajustam os valores das despesas financeiras não só não está vedada como é até exigida para fins de divulgação; já para fins de escrituração, não havia, nas regras contábeis, de qualquer nível, qualquer vedação para tal compensação à época;

x) ainda que assim não fosse, o procedimento adotado não resultou em reconhecimento de tributo a menor, porque o não-reconhecimento dos ganhos/perdas nas operações de swap foi neutralizado pelo não-reconhecimento de receitas/despesas de variação cambial no mesmo montante; que, aliás, esse fato não deveria causar qualquer estranheza, na medida em que, esse é justamente o propósito de operações de swap realizadas com fins de proteção;

y) que na operação descrita pelo item 3.3, “a”, do Termo de Verificação houve perda de swap em função de uma receita anterior de variação cambial na liquidação de um dos empréstimos; já na operação descrita pelo item 3.3, “b” desse Termo de Verificação houve um ganho de swap em função de uma despesa anterior de variação cambial na liquidação de outro dos empréstimos, cuja perda incorrida se qualifica como dedutíveis;

z) esclarece que swap é o contrato pelo qual as partes trocam fluxos financeiros, que se compensam no momento do pagamento, fazendo com que a liquidação das obrigação se dê pela diferença; que dada a volatilidade dos fluxos trocados em função das conjunturas de mercado, não se pode garantir, até o momento da liquidação, qual parte terá que efetivamente pagar à outra; que no Brasil o contrato de swap não é definido em lei e nem é contrato típico de permuta; que é um contrato atípico que não encerra necessariamente uma especulação e tem finalidade precípua de proteção em face de suas obrigações vincendas; que o swap é um contrato, enquanto hedge é um propósito, uma finalidade, um objetivo, uma estratégia; que não existe um contrato de hedge, mas sim vários negócios jurídicos que, individual ou conjuntamente, se prestam à satisfação de tal propósito, tais como as compras e vendas a termo, as opções e os próprios contratos de swap; que pode haver um swap com propósito de hedge, como também pode haver um swap especulativo;

aa) que o hedge tem propósito de cobertura de um risco, o de estabilização, de limitação, de proteção de um ativo ou passivo da pessoa que o realiza; enquanto o hedge objetiva eliminar ou reduzir o risco de uma perda, a especulação procura potencializar um ganho possível, ainda que também se potencialize a perda decorrente da não-realização desse ganho possível; no Brasil, o hedge, tal como o swap, não foi definido em lei civil ou comercial, mas há referências ao hedge na legislação fiscal e cambial brasileira; o art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, determina que somente se qualificam como operações de hedge aquelas que sejam: i) relacionadas às atividades operacionais da pessoa jurídica ou; ii) se destinem à proteção de direitos ou obrigações dessa pessoa jurídica; que, conforme interpretação adotada no art. 32 da IN SRF nº 123, de 1999, e art. 35, § 2º, da IN SRF nº 25, de 2001, as duas condições não são cumulativas;

bb) que no caso concreto, a fiscalização procurou demonstrar que as operações de swap não eram relacionadas às atividades da impugnante para justificar a indedutibilidade das perdas a elas referentes (requisito “i”), mas em nenhum momento afirmou que os swap não se destinavam à proteção de direitos ou obrigações da impugnante (requisito “ii”), e nem se poderia tê-lo feito, já que é evidente e incontroverso que os swaps em causa não têm caráter especulativo;

cc) acrescenta que o fato é que essas operações de swap atenderam ao requisito constante do art. 77, § 1º, “a”, da Lei nº 8.981, de 1995, de serem relacionados a sua atividade operacional; que, com efeito, administrar recursos e estabelecer políticas de proteção contra riscos fazem parte da realidade de qualquer empresa, uma vez que são inerentes à atividade econômica; que agir de forma prudente (fazendo hedge) e contratar swaps que reduziram o risco cambial não poderia jamais ser consideradas providências estranhas ou desvinculadas da atividade da impugnante; que as perdas decorrentes dos swaps celebrados se qualificam como dedutíveis e que a forma utilizada para contabilizá-las e tributá-las não provocou qualquer prejuízo ao fisco;

dd) relata que em junho/2006 contratou empréstimo com o Banco CSFB no montante de 17.310.000.000,00 ienes (R\$ 331.711.530,00), com taxa de juros de 1,42% ao ano; para afastar os riscos inerentes à contratação de um passivo em moeda estrangeira, efetuou contrato de swap de iene, com taxa de juros de 1,42% ao ano, para real, com taxa de juros de R\$ 107,8% do CDI; que contabilizou mensalmente apenas as despesas de juros do contrato de swap efetuado (R\$ 65.923.417,84) – já que os resultados decorrentes da variação cambial do iene e da taxa de juros previstas no contrato de empréstimo estavam cobertos pelo contrato de swap – totalizando uma obrigação de R\$ 397.634.947,84 em 18/12/2007;

ee) como o empréstimo foi liquidado por R\$ 282.909.936,18, a não-contabilização da receita de variação cambial de R\$ 114.725.011,66, vinculada à redução do valor de empréstimo, foi compensada em uma perda na operação de cobertura (swap) no mesmo valor, que também deixou de ser contabilizada; que esse procedimento não provocou qualquer distorção na quantificação do lucro real; que o Termo de Verificação indica a existência de uma omissão de receita no valor de R\$ 95.965.358,87, cujo valor não corresponde a qualquer receita, mas refere-se à parcela dos recursos utilizados para quitar a perda na operação de swap;

ff) afirma que em maio/2008 contratou um terceiro empréstimo com o ING Bank NV no montante de 15.518.269.500,00 ienes (R\$ 247.140.000,00), com uma taxa de juros de 1,15% ao ano; que contratou operação de swap em iene, com taxa de juros de 1,42% ao ano, para real, com taxa de juros de 14,30% ao ano; que, como contabilizou mensalmente apenas as despesas de juros do contrato de swap efetuado (R\$ 20.607.060,85), o saldo da obrigação registrada em 22/12/2008 (data da liquidação do empréstimo) era de R\$ 267.747.060,85; que o empréstimo foi liquidado por R\$ 415.547.761,65, pois o iene havia valorizado frente ao real e a não contabilização da despesa de variação cambial de R\$ 147.795.706,30 foi neutralizada por um ganho na operação de cobertura de (swap) no mesmo valor; que a fiscalização trata o acréscimo do valor do empréstimo em razão a variação cambial passiva como perda na operação de swap, o que não é verdade;

gg) que é absurda a pretensão fiscal de tratar como indedutível a despesa de variação cambial pelo simples fato de estar vinculada à captação de empréstimo, na medida em que tal decréscimo foi neutralizado por uma ganho secundário, qual seja, o ganho na operação de swap; mesmo que a fiscalização pudesse demonstrar que o procedimento adotado pela impugnante não tenha sido o mais apropriado em termos contábeis, ele não causou qualquer distorção na quantificação de seu lucro real pois, se de um lado não tributou a ganho na operação de swap, de outro ela não deduziu a despesa com a variação cambial;

hh) argumenta que é descabida a pretensão fiscal de exigir PIS e COFINS sobre as receitas financeiras decorrentes dos contratos de swap, pois o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 2005, reduziu a zero as alíquotas incidentes sobre as receitas

financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa;

ii) o Termo de Verificação indica ainda que a impugnante teria pleiteado a restituição do valor do IRRF sem que o respectivo ganho de swap tivesse composto o seu lucro real; que, entretanto, o procedimento contábil adotado pela impugnante estava correto e, mesmo que não estivesse, não importou em qualquer prejuízo para o fisco, na medida em que a quantificação do lucro real seria a mesma caso os resultados de variação cambial e swap em contas de resultado tivessem sido efetuados; que, assim, não há nenhuma irregularidade no pedido de restituição do IRRF, uma vez que tais valores lhe eram devidos;

jj) quanto à exclusão indevida de R\$ 79.844.225,89 do lucro real e da base de cálculo de CSLL a título de créditos de PIS e Cofins (subitem 4.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal), alega que já havia informado no curso da ação fiscal que referido débito seria incluído no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009; tanto é assim que, de fato, em 17/11/2009, efetuou requerimento de adesão ao referido parcelamento, o qual foi deferido pela autoridade fiscal; que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e mesmo a indicação da data de ocorrência do fato gerador foram efetuados de forma incorreta no auto de infração, incluídos no subitem 4.2 do Termo de Verificação, o que já seria suficiente para determinar o cancelamento da exigência correspondente;

kk) acrescenta, no que diz respeito à exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL a título de CSLL diferida (subitem 4.2 do Termo de Verificação), que, embora conste do Termo de Verificação que não teria atendido solicitação de esclarecimento, demonstrou que os valores excluídos referem-se a ativos fiscais diferidos, correspondentes aos valores dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL a recuperar em períodos futuros (fl. 1254); que o valor do ativo fiscal referente à base de cálculo negativa de CSLL foi informado em valor inferior ao correto;

ll) que a escrituração do ativo diferido é determinada pelo IBRACON, conforme se extrai do pronunciamento veiculado por meio da Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários CVM nº 273/98; que o reconhecimento do ativo fiscal diferido nas demonstrações financeiras teve como contrapartida um lançamento em conta de receita, que não se sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL, conforme Solução de Consulta nº 21, de 2001, da SRRF da 9ª RF;

mm) com relação às multas pela insuficiência no recolhimento de antecipações mensais (item 5 do Termo de Verificação), aduz que a fiscalização aplicou a multa isolada, de uma lado, e as multas de ofício e qualificada, de outro, sobre as mesmas infrações; que a exigência de multa de ofício isolada somente se sustenta na hipótese de o rendimento sujeito à sistemática de estimativa mensal ter sido incluído no montante dos rendimentos tributáveis declarados no final do período-base e o IRPJ incidente sobre o mesmo já ter sido pago; em outras palavras, isolada ou conjuntamente (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, mas não indicam hipóteses autônomas da aplicação da multa; que, além disso, a imposição de multa isolada na hipótese de não cumprimento de obrigação principal (no caso, de recolher IRPJ por estimativa) ofende o art. 97, V. combinado com o art. 113, ambos do CTN, que somente autorizam a cobrança de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória;

nn) no que diz respeito à multa qualificada de 150% sobre a falta de tributação dos ganhos de swap ((item 6 do Termo de Verificação), argumenta que sua

aplicação se justifica quando restar comprovada a existência de dolo do contribuinte em fraudar a Fazenda Pública; que é descabida sua aplicação quando a fraude é apenas presumida, e não provada; que a definição das situações que autorizam a qualificação da multa deve ser buscada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964; que as figuras da sonegação e fraude previstas nesses arts. 71 e 72 correspondem a tipos penais dolosos, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990; que a Lei nº 9.430, de 1996, ao determinar a aplicação da multa qualificada nessas hipóteses, faz referência à imposição de outras “penalidades (...) criminais cabíveis”;

oo) que nas hipóteses previstas na Lei nº 8.137, de 1990, a conduta criminosa e, portanto, também a fraude, têm como pressuposto a existência de um elemento doloso de falsidade, inexistência ou omissão; é por essa razão que a jurisprudência administrativa vem entendendo ser cabível a aplicação da multa qualificada de 150% apenas nos casos em que fica provada a existência daqueles pressupostos;

pp) que o auto de infração exige multa agravada (sic) por entender que a forma de contabilização dos swaps teria a finalidade de ocultar despesas não dedutíveis, e conseqüentemente acarretar o não-oferecimento à tributação dos ganhos nesses contratos, o que caracterizaria “vontade consciente do agente em provocar dano ou violar a lei”; conforme já relatado, a impugnante demonstrou que os empréstimos eram usuais e necessários a sua atividade; que os swaps tinham efetivamente função de proteção (hedge), estavam relacionados à sua atividade e foram contabilizados de acordo com as normas contábeis, mais restritivas do que as fiscais;

qq) que, ao inferir que a impugnante agiu dolosamente ao supostamente contabilizar equivocadamente suas operações de swap por mais de um exercício, a fiscalização presumiu que teria havido intenção de fraudar a lei, mas em nenhum momento trouxe evidências que comprovassem o dolo; que respondeu, tempestivamente, a todas as intimações da fiscalização e jamais faltou com a verdade e que conduta adota foi totalmente regular e, portanto, não há que se falar em dolo, e a repetição do procedimento em dois anos-calendário seguidos, se pudesse ser considerada equivocada, jamais poderia ser entendida como indício de que se tratou de vontade consciente de ocultar fato gerador, já que fato gerador não houve;

rr) ao final conclui:

i) em relação ao subitem 3.1 do Termo de Verificação: a) as despesas incorridas com os empréstimos foram usuais, normais e necessárias para a obtenção de receitas financeiras, de forma que tais despesas são legítimas e dedutíveis para fins de apuração da base do cálculo do IRPJ e da CSLL; b) é absurda a alegação feita pela fiscalização de que a impugnante teria, intencionalmente, contabilizado de forma incorreta as receitas decorrentes dos títulos da dívida pública e as obrigações decorrentes do empréstimo celebrado com o CSFB em junho/2006, com o objetivo de aparentar uma situação financeira mais favorável do que a real; c) a dedutibilidade de despesas para fins de CSLL não se subordina aos requisitos do art. 299 do RIR de 1999, bastando, para tanto, que elas tenham sido pagas ou incorridas;

ii) em relação ao subitem 3.2 do Termo de Verificação: a) os rendimentos produzidos pelos títulos da dívida pública se enquadram no disposto no art. 11.3.b da Convenção Áustria e no art. 11.4.b da Convenção Espanha, de forma que devem ser excluídos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL; b) a CSLL é “substancialmente semelhante” ao IRPJ, de forma que a ela se aplicam os dispositivos constantes da Convenção Áustria e da Convenção Espanha;

iii) em relação ao subitem 3.3 do Termo de Verificação: a) os contratos de swap celebrados pela impugnante atendem o requisito constante do art. 77, § 1º, “b”, da Lei nº 8.981, de 1995, de forma que as perdas decorrentes desses contratos se qualificam como dedutíveis; b) ainda que o procedimento contábil adotado pela impugnante para o registro dos contratos de swap estivesse incorreto, dele não decorre qualquer distorção na quantificação de seu lucro real, pois se de um lado não foi tributado o ganho na operação de swap, de outro não foi deduzida a despesa com a variação cambial incidente sobre o empréstimo; c) não há que se falar em tributação pelo PIS e pela Cofins das receitas financeiras decorrentes dos contratos de swap, em virtude do art. 1º do Decreto nº 5.442, de 2005;

iv) em relação ao subitem 4.1 do Termo de Verificação: a) a impugnante já reconheceu o débito referente a este item e o incluiu no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, de maneira que o auto de infração deve ser retificado para excluir o valor referente aos créditos de PIS e Cofins deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

v) em relação ao subitem 4.2 do Termo de Verificação: a) os valores mencionados neste item referem-se a ativos fiscais diferidos, correspondentes aos valores de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL a recuperar em períodos futuros; b) o reconhecimento contábil desse ativo diferido obedece a uma orientação do IBRACON, adotada pela CVM como procedimento a ser observado pelas companhias; c) a contrapartida contábil do registro do ativo diferido é uma receita, a qual deve ser excluída da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme orientação da própria Receita Federal e do CARF;

vi) em relação ao item 5 do Termo de Verificação: a) a cobrança de multa isolada não é admitida quando o fato que lhe deu origem já foi considerada na base de cálculo da multa de ofício, pois, se assim fosse, ter-se-ia uma penalidade sobre a fração de um “todo”, e outra penalidade sobre esse mesmo “todo”, configurando evidente duplicidade; b) a imposição de multa isolada na hipótese de não cumprimento de obrigação principal (no caso, de recolher o IRPJ por estimativa) ofende o art. 97, V, c/c art. 113, ambos do CTN, que somente autorizam a cobrança de multa isolada na hipótese de descumprimento de obrigação acessória, conforme já reconheceu o 1º CC;

vii) em relação ao item 6 do Termo de Verificação: a) não há fundamento para exigência de multa agravada (sic) da impugnante, pois não havia nenhuma norma contábil que impedisse o registro contábil dos contratos de swap tal como realizado pela impugnante; b) ainda que a conduta da impugnante implicasse recolhimento a menor de tributo, a cobrança da multa agravada (sic) está condicionada à demonstração de evidente intuito de fraude (conforme entendimento sumulado do 1º CC), que, no caso, dependeria da comprovação de que o procedimento adotado pela impugnante foi propositalmente equivocado; todavia, a existência de Parecer validando-o afasta essa possibilidade; c) a fiscalização se baseou em presunções para justificar a aplicação da multa de 150%, o que é rejeitado pela jurisprudência pacífica do 1º CC;

ss) requer sejam julgados improcedentes os autos de infração, com a conseqüente extinção do crédito tributário deles decorrentes.

10. Os responsáveis solidários Bernardo Vieira Hees (fls. 1686-1696), Pedro Roberto Oliveira Almeida (fls. 1702-1712), Alexandre de Moraes Zanelatto (fls. 1718-1728), Eduardo Machado de Carvalho Pelleisone (fls. 1734-1744), Paulo Luiz Araújo Basílio (fls. 1750-1760), Rodrigo Barros de Moura Campos (fls. 1766-1776) e Sérgio Luiz Nahuz (fls. 1782-1792), por intermédio de seus representantes legais

(mandatos às fls. 1698 e 1701, 1713 e 1717, 1730 e 1733, 1746 e 1749, 1762 e 1765, 1778 e 1781, 1794 e 1797), apresentaram, em 29/09/2010, impugnação contra a atribuição de responsabilidade solidária, nos seguintes termos:

a) arguem que, de acordo com o subitem 7.1 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, a responsabilidade em causa abrangeria apenas o crédito tributário decorrente da glosa de despesas financeiras descrita no subitem 3.1 do mesmo Termo de Verificação, mas nos Termos de Sujeição Passiva Solidária constam que a responsabilidade pelo crédito tributário incluem também os créditos tributários calculados sobre as receitas auferidas no exterior (subitem 3.2) e sobre ganhos de swap (subitem 3.3);

b) esclarece que a fiscalização só apresentou argumentos para justificar a responsabilização dos diretores pelo crédito tributário relacionado à glosa das despesas dos empréstimos (subitem 3.1); como nenhuma justificativa foi dada para fundamentar a atribuição de responsabilidade sobre o crédito relacionado às infrações descritas no subitem 3.2 e 3.3 do Termo de Verificação, resta demonstrada a improcedência de sua responsabilização pelos mesmos;

c) aduz que a fiscalização considerou que, por serem desvinculados de sua atividade, os empréstimos foram celebrados em infração ao objeto social da atuada, o que, nos termos do art. 135, III, do CTN, ensejaria a responsabilização solidária dos diretores pelo crédito apurado;

d) que para chegar a tal conclusão, a fiscalização limitou-se a analisar o art. 2º do Estatuto Social, que dispõe que a atuada tem por objeto a prestação de serviços ferroviários, de transporte, e a execução de “todas as atividades fins ou correlatas”, e cotejou-o com o art. 21 desse Estatuto, que dispõe que a gestão dos negócios sociais da atuada compete à diretoria; como o referido art. 2º não cita expressamente a aplicação financeira em títulos de renda fixa como atividade integrante do objeto da atuada, a fiscalização, de forma bastante simplista, concluiu que a aquisição de títulos da dívida pública não era permitida pelo Estatuto e constituiu infração praticada pelos diretores; que, em determinado momento, a fiscalização chegou a afirmar que, ao celebrá-los, os diretores colocaram “em risco, inclusive, a solvência da Companhia”;

e) adicionalmente, a fiscalização considerou que a contabilização dos contratos de swap foi propositalmente realizada de forma incorreta, pois, ao reconhecer apenas os resultados líquidos, a atuada teria deduzido perdas que não seriam dedutíveis por não serem relacionadas à atividade da empresa; a fiscalização ainda fez referência aos supostos equívocos cometidos na contabilização de aplicações financeiras para reforçar a pretensa responsabilidade dos diretores pelo crédito fiscal;

f) com relação ao disposto no art. 135, III, do CTN, no qual a fiscalização se baseou para atribuir responsabilidade aos diretores, o STJ já decidiu diversas vezes que é necessário que se comprove, além da infração à lei ou ao estatuto em si, que o agente agiu com dolo; que, exceto em hipóteses muito específicas (como a dissolução irregular de empresa), o ônus da prova do dolo do diretor ou gerente compete ao fisco; que, ao comentar o art. 135 do CTN, Aliomar Baleeiro reitera que sua aplicação depende da comprovação do dolo e esclarece, ainda, que o ato deve ter sido praticado contrariando o interesse da pessoa jurídica;

g) argumenta que a contratação de empréstimos e a aplicação de recursos financeiros estão implicitamente relacionadas ao objeto de qualquer pessoa jurídica; que cada ramo de atividade em suas especialidades, e ninguém melhor do que o

próprio contribuinte para decidir como aplicar seus recursos e otimizar o retorno por eles produzido; que esclareceu mais de uma vez, no curso da ação fiscal, que sua atividade requer elevados níveis de caixa, afirmação esta empírica e decorrente de sua experiência na atividade, não cabendo à fiscalização questioná-la;

h) que cabia aos diretores administrar as disponibilidades da empresa de forma que eles entendessem rentável e adequada; que, por razões diversas, optou pelos empréstimos e por aplicar os recursos a eles referentes na aquisição dos títulos da dívida pública, que são ativos de baixo risco e de alta liquidez, que poderiam ser resgatados a qualquer momento, se assim fosse necessário; que a celebração dos empréstimos e a posterior aquisição dos títulos da dívida pública não passou de transação realizada com o objetivo de atender as necessidades financeiras da autuada, as quais decorrem justamente da natureza de sua atividade;

i) que a celebração dos swaps insere-se nesse mesmo contexto, na medida em que os mesmos não passam de instrumento de proteção patrimonial, destinados justamente a preservar a saúde financeira da empresa; que nenhum dos swaps teve característica especulativa, isto é, nenhum deles foi contratado por valor superior ao do patrimônio que visavam proteger; que, mesmo que a celebração dos empréstimos fosse ato totalmente estranho ao objeto da autuada, nem assim os diretores poderiam ser pessoalmente responsabilizados pelo crédito tributário decorrente da glosa das despesas a eles referentes;

j) aduz que a fiscalização não demonstrou nem o dolo dos diretores em violar o Estatuto e nem a contrariedade dos empréstimos aos interesses da autuada; que, muito pelo contrário, a intenção por trás da celebração dos empréstimos e consequente aquisição dos títulos era beneficiá-la mediante o fortalecimento de seu caixa; que as críticas feitas pela fiscalização à eficiência dos atos praticados pela autuada não implicam, por si só, a conclusão de que tais atos tenham sido dolosamente praticados pelos diretores em infração ao Estatuto;

k) que a prevalecer a tese da fiscalização, de que os empréstimos não trouxeram qualquer benefício à autuada, ter-se-ia, tão-somente, a constatação de que os objetivos visados pela autuada, com a celebração dos mesmos (elevação dos níveis de caixa) não foram atingidos; que, todavia, essa conclusão é evidentemente insuficiente à aplicação do art. 135, III, do CTN;

l) que a suposta “maquiagem” no balanço jamais ocorreu, e ainda que assim não fosse, ela também seria totalmente irrelevante em termos fiscais;

m) que os fatos que levaram a fiscalização a entender que a autuada deduziu indevidamente despesas financeiras e deixou de oferecer à tributação receitas financeiras e ganhos de swap, bem como as razões pelas quais esses itens do auto de infração são improcedentes estão descritos na impugnação apresentada pela autuada, à qual os responsabilizados se reportam;

n) que, sendo improcedente o auto de infração lavrado contra a autuada, não restariam nenhum débito cuja responsabilidade pudesse ser atribuída aos responsabilizados; ainda que o auto de infração lavrado contra a autuada fosse procedente, continuaria a ser descabida a atribuição de responsabilidade aos diretores.

11. A controladora ALL – América Latina Logística S/A, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 1808 e 1811-1812), também apresentou, em 29/09/2010, a impugnação de fls. 1798-1806, na qual reitera os argumentos de defesa apresentados pelos diretores da autuada e acrescenta:

a) argúi que foi responsabilizada pela exigência correspondente apenas ao subitem 3.1 do Termo de Encerramento com fundamento no art. 124, I, do CTN; que o Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Primeira Seção do CARF, tem decidido que o interesse comum a que esse diploma legal se refere corresponde à própria realização do fato gerador;

b) que as situações abrangidas pelo art. 124, I, do CTN são aquelas em que outra pessoa, além do próprio contribuinte, também pratica a ação que integra o fato gerador, podendo ser a ele equiparado;

c) que a responsabilizada simplesmente figurou como garantidora e avalista nos empréstimos contratados pela atuada; que a inclusão de pessoas do mesmo grupo societário como avalistas ou garantidoras de contratos celebrados pelos contribuintes é fato muito comum na vida empresarial e não tem qualquer repercussão fiscal;

d) que não pode ser responsabilizada pela forma como a atuada utilizou os recursos decorrentes dos empréstimos, ou seja, a responsabilização de uma pessoa (a responsabilizada) não pode depender de um ato praticado por outra pessoa (a atuada) após sua ação, sobre o qual não tinha qualquer ingerência;

e) que não participou do fato gerador do IRPJ, pois não foi ela que auferiu acréscimo patrimonial e não foi ela que deduziu as despesas, motivo pelo qual não poderia jamais ser equiparada ao próprio contribuinte (a atuada); que nenhum dos atos praticados pela responsabilizada integra o fato gerador do IRPJ;

f) que a fiscalização citou uma série de fatos para tentar justificar a aplicação do art. 124, I, do CTN: a) que a responsabilizada era titular de ações representativas de 100% do capital da atuada e elegeu a diretoria que teria agido de forma irregular; b) a responsabilizada figurou como avalista e/ou garantidora nos empréstimos; c) que a responsabilizada renunciou ao benefício de ordem, que lhe seria garantido pelo Código Civil;

g) contudo, entende que: a) os diretores não atuaram de forma irregular e, ainda que fosse o caso, eles são pessoas distintas da responsabilizada; b) que os empréstimos foram operações totalmente regulares e figurar como avalista e/ou garantidora não é suficiente para qualificar a responsabilizada como responsável solidária; c) que o fato de renunciar ao benefício de ordem não tem qualquer repercussão fiscal e a menção a ele é totalmente irrelevante.

12. Às fls. 1861-1863 consta correspondência enviada pela interessada, em 08/10/2010, na qual reitera que o crédito tributário objeto do subitem 4.1 do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal foi incluído no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009; informa que os valores não contestados correspondem a: a) R\$ 19.961.056,47 de IRPJ, acrescidos de R\$ 14.970.792,35 de multa de ofício e R\$ 7.299.758,35 de juros de mora, além de R\$ 9.980.528,24 de multa de ofício isolada de IRPJ, totalizando R\$ 52.212.135,41 de crédito tributário não impugnado de IRPJ; b) R\$ 7.185.980,33 de CSLL, acrescidos de R\$ 5.389.485,25 de multa de ofício e R\$ 2.627.913,01 de juros de mora, além de R\$ 3.592.990,17 de multa isolada de CSLL, totalizando R\$ 18.796.368,76 de crédito tributário não impugnando de CSLL.

13. À fl. 1864 o Termo de Transferência de Crédito Tributário para o processo nº 10980.724187/2010-88.

14. Às fls. 1878-1879, o despacho desta DRJ devolvendo o processo ao Sefis da DRF/Curitiba para que sejam apartados, em processo distinto, os valores de PIS (fls. 1411-1415) e de Cofins (fls. 1418-1422) não decorrentes da exigência de IRPJ e relativos ao aproveitamento indevido de créditos no regime não-cumulativo sobre insumos utilizados no reparo de locomotivas de propriedade de terceiros (ALL – América Latina Logística Intermodal S/A), conforme descrito no item 2 do Termo de Verificação e Encerramento da Ação fiscal.

15. Às fls. 1881-1882, os Termos de Transferência de Crédito Tributário relativos aos lançamentos não reflexos de PIS e Cofins para os processos nºs 10980.724790/2010-60 e 10980.724791/2010-12.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Curitiba, Paraná, apreciando as razões trazidas pelas impugnações interpostas, decidiu, por meio do acórdão nº 06-30.406, de 17 de fevereiro de 2011, pela procedência parcial dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. RECURSOS CAPTADOS NÃO APLICADOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

São indedutíveis, porquanto decorrentes de operações atípicas, não usuais e não necessárias à manutenção da fonte produtora, os encargos financeiros sobre empréstimos em moeda estrangeira cujos recursos não foram aplicados na atividade da empresa, porquanto integralmente utilizados na aquisição de títulos da dívida pública e commercial papers.

JUROS RECEBIDOS DO EXTERIOR. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Os juros recebidos no resgate de títulos da dívida pública emitidos pelo governo da Áustria e de commercial papers emitidos por agência do governo da Espanha, países com os quais o Brasil assinou Convenções para evitar a dupla tributação, somente são isentos do imposto de renda no Brasil se for comprovado que os remetentes dos rendimentos são residentes naqueles países.

OPERAÇÃO DE SWAP. PROTEÇÃO CONTRA A VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE EMPRÉSTIMO EM MOEDA ESTRANGEIRA. TROCA DE INDEXADORES DE OPERAÇÕES ATIVAS E PASSIVAS. TRIBUTAÇÃO DO GANHO NA OPERAÇÃO DE SWAP. DEDUÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA.

Sendo a operação de swap com finalidade de hedge um contrato derivativo no qual as partes trocam indexadores de operações ativas e passivas, sem trocar o principal, o ganho apurado na operação de swap contratada para proteção contra a variação cambial incidente sobre empréstimo em moeda estrangeira deve ser tributado, assim como a variação cambial passiva sobre o empréstimo deve ser reconhecida, mas a dedução desta na apuração do resultado tributável depende da comprovação de ser despesa necessária, usual e normal à atividade explorada pela empresa.

CSLL DIFERIDA. CRÉDITO FISCAL RECUPERÁVEL EM PERÍODOS FUTUROS. LUCRO LÍQUIDO NÃO REDUZIDO NA SUA CONSTITUIÇÃO.

Considerando que o reconhecimento contábil da CSLL diferida, relativa ao do crédito fiscal recuperável em períodos futuros mediante compensação de 30% da base de cálculo negativa, não provocou redução do lucro líquido do período, é de se cancelar a exigência correspondente.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO INCIDENTE SOBRE O TRIBUTO APURADO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. COMPATIBILIDADE.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DESCABIMENTO. REDUÇÃO PARA O PERCENTUAL DE 75%.

Tendo a autoridade fiscal deixado de apontar de forma objetiva as razões determinantes para imposição da multa de ofício qualificada, é de se reduzir a penalidade para o percentual não qualificado de 75%.

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidades descritas e analisadas no lançamento de IRPJ, constantes do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

CSLL. CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

As disposições contidas nas Convenções firmadas pelo Brasil com a Áustria e a Espanha, para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, não se aplicam à CSLL por esta ter sido instituída posteriormente (Lei nº 7.689, de 1988), ser uma contribuição com fim específico e não se enquadrar na definição de imposto idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto de renda.

PIS. COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. OPERAÇÕES DE HEDGE. ALÍQUOTAS ZERADAS.

Tendo o Decreto nº 5.442, de 2006, reduzido a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, é de se cancelar a exigência correspondente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A LEI OU ESTATUTO. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

Inexistindo nos autos comprovação efetiva de prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei ou estatuto, assim como de vínculo com a situação que

constitui o fato gerador da obrigação principal, descabe a atribuição de responsabilidade solidária aos diretores e à controladora da fiscalizada.

Diante da exoneração de parte do crédito tributário constituído, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 1.995/2.044, em que, renovando a argumentação expendida na peça impugnatória, adita:

Relativamente à dedução de despesas financeiras decorrentes de empréstimos:

- que, embora a decisão de primeira instância tenha reconhecido que na definição da dedutibilidade das despesas relacionados aos empréstimos não se deve levar em consideração elementos subjetivos, contraditoriamente, a Turma Julgadora avaliou os elementos subjetivos relacionados à política de gestão de seu CAIXA, vez que afirmou que não teria havido redução de custos financeiros, pois os recursos captados foram utilizados em aplicações financeiras cujos rendimentos são inferiores aos encargos financeiros pagos no empréstimo;

- que, por óbvio, é normal que empresas, com exceção às instituições financeiras e assemelhadas, possuam um custo de captação de recursos superior ao retorno de suas aplicações financeiras, o que não afeta a dedutibilidade das despesas decorrentes da respectiva captação;

- que não cabe à Fiscalização, que não conhece as particularidades de sua atividade, decidir se a gestão do seu CAIXA é ou não adequada;

- que o fato de a empresa dispor de recursos em CAIXA não impede que ela contraia empréstimos para o desenvolvimento de outras atividades relacionadas ao seu objeto social, visto que a forma de subvenção de seus investimentos depende de atos gerenciais próprios, que nada dizem respeito ao Fisco.

Relativamente à exclusão das receitas financeiras produzidas por títulos:

- que, para confirmar que o ING atuou como mero custodiante e agente de colocação, sendo responsável apenas pelo repasse dos valores referentes aos juros pagos pelo Governo da Espanha, anexa declaração, emitida pelo próprio ING, que, nesse sentido, efetuou a retificação do Contrato de Câmbio nº 08/000882, para fazer constar o ICO como fonte pagadora dos juros, bem como a Espanha como PAÍS PAGADOR;

- que, da mesma forma, os DOCUMENTOS DE CONFIRMAÇÃO emitidos pelo Credit Suisse demonstram que ela adquiriu, em 13.12.2004 e em 24.07.2006, por meio de, respectivamente, CREDIT SUISSE FIRST BOSTON (BAHAMAS) LIMITED e CREDIT SUISSE BRAZIL (BAHAMAS) LIMITED, títulos da dívida pública da Áustria;

- que é incorreta a afirmação da decisão recorrida no sentido de que haveria duas relações jurídicas (uma entre os emitentes dos TÍTULOS e CSFB e ING; e outra entre CSFB e ING e ela);

- que a alegação da decisão recorrida de que as disposições contidas nas CONVENÇÕES não impediriam a tributação pela CSLL é improcedente.

Relativamente a não tributação dos ganhos auferidos nas operações de *swap*:

- que não há qualquer dúvida de que a decisão recorrida desconsiderou as alegações trazidas pela Fiscalização acerca da verdadeira natureza das operações (*HEDGE* – cobertura de riscos), porém, deixou de reconhecer os efeitos do contrato de *swap* sobre o ganho verificado na operação referente ao empréstimo contratado em 23.05.2008;

- que a decisão recorrida confirmou o entendimento de que a forma de contabilização dos contratos de *swap* não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco, mas, por outro lado, entendeu que a variação cambial passiva decorrente do empréstimo contratado ao ING é uma despesa não necessária à sua atividade, e, portanto, indedutível.

Relativamente à exclusão de créditos de PIS e de COFINS do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

- que em momento algum concordou com o lançamento de créditos tributários relativos à infração descrita no item 4.1 do Termo, tampouco com as multas isoladas decorrentes dessa infração;

- que a adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009, ocorreu em 17 de novembro de 2009, antes, portanto, do início do Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) que embasou o presente processo administrativo, e por consequência, antes do lançamentos tributários em questão;

- que, relativamente às multas isoladas, tão-somente pediu suas exclusões dos autos de infração por serem relativas a débitos anteriormente incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, não tendo desistido do direito de questioná-las no presente processo¹.

Exigência de juros sobre multa de ofício

A Recorrente traz ainda considerações acerca da incidência de juros sobre a multa de ofício. Alega que não existe fundamento legal para a exigência do referido encargo, seja com base na taxa selic, seja por meio da utilização do percentual de 1%.

Em que pese o fato de a Turma Julgadora de primeira instância os terem excluídos do pólo passivo das obrigações tributárias constituídas, ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S/A, controladora da ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S/A, e os demais indicados como sujeitos passivos solidários, apresentam “recursos voluntários”, fls. 2.216/2.239, por meio dos quais reiteram as razões expendidas na peça recursal apresentada por ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S/A, requerendo a reforma da decisão exarada em primeira instância na parte em que foi desfavorável à citada empresa e a sua manutenção no que tange à improcedência das responsabilidades tributárias imputadas.

¹ Esclarece a Recorrente que, para averiguar a inclusão do crédito tributário referente ao item 4.1 do Termo e das respectivas multas isoladas no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, foi formalizado o processo nº 10980.724187/2010-88. Constatado que as multas isoladas não poderiam ser incluídas no parcelamento, vez que os seus vencimentos são posteriores a 30.11.2008, foi formalizado o processo nº 10980.724840/2010-17 e emitida CARTA DE COBRANÇA. A Recorrente informa que apresentou petição contestando cobrança, porém, recepcionada como impugnação, ela foi considerada intempestiva. Diante de tal fato, apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO que, segundo afirma, encontra-se pendente de apreciação. A Recorrente, alegando identidade de objeto, requer que o processo nº 10980.724840/2010-17 seja juntado ao presente, para julgamento concomitante.

Ao presente processo, em virtude de Resolução da 2ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara (Resolução nº 1302-000.158, de 14 de março de 2012), foi juntado (apensado) o processo administrativo nº. 10980.724840/2010-17.

O referido processo nº. 10980.724840/2010-17, conforme INFORMAÇÃO ali contida (fls. 02), foi formalizado para recepcionar créditos tributários constituídos por meio de autos de infração constantes deste processo administrativo que supostamente não foram objeto de contestação.

Extraí-se, ainda, da referida INFORMAÇÃO, que os créditos tributários relativos às matérias consideradas não questionadas foram objeto de pedido de parcelamento (processo nº 10980.724187/2010-88). Contudo, os créditos tributários incluídos no presente processo, relativos a multas isoladas, por terem vencimento posterior a 30 de novembro de 2008, não poderiam ser incluídos no referido parcelamento, *ex vi* do disposto no parágrafo 2º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009.

Às fls. 03 do processo nº. 10980.724840/2010-17, consta documento dirigido à Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, cujo inteiro teor reproduzo abaixo.

CNPJ nº 01.258.944/0001-26

Processo nº 10980.722279/2010-23

Autos de Infração MPF nº 0910100/00081/10, de 31.08.2010

Período-base: 01.01.2006 a 31.12.2006

ALL AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA SUL S.A., com sede na Rua Emílio Bertolini, nº 100, Sala nº 2, Vila Oficinas, na Cidade de Curitiba, Estado do Paraná, inscrita no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas ("CNPJ") sob o nº 01.258.944/0001-26 ("REQUERENTE"), em função da lavratura dos autos de infração em epígrafe, vem, tempestivamente, por seus advogados infra-assinados (procuração nos autos), requerer o quanto segue:

Os AUTOS em epígrafe compreendem valores que a IMPUGNANTE excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL a título de PIS e COFINS.

Considerando que a IMPUGNANTE incluiu tais valores no programa de regularização fiscal estabelecido pela Lei nº 11.941/09, pede a REQUERENTE seja essa parcela do crédito tributário (incluindo as multas a ela relacionadas) excluída do valor em discussão nos AUTOS.

São Paulo, 29 de setembro de 2010

Às fls. 04 do processo em referência (10980.724840/2010-17), consta documento emitido pela contribuinte, também dirigido à Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, em que ela presta os seguintes esclarecimentos, *in verbis*:

[...]

Conforme demonstrado em petição protocolizada em 29.09.2010, o crédito tributário objeto do item 4.1 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal que integra os AUTOS foi incluído no parcelamento instituído pela Lei nº

11.941, de 27.05.2009 (PARCELAMENTO), e, portanto, deve ser excluído da discussão referente ao processo em epígrafe.

Dessa forma, a REQUERENTE informa abaixo os valores relativos ao referido crédito, e reitera a solicitação de que tais valores sejam excluídos do processo em epígrafe:

IRPJ	
	R\$
Base de Cálculo (fls. 1.381)	79.844.225,89
IRPJ	19.961.056,47
Juros SELIC (36,57%)	7.299.758,35
Multa (75%)	14.970.792,35
Multa de Ofício (50% - fls. 1.395)	9.980.528,24
Valor Total	52.212.135,41

CSLL	
	R\$
Base de Cálculo (fls. 1.381)	79.844.225,89
CSLL	7.185.980,33
Juros SELIC (36,57%)	2.627.913,01
Multa (75%)	5.389.485,25
Multa de Ofício (50% - fls. 1.399)	3.592.990,17
Valor Total	71.008.504,17

Às fls. 110, ainda do referido do processo nº. 10980.724840/2010-17, consta CARTA DE COBRANÇA, na qual são prestados os seguintes esclarecimentos:

i) a contribuinte requereu exclusão de parte dos débitos que se encontravam controlados por meio do processo administrativo nº 10980.722279/2010-23, sob a alegação de que tais valores haviam sido incluídos no Programa de Regularização Fiscal instituído pela Lei nº 11.941, de 2009;

ii) em virtude do pedido de exclusão, os débitos foram apartados do processo nº 10980.722279/2010-23 e incluídos no processo nº 10980.724187/2010-88;

iii) em virtude do disposto no parágrafo 2º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, os débitos referentes às multas isoladas, com vencimento em 30 de setembro de 2010,

não puderam integrar o parcelamento, o que levou à transferência deles para o presente processo, para fins de prosseguimento da cobrança.

Inconformada, a contribuinte apresentou contestação, por meio da qual requereu o cancelamento da CARTA DE COBRANÇA, argumentando:

- que as multas isoladas não poderiam ser objeto de cobrança, independentemente da data de vencimento;

- que o art. 4º da IN/RFB 1.049, de 2010, permitiu às empresas que aderiram ao parcelamento e que tivessem contra si iniciado procedimento de fiscalização até 30 de julho de 2010, a inclusão no parcelamento dos eventuais débitos dos tributos objeto dessa fiscalização, vencidos até 30 de novembro de 2008;

- que teve procedimento de fiscalização iniciado antes de 30 de julho de 2010, e ainda no curso da fiscalização informou ao agente fiscal que iria parcelar os débitos oriundos da exclusão de PIS e COFINS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL;

- que o art. 832 do RIR/99 proíbe a retificação de declarações depois de iniciado qualquer procedimento de fiscalização;

- que, se não podia retificar sua DIPJ, mas, antes do término do procedimento de fiscalização, informou ao agente fiscal a existência dos débitos e a sua inclusão no parcelamento, jamais poderia sofrer a imposição de multa isolada;

- que, se o art. 4º da referida Instrução Normativa permitiu a inclusão de débitos no parcelamento sem a retificação de declarações, a multa isolada não pode ser exigida;

- que entendimento contrário levaria à conclusão de que ela poderia ser obrigada a pagar multa isolada sobre débitos incluídos no parcelamento antes da lavratura do auto de infração, tão somente porque a consolidação de seus débitos ainda não aconteceu.

A contribuinte, além de requerer o cancelamento da Carta de Cobrança, solicitou, caso se entendesse pela procedência das multas isoladas, que os valores em questão fossem computados no crédito tributário discutido no presente processo, com a consequente suspensão da sua exigibilidade.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, Paraná, apreciando a contestação apresentada pela contribuinte, decidiu, por meio do acórdão nº 06-30.639, de 03 de março de 2011, não conhecê-la por considerá-la intempestiva.

O referido julgado restou assim ementado:

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA.

Não se toma conhecimento de petição que pretende reabrir discussão de matéria objeto de lançamento fiscal cujo prazo se (de) impugnação já se encontra esgotado.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, em que, historiando os fatos, assinalou:

- que a decisão recorrida, ao partir da premissa de que ela não contestou o crédito tributário referente ao item 4.1 do TERMO, bem como as multas isoladas decorrentes dessa infração, está equivocada, pois demonstrou com clareza na impugnação interposta que: a) aderiu ao parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, no dia 17 de novembro de 2009, para incluir os débitos referentes ao item 4.1 do TERMO; b) para tanto, desistiu, no dia 26 de fevereiro de 2010, do Mandado de Segurança nº 2007.70.00.013106-1, ajuizado para discutir a matéria em questão; c) os débitos de IRPJ e CSLL deveriam ser excluídos dos Autos de Infração, com a conseqüente retificação do lançamento, uma vez que foram confessados em momento anterior ao lançamento; e d) tendo havido a confissão dos referidos débitos de IRPJ e de CSLL antes do lançamento, não é cabível a aplicação de multas de ofício isoladas (transcreveu fragmentos da impugnação interposta nos autos do processo nº 10980.722279/2010-23);

- que, ao contrário do que alega a decisão recorrida, as petições apresentadas por ela não se referiram a pedidos de desistência de impugnação para inclusão de débitos no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, mas, sim, de esclarecimentos a respeito dos valores que deviam ser excluídos dos Autos de Infração em virtude de terem sido indevidamente lançados;

- que, como os débitos de IRPJ e CSLL referentes ao item 4.1 do TERMO foram incluídos no parcelamento no dia 17.11.2009, antes, portanto, da formalização do processo administrativo nº 10980.722279/2010-23, ela não teria sequer obrigação de desistir da impugnação administrativa.

Como já dito, em virtude do decidido pela 2ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara, o processo nº 10980.724840/2010-17 foi juntado (apensado) ao presente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Depreende-se do relato que a primeira questão a ser enfrentada no presente processo diz respeito ao fato de a contribuinte ter solicitado para que parte da matéria tributável que serviu de base para os lançamentos tributários fosse excluída, vez que os créditos tributários dela decorrentes integraram pedido de parcelamento.

A autoridade julgadora de primeira instância interpretou o requerimento formalizado pela autuada como desistência do direito de impugnar a matéria, motivo pelo qual não tratou das questões a ela relacionadas no ato decisório.

Visando, pois, dirimir tal controvérsia, passo a historiar os fatos refletidos nos autos que com ela guardam relação.

De acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 06, o procedimento administrativo instaurado contra a contribuinte visou coletar informações para subsidiar diligência já instaurada em outra empresa do mesmo Grupo econômico. Referido procedimento foi iniciado em 28 de agosto de 2009 (fls. 07).

Em 20 de novembro de 2009, ainda no curso do procedimento de diligência, a contribuinte foi intimada a prestar esclarecimentos acerca de exclusões (FICHA 09 A – LINHA 39 DA DIPJ) efetuadas nos anos-calendário de 2005, 2006, 2007 e 2008, nos valores de R\$ 74.046.983,79, R\$ 169.452.864,52, R\$ 65.854.694,16 e R\$ 140.708.594,14, respectivamente (fls. 245).

Em virtude da expedição de Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (fls. 574), foi lavrado Termo de Início de Fiscalização em 19 de fevereiro de 2010, por meio do qual a contribuinte foi intimada, entre outras exigências, a justificar a exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real relativo ao ano-calendário de 2006, do montante de R\$ 79.844.255,89, feita a título de CRÉDITOS DE PIS E COFINS (fls. 576/578).

A contribuinte, inicialmente, solicitou prorrogação do prazo para atendimento (fls. 581). Posteriormente, em 10 de março de 2010, relativamente à exclusão dos créditos de PIS e COFINS, informou (fls. 586/592):

Relativamente a este item informamos que a ALL Malha Sul aderiu ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 e, quando da consolidação dos valores, efetuará requerimento para que sejam incluídos no referido parcelamento, conforme previsões insertas no artigo 4º da IN/RFB nº 968/2009 e no artigo 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, que assim determinam:

IN/RFB nº 968/2009

Art. 4º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos de que trata a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009, e pretende parcelar débitos vencidos até 30 de novembro de 2008, correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da RFB, iniciada até 30 de novembro de 2009 e não concluída

até o momento da consolidação, deverá prestar informações relativas aos respectivos débitos, independentemente de estar ou não obrigado à entrega de declaração específica.

Parágrafo único. As informações de que trata o caput deverão ser prestadas na forma e no prazo de que trata o art. 15 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009.

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009

Art. 15. Após a formalização do requerimento de adesão aos parcelamentos, será divulgado, por meio de ato conjunto e nos sítios da PGFN e da RFB na Internet, o prazo para que o sujeito passivo apresente as informações necessárias à consolidação do parcelamento.

No Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 1.353/1.393), a autoridade fiscal, relativamente à matéria que ora se aprecia, assinalou:

[...]

Conforme se verifica, a fiscalizada não justificou a dedução indevida da base de cálculo conforme solicitado no termo. Admitindo erro, reconheceu expressamente a exclusão indevida do lucro líquido do exercício na apuração das bases de cálculo, afirmando seu interesse em parcelar o valor da infração, **apesar de não ter juntado qualquer documento comprobatório do que alega**. Assim sendo, torna-se dispensável maiores comentários a respeito aguardando-se o cumprimento da proposta formulada pela fiscalizada após a lavratura do auto de infração.

(GRIFEI)

Os Autos de Infração lavrados foram cientificados à contribuinte em 31 de agosto de 2010 (fls. 1.414, 1.421, 1.430 e 1.446).

Em documento datado de 29 de setembro de 2010 e recepcionado nesta mesma data, a contribuinte, esclarecendo que os Autos de Infração lavrados tinham considerado os valores relativos à exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos créditos de PIS e de COFINS, requereu que a parcela do crédito tributário correspondente, inclusive as multas a ela relacionadas, **fosse excluída do valor em discussão** (fls. 1.507).

Na impugnação, a contribuinte consignou:

[...]

2.32 No que se refere ao item 4.1 do TERMO (letra “e” do item 2.1, acima), a IMPUGNANTE reconheceu que excluiu indevidamente do lucro real importância a título de créditos de PIS e COFINS; o crédito tributário decorrente dessa exclusão indevida é incontroverso e foi incluído pela IMPUGNANTE no parcelamento instituído pelos arts. 1º e seguintes da Lei nº 11.941, de 27.05.2009.

Adiante, às fls. 1.551, ainda na peça impugnatória, a contribuinte oferece argumentos contra a exigência de multas isoladas decorrentes do recolhimento insuficiente das estimativas devidas.

Ao elencar suas conclusões e pedido, a contribuinte assinala (fls. 1.563):

[...]

(iv) em relação ao item 4.1 do TERMO (seção 6, acima)

(iv.1) a IMPUGNANTE já reconheceu o débito referente a esse item e o incluiu no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, de maneira que **o AUTO deve ser retificado para excluir o valor referente aos créditos de PIS e COFINS deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSL.** (GRIFEI)

Às fls. 1.859, consta DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO, elaborado pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba, nos seguintes termos:

Preparado o processo e sendo tempestiva a apresentação da impugnação, **com alegações e termos genéricos com relação à parte não impugnada do lançamento (solicitação de fls. 1507), deixamos de analisar a parcialidade da impugnação a fim de evitar eventual cerceamento de defesa.** Movimentamos para apreciação da DRJ/Curitiba-PR e devido seguimento do litígio administrativo. (GRIFEI)

Em que pese o despacho acima, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba encaminhou o processo à Delegacia da Receita Federal em Curitiba para que fossem apartados os débitos considerados não impugnados (fls. 1.860).

Em 08 de outubro de 2010, a contribuinte protocolizou documento esclarecendo que havia demonstrado, em petição apresentada em 29 de setembro de 2010, que o item 4.1 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal que integra os AUTOS havia sido incluído no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009 (PARCELAMENTO), motivo pelo qual ele deveria ser excluído da discussão.

Em 14 de outubro de 2010, os créditos tributários relativos ao citado item 4.1 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, inclusive as multas isoladas, foram transferidos para o processo administrativo nº 10980.724187/2010-88 (parcelamento) – fls. 1.864.

Na decisão de primeira instância, restou assinalado (fls. 1.920):

[...]

17. O crédito tributário correspondente à exclusão indevida de valores a título de créditos de PIS e Cofins (subitem 4.1 do Termo de Verificação) não foi contestado pela impugnante, conforme consta do item 6 da impugnação apresentada em 29/09/2010 (fls. 1508/1564) e da correspondência encaminhada em 08/10/2010 (fls. 1861/1862), tendo a exigência sido incluída no pedido de parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009, nos autos do processo nº 10980.724187/201088.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte argumentou que em momento algum concordou com o lançamento de créditos tributários relativos à infração descrita no item 4.1 do Termo, tampouco com as multas isoladas decorrentes dessa infração. Disse que a adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941, de 2009, ocorreu em 17 de novembro de 2009, antes, portanto, do início do Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) que embasou o presente processo administrativo, e por consequência, antes do lançamentos tributários em questão. Alegou, ainda, que, relativamente às multas isoladas, tão-somente pediu suas exclusões dos autos de infração por serem relativas a débitos anteriormente incluídos no

parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, não tendo desistido do direito de questioná-las no presente processo.

Com o devido respeito ao pronunciamento feito em primeira instância, penso que os fatos acima descritos não autorizam concluir que a Recorrente tenha de forma efetiva desistido de contestar os lançamentos tributários, na parte que teve como suporte a exclusão de créditos de PIS e de COFINS na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Salvo melhor juízo, não se pode confundir pedido de retificação do lançamento para exclusão de créditos tributários, como assinalado pela contribuinte na sua peça impugnatória (fls. 1.563), com desistência do direito de contestar.

Ressalvada a alegação de que havia incluído os débitos em pedido de parcelamento, é certo que não se encontra na peça impugnatória os fundamentos que a contribuinte julgou válidos para suscitar a improcedência dos lançamentos tributários decorrentes das deduções dos créditos de PIS e de COFINS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, porém, entendendo que, ainda que fosse para decretar a sua improcedência face a inépcia da peça de contestação, a autoridade julgadora deveria pronunciar-se sobre o pedido de retificação dos referidos lançamentos tributários.

Destaco que o que ora se observa foi percebido pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba, eis que, ao encaminhar o processo para autoridade julgadora de primeira instância, como já visto, assinalou que deixava “*de analisar a parcialidade da impugnação a fim de evitar eventual cerceamento de defesa*” (fls. 1.859).

Pelas razões expostas, conduzo meu voto no sentido de decretar a nulidade da decisão exarada em primeira instância, para que, a partir da apreciação do pedido formulado na peça impugnatória no sentido de que os autos de infração sejam retificados “*para excluir o valor referente aos créditos de PIS e COFINS deduzidos da base do IRPJ e da CSL*”, nova decisão seja prolatada.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

Processo nº 10980.722279/2010-23
Acórdão n.º **1301-001.204**

S1-C3T1
Fl. 2.285

CÓPIA