



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

Processo nº 11065.720138/2012-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.478 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente VIAÇÃO CANOENSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB nº 2/2011. REGRAS PARA CONSOLIDAÇÃO DOS DÉBITOS E DEMONSTRAÇÃO DO MONTANTE DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO NO TOCANTE À DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

Dispositivos da Lei nº 11.941, de 2009 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 2011, que dispõem sobre a consolidação dos débitos e demonstração do montante de prejuízos fiscais e bases negativas para fins de parcelamento não trazem inovação legislativa no tocante à dedutibilidade de despesas, nem autorizam a dedução de tributos e consectários de períodos já atingidos pela decadência.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. GLOSA DE DESPESAS CONTABILIZADAS REFERENTES A PERÍODOS DE APURAÇÃO ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA.

A apropriação de despesa relativa a anos calendários anteriores, efetivada em momento posterior a cinco anos de sua ocorrência, não pode afetar o resultado do exercício, pois transcorrido o prazo legal da decadência.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE MULTAS E JUROS.

São tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício as irregularidades apuradas.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento parcial para cancelar a exigência incidente sobre as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

VIACÃO CANOENSE S/A contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 88.302.328/0001-03, com domicílio fiscal na cidade de Canoas, Estado do Rio Grande do Sul, na Rua Armando Fajardo, nº 301 - Bairro Igara, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 604/631, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 640/683.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS, em 18/01/2012, Auto de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 250/275), com ciência pessoal, em 09/02/2012 (fl. 250), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 25.812.719,45 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acrescidos da multa de ofício normal de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuição referente ao exercício de 2010, correspondente ao ano-calendário de 2009, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Juros competentes a períodos de apuração posterior a março/2009. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, § 1º, 299 e 300, do RIR/99.

2 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Valores relativos a atualização monetária, competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 251, 274, § 1º, 299, 300, 344, 898, 899 e 900 do RIR/99 e art. 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

3 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Multas de ofício indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ, competentes a períodos posteriores a janeiro/2004. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009

e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 299, 300 e 344, § 5º, do RIR/99.

4 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Multas de ofício indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ, competentes a período de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, 1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, § 1º, 299, 300, 344, § 5º, 898, 899 e 900, do RIR/99 e art. 165 e 168, da Lei nº 5.172, 1966 (CTN).

5 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Encargos calculados pela fiscalizada sobre juros incorridos em meses posteriores a março/2009. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, 1995 e arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, § 1º, 299 e 300, do RIR/99.

6 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Encargos calculados pela fiscalizada sobre multas que não eram devidas em 31/03/2009. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 199; art. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, § 1º, 299 e 300, do RIR/99 e art. 24 da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, combinado com a alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN.

7 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Multas que não eram devidas em 31/03/2009. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300, do RIR/99 e art. 24 da Medida Provisória nº 449, 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, combinado com alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN.

8 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Multas que não eram devidas em 31/03/2009 e que, ainda que fossem devidas, seriam competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 251, 274, § 1º, 299, 300, 344, 898, 899 e 900, do RIR/99; arts. 165 e 168, da Lei nº 5.172, 1966 (CTN) e art. 24 da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, combinado com a alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN.

9 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Multas competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 251, 274, § 1º, 344, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 165 e 168, da Lei nº 5.172, 1966 (CTN).

10 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Encargos legais calculados sobre multas de ofício e sobre os juros incidentes sobre as multas de ofício, competentes a período de apuração posterior a janeiro/2004. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, 1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 299, 300 e 344, § 5º, do RIR/99 e arts. 139 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

11 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Encargos legais incidentes sobre os valores principal, multa de mora e juros sobre o principal, competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, 1995; arts. 247, 248, 251, 274, § 1º, 344, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 165 e 168, da Lei nº 5.172, 1966 (CTN).

12 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Juros incidentes sobre multas de ofício, competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, § 1º, 299, 300, 344, § 5º, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 139 e 165 e 168, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

13 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Juros incidentes sobre multas de ofício, competentes a períodos de apuração posteriores a janeiro/2004. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 299, 300 e 344, § 5º, do RIR/99 e art. 139 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

14 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Juros incidentes sobre o principal competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art.3º da Lei nº 9.249, 1995; arts. 247, 248, 251, 274, § 1º, 344, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 165 e 168, da Lei nº 5.172, 1966 (CTN).

15 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Multas compensatórias ou por descumprimento de obrigações acessórias competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art.3º da Lei nº 9.249, 1995; arts. 247, 248, 251, 274, § 1º, 344, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

16 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS: Encargos legais calculados sobre multas de ofício e sobre os juros incidentes sobre as multas de ofícios, competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no

art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, § 1º, 299, 300, 344, § 5º, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 139 e 165 e 168, da Lei nº 5.172, 1966 (CTN).

17 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS GLOSA DE JUROS, MULTA E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: Juros e atualização pela TR competentes a períodos de apuração atingidos pela decadência. Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art.3º da Lei nº 9.249, 1995; art. 247, 248, 251, 274, § 1º, 344, 898, 899 e 900, do RIR/99 e arts. 165 e 168, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

18 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE JUROS E MULTAS: Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/03/2009. Infração capitulada no art.3º da Lei nº 9.249, 1995; arts. 218, 247, 248 e 250, do RIR/99 e arts. 187 e 189, da Lei nº 6.404, 1976, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941, de 2009.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Relatório Fiscal (fls. 209/237) amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

1 - GLOSA DE JUROS, MULTAS E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS:

- que a fiscalizada apresentou planilha na qual estão relacionados quarenta e um débitos de IRPJ, FINSOCIAL, PIS, COFINS e multas isoladas, cujos períodos de apuração estão compreendidos entre os meses de maio/1989 a outubro/2008, bem como seus respectivos valores de multas, juros e encargos legais (fl.95);

- que dentre os montantes relacionados na planilha apresentada pela fiscalizada há valores referentes às multas de ofício, que não poderiam ser deduzidos como despesa na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o disposto no art. 344, § 5º, do RIR/99;

- que os valores dos juros incidentes sobre tais multas de ofício, e os valores dos encargos legais calculados sobre as multas de ofício e sobre os juros incidentes sobre as multas de ofício, tampouco poderiam ser deduzidos como despesas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Isso porque qualquer acessório referente a uma obrigação tributária deve seguir a mesma natureza da obrigação;

- que os valores de juros e encargos legais relacionados nas colunas “O” e “P”, “U” e “V” da Planilha I anexa são decorrentes das multas de ofício devidas pela fiscalizada. Como as multas de ofício não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os respectivos valores de juros e encargos legais também não o são;

- que ressalte-se, ainda, que os valores de juros constantes na planilha apresentada pela fiscalizada, contabilizados em 31/03/2009, se referem a todo período compreendido entre a data de vencimento dos débitos e o mês de março/2009, e não apenas ao 1º trimestre de 2009. Da mesma forma, praticamente todas as multas relacionadas na planilha apresentada pela fiscalizada possuem vencimento anterior ao 1º trimestre/2009. Além disso, os encargos legais, calculados à taxa de 20% sobre os valores de principal, multa e juros

relacionados na planilha, são devidos desde a data de ajuizamento dos respectivos processos de execução fiscal;

- que, verifica-se então, houve inobservância do regime de competência na apropriação das despesas com juros, multa e encargos dos débitos em questão. A princípio, tal inobservância somente seria objeto de lançamento de ofício se desse procedimento resultasse postergação do pagamento de imposto para período de apuração posterior ao que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, nos termos do artigo 273 do RIR/99;

- que registre-se, no entanto, que as despesas que não foram escrituradas pela fiscalizada no período de apuração a que correspondiam não podem ser escrituradas em qualquer período de apuração futuro. Há que se observar, primeiramente, o prazo decadencial a que se referem os artigos 898, 899 e 900 do RIR/99;

- que, ainda que as despesas se refiram a períodos de apuração em que foram apurados prejuízos fiscais e base de cálculos negativos da CSLL, deve ser respeitado o prazo decadencial. Isso porque essas despesas, se observado o regime de competência, aumentariam os prejuízos fiscais e as bases de cálculos negativos da CSLL de período já atingidos pela decadência. Tal procedimento não é permitido, independentemente de se tratar de iniciativas do fisco ou do próprio contribuinte;

- que, dessa forma, no 1º trimestre/2009, em função do prazo decadencial, a fiscalizada somente poderia considerar, para fins de apuração das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, despesas incorridas a partir de janeiro/2004. Portanto, a dedução das despesas com juros de períodos anteriores a janeiro de 2004, das multas com vencimento anterior a 01/01/2004 e dos encargos legais que já eram devidos pela fiscalização em 31/12/2003, não é admitida para fins fiscais;

- que, os juros em questão (da mesma forma que os encargos legais incidentes sobre as multas de ofício) somente subsistem devido à existência das multas de ofício, ou seja, a exigência desse juros decorre diretamente de uma despesa indedutível. Assim, como as multas de ofício não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculos da CSLL, os respectivos valores de juros e encargos legais também não o podem;

- que, portanto, na apuração do lucro líquido e, consequentemente, do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada relativos ao 1º trimestre/2009 não poderiam ser considerados quaisquer valores relativos a despesas de períodos anteriores a 01/01/2009. Em consequência, a fiscalização deveria glosar a totalidade dos valores competentes a período de apuração anteriores que foram escriturados pela fiscalizada a débito de contas de resultado no 1º trimestre/2009. Por outro lado, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos períodos de apuração compreendidos entre 01/01/2004 e 31/12/2008, a fiscalizada poderia, por sua iniciativa, excluir dos respectivos lucros líquidos os valores dedutíveis reconhecidos como devido em 31/03/2009 (juros sobre o principal, multas compensatórias ou por descumprimento de obrigações acessórias e encargos calculados sobre os valores de principal, multa de mora e juros sobre o principal);

- que, isso posto, conforme resumido a seguir, conclui-se que parte das despesas relacionadas no Quadro A do presente relatório deve ser glosada, reduzindo, em consequência, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL da fiscalizada relativos ao 1º trimestre/2009 nos valores relacionados a seguir:

a) R\$ 1.168.881,35 (valor demonstrado na coluna "I" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 13.608.474,13): valor correspondente a multas compensatórias ou por descumprimento de obrigação acessória cujo vencimento ocorreu anteriormente a 01/01/2004. Para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já havia decaído no 1º trimestre/2009.

b) R\$ 5.000.184,26 (valor demonstrado na coluna "J" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 13.608.474,13): valor correspondente às multas de ofício previstas no artigo 4º da Lei nº 8.218/91, no artigo 44, incisos I e II, e § 1º, incisos I, II e IV, da Lei nº 9.430/96 (redação original) e no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003. Tais multas não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o disposto no artigo 344, § 5º, do RIR/99 e no artigo 56 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

c) R\$ 5.798.016,35 (valor demonstrado na coluna "K" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 13.608.474,13): valor correspondente às multas de ofício previstas no artigo 4º da Lei nº 8.218/91, no artigo 44, incisos I e II, e § 1º, incisos I, II e IV, da Lei nº 9.430/96 (redação original) e no artigo 18 da Lei nº 10.833/2003. Tais multas não poderiam ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de acordo com o disposto no artigo 344, § 5º, do RIR/99 e no artigo 56 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004. Além disso, o vencimento das multas em questão ocorreu anteriormente a 01/01/2004. Assim, para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já havia decaído no 1º trimestre/2009.

d) R\$ 8.629.966,29 (valor demonstrado na coluna "N" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 30.938.438,18): valor correspondente a juros incorridos sobre o valor do principal dos débitos de IRPJ, FINSOCIAL, PIS e COFINS em meses anteriores a janeiro/2004. Para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já havia decaído no 1º trimestre/2009.

e) R\$ 7.084.328,41 (valor demonstrado na coluna "O" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 30.938.438,18): valor correspondente a juros incorridos sobre multas de ofício no período de janeiro/2004 a março/2009. Os juros de mora devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos/multas sobre os quais incidem. Como as multas de ofício não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os respectivos valores de juros também não o podem.

f) R\$ 3.261.029,76 (valor demonstrado na coluna "P" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 30.938.438,18): valor correspondente a juros incorridos sobre multas de ofício em meses anteriores a janeiro/2004. Os juros de mora devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos/multas sobre os quais incidem. Como as multas de ofício não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os respectivos valores de juros também não o podem. Além disso, para fins tributários, o direito da fiscalizada escriturar tais despesas com juros já havia decaído no 1º trimestre/2009.

g) R\$ 1.569.816,60 (valor demonstrado na coluna "T" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 12.749.717,95): valor correspondente a encargos legais devidos em 31/12/2003, calculados sobre os valores de principal, multa de mora e juros sobre o principal dos débitos de IRPJ, FINSOCIAL, PIS e COFINS. Para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já havia decaído no 1º trimestre/2009.

h) R\$ 3.583.641,97 (valor demonstrado na coluna "U" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 12.749.717,95): valor correspondente a encargos

legais devidos após 01/01/2004, calculados sobre multas de ofício e sobre os juros incidentes sobre as multas de ofício. Os encargos devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos/multas/juros sobre os quais incidem. Como as multas de ofício não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os respectivos valores de encargos também não o podem.

i) R\$ 645.069,77 (valor demonstrado na coluna "V" da Planilha 1 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 12.749.717,95): valor correspondente a encargos legais devidos em 31/12/2003, calculados sobre multas de ofício e sobre os juros incidentes sobre as multas de ofício. Os encargos devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos/multas/juros sobre os quais incidem. Como as multas de ofício não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os respectivos valores de encargos também não o podem. Além disso, para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas com encargos já havia decaído no 1º trimestre/2009.

2 – GLOSA DE JUROS, MULTAS E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:

- que a fiscalizada apresentou planilha na qual estão relacionados cinquenta e dois débitos de contribuições previdenciárias, cujas competências estão compreendidas no período de mar/1981 e setembro/2008, bem como seus respectivos valores de atualização pela TR, multa, juros e encargos legais;

- que a UFIR e a BTNF eram índices de atualização monetária aplicáveis aos débitos tributários vencidos anteriormente a 31/12/1995. Conforme exposto no item 3.1 do presente relatório, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do 1º trimestre/2009, somente pode ser admitida a dedução de despesas incorridas a partir de janeiro de 2004;

- que cumpre observar ainda que os valores de atualização pela TR e juros relacionados na planilha apresentada pela fiscalizada são superiores aos valores efetivamente devidos em 31/03/2009, conforme demonstrado nas colunas "K", "L" e "M" da Planilha 2 anexa ao presente relatório. Embora as diferenças apuradas sejam inferiores aos juros incorridos sobre os débitos nos meses de abril a dezembro/2009, os valores dessa diferenças não podem ser admitidos como despesas dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do 1º trimestre/2009;

- que o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL apurados pela fiscalização no 1º trimestre/2009 foram utilizados para liquidação de multas e juros incidentes sobre débitos administrativos pela RFB, nos termos do artigo 1º, § 7º, da Lei nº 11.941/2009. Saliente-se que os prejuízos fiscais/base de cálculo negativas da CSLL de períodos de apuração posteriores ao 1º trimestre/2009 não poderiam ser utilizados para tal fim. Assim, os juros incidentes sobre os débitos de contribuição previdenciárias em meses posteriores a março/2009 não poderiam ter sido escriturados pela fiscalização em 31/03/2009;

- que, isto posto, conforme resumido a seguir, conclui-se que parte das despesas relacionadas no Quadro B do presente relatório deve ser glosada, reduzindo, em consequência, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL da fiscalizada relativos ao 1º trimestre/2009 nos valores relacionados a seguir:

j) R\$ 2.063.476,52 (parte do lançamento contábil no valor de R\$ 5.428.127,27): montante correspondente à diferença entre a soma dos valores referentes à atualização pela TR relacionados pela fiscalizada na planilha apresentada em atendimento ao item 2 do Termo de Início de Fiscalização (R\$ 3.364.650,75 fl. 94) e o valor do lançamento contábil efetuado sob o histórico "Vlr.ref.TR s/período" (R\$ 5.428.127,27 Quadro B). Em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 10/10/2011 (fl. 142 item 2), a fiscalizada afirmou que tal diferença corresponderia a "variação da UFIR, BTNF" (fl. 144). Ainda que fosse essa, de fato, a razão da diferença, há que se observar que esses índices de atualização monetária eram aplicáveis anteriormente a 31/12/1995. Assim, para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar despesas referentes à atualização monetária pela UFIR e a BTNF já havia decaído no 1º trimestre/2009.

k) R\$ 12.640.154,54 (valor demonstrado na coluna "F1" da Planilha 2 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 28.453.496,91): valor correspondente a multas cujo vencimento ocorreu anteriormente a 01/01/2004. Para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já havia decaído no 1º trimestre/2009.

l) R\$ 2.808.452,50 (valor demonstrado na coluna "I" da Planilha 2 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 28.453.496,91): tais multas não eram devidas em 31/03/2009, tendo em vista o disposto no artigo 24 da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com a alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN.

m) R\$ 6.489.199,61 (valor demonstrado na coluna "J" da Planilha 2 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 28.453.496,91): tais multas não eram devidas em 31/03/2009, tendo em vista o disposto no artigo 24 da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, combinado com a alínea "c" do inciso II do artigo 106 do CTN. Além disso, observando-se as datas de constituição dos créditos tributários correspondentes, verifica-se que o vencimento das multas em questão teria ocorrido em períodos anteriores a 01/01/2004. Assim, para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já teria decaído no 1º trimestre/2009.

n) R\$ 43.324.581,76 (valor demonstrado na coluna "O" da Planilha 2 anexa parte dos lançamentos contábeis nos valores de R\$ 5.428.127,27 e R\$ 84.857.375,12): valor correspondente a juros e atualização pela TR incorridos sobre os débitos de contribuições previdenciárias em meses anteriores a janeiro/2004. Para fins tributários, o direito de a fiscalizada escriturar tais despesas já havia decaído no 1º trimestre/2009.

o) R\$ 2.239.987,93 (valor demonstrado na coluna "P" da Planilha 2 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 84.857.375,12): valor correspondente a juros incorridos sobre os débitos de contribuições previdenciárias em meses posteriores a março/2009. Tais despesas não poderiam ser escrituradas pela fiscalizada no 1º trimestre/2009.

p) R\$ 465.395,34 (valor demonstrado na coluna "S" da Planilha 2 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 10.203.142,00): encargos calculados pela fiscalizada sobre multas que não eram devidas em 31/03/2009. Assim, tais encargos também não eram devidos nessa data.

q) R\$ 175.428,30 (valor demonstrado na coluna "T" da Planilha 2 anexa parte do lançamento contábil no valor de R\$ 10.203.142,00): encargos calculados pela fiscalizada sobre juros incorridos em meses posteriores a março/2009. Tais despesas não poderiam ser escrituradas pela fiscalizada no 1º trimestre/2009.

3 – EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE JUROS E MULTAS:

- que de acordo com a resposta prestada pela fiscalizada ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 83 e 84), os valores em questão “são créditos realizados com base na parte B do LALUR, pois os valores controlados na parte B podem ser compensados com futuros lucros, assim a empresa provisionou o IRPJ e CSLL ao inverso, isto é, creditou-se a conta de resultado e debitou-se no ativo os valores passíveis de compensação, 25% sobre o prejuízo fiscal e 9% sobre a Base Negativa da CSLL”;

- que analisando-se as declarações de Informações Econômico-Fiscais da pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário 2001, 2003 e 2005, verifica-se que os lançamentos a crédito de contas de resultado relacionados no Quadro C acima não foram computados no lucro líquido da fiscalizada dos respectivos períodos de apuração, cujo valor é o ponto de partida para apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Assim, os lançamentos contábeis listados no Quadro C não ocasionaram qualquer reflexo tributário. De fato, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, a própria fiscalizada afirmou que o reconhecimento contábil dos valores de “prejuízos fiscais a recuperar” e “base de cálculo negativa da CSLL a recuperar” na teve como consequência reflexos tributários, apenas societários;

- que, em novembro/2009, a fiscalizada aderiu ao parcelamento de débitos tributários previsto pela Lei nº 11.941/2009, manifestando o interesse de utilizar os saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL, acumulados até o 1º trimestre/2009, para liquidação de juros de mora e multas de mora e de ofício, nos termos dos §§ 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009;

- que a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de multas e juros acarreta redução de um passivo da fiscalizada, resultando, então, em aumento do seu patrimônio. Tratar-se-ia, portanto, de receita, como reconhece o Conselho Federal de Contabilidade, o qual, por meio da Resolução CFC nº 1.121/08 e da Resolução CFC nº 1.374/11, dispõe que a diminuição de um passivo que resultar em aumento do patrimônio é uma receita;

- que como receitas, tais valores integram o lucro líquido do período de apuração em que foram reconhecidas e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tendo em vista a inexistência de autorização legal para sua exclusão do lucro líquido;

- que com o advento da Lei 11.941/2009, as pessoas jurídicas que possuísem saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL tinham duas opções: (1) manter tais saldos para utilizá-los para o benefício fiscal previsto nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95, ou (2) utilizá-los para o benefício fiscal previsto nos §§ 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009. No momento da opção pela utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, nasceria um novo direito que deve ser reconhecido contabilmente;

- que o benefício fiscal criado pelos §§ 7º e 8º não tem a mesma natureza da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para compensação com lucros tributários de períodos subsequentes (art. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995);

- que isto porque não representa um mero confronto de bases de cálculo (negativas, de períodos anteriores, contra positivas, do período corrente), mas sim outra forma de utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL: para liquidação de dívidas que envolveram lançamentos contábeis que afetaram o lucro líquido de períodos de apuração pretéritos (despesas de juros e multas);

- que a Lei nº 11.941/2009 teria criado outro benefício de redução de multas, juros e encargos para pagamento à vista ou parcelamento – e, para ele, expressamente autorizou sua exclusão na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

- que os prejuízos e as bases de cálculos negativas da CSLL representam uma mera expectativa de direito para a pessoa jurídica, na medida em que o contribuinte poderá utilizá-los se (e somente se) houver lucro tributáveis em período de apuração subsequente. Nesse sentido, a Deliberação CVM nº 237/1998 (itens 19 e 31), a Instrução CVM nº 371/2002 (artigo 2º), a Resolução CFC nº 998/2004 (itens 19.2.3.8 e 19.2.3.23), a Deliberação CVM nº 599/2009 (itens 34 e 58) e a Resolução CFC nº 1.189/2009 (itens 34 e 58) dispuseram que as pessoas jurídicas que possuem a perspectiva de apurar lucros tributáveis em períodos de apuração futuros (e apenas tais pessoas jurídicas) devem reconhecer os ativos fiscais diferidos correspondentes aos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, com contrapartida em contas de receita;

- que os ativos fiscais diferidos não sejam oferecidos à tributação quando do seu reconhecimento contábil: (1) o benefício fiscal a que eles se referem caracteriza-se como uma compensação (encontro de direitos e deveres semelhantes); (2) o benefício atuará para reduzir a própria base de cálculo do IRPJ e da CSLL; (3) eles dependem de uma condição futura incerta para que se tornem direitos efetivos;

- que contrapartida do aumento patrimonial (reconhecimento do direito) deve ser registrada em conta de receita, impactando positivamente o resultado do período de apuração (o qual, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, caso positivo, será tributado pelo IRPJ e pela CSLL);

- que, portanto, a Resolução do CFC estabelece que as despesas com IR e CSLL devem ser computadas após o Lucro Líquido antes do IR e da CSLL, não fazendo qualquer referência a eventuais receitas decorrentes de benefícios fiscais relacionados à utilização de prejuízos fiscais e base de cálculos negativas da CSLL;

- que, o lucro tributável é aquilo que o legislador define como tal, não tendo relação absoluta com a existência de acréscimo no patrimônio da empresa. Tanto é assim que a legislação estabelece adições ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as quais podem fazer até mesmo com que uma empresa que apure prejuízo contábil tenha que pagar IRPJ. Além disso, a legislação também prevê que os resultados devem ser tributados “a medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos” (artigo 25 da Lei nº 8.981/95) e que o imposto deve ser determinado em cada período de apuração, trimestral ou anual (artigo 1º e 2º da Lei nº 9.430/96);

- que a compensação de prejuízos fiscais com lucros tributáveis é classificação como benefício fiscal, é, ais evidente ainda que a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativos da CSLL para liquidação de multas e juros também se classifica com tal. Isto porque, nessa utilização, sequer são arguíveis as razões que a fiscalização expôs para afirmar que a compensação de prejuízos fiscais com lucros tributáveis não é um benefício fiscal (tais razões expostas pela fiscalizada são, em suma, a continuidade da “vida

empresarial”, a visualização da” vida empresarial” como um todo e a tributação apenas do acréscimo patrimonial do capital aplicado);

- que a tributação das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas. Conforme anteriormente exposto, a fiscalizada alega, em suma, que tal liquidação estaria sujeita a uma condição suspensiva, qual seja, o pagamento integral do saldo dos débitos cujos juros e multas estavam sendo liquidados com prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL. O saldo em questão foi parcelado pela fiscalizada nos termos da Lei nº 11.941/2009. A fim de reforçar suas alegações, a fiscalizada transcreve o artigo 21 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, o qual prevê hipóteses de rescisão do parcelamento concedidos, inclusive sobre o valor já pago ou liquidado mediante a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL (artigo 21, § 2º, inciso II);

- que em face da inexistência de previsão legal para excluir do lucro líquido as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas, foi acrescido o valor de R\$ 40.497.012,15 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas ao 4º trimestre de 2009.

Em sua peça impugnatória de fls. 290/329, instruída pelos documentos de fls. 330/600, apresentada, tempestivamente, em 09/03/2012, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

1 – IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE DESPESAS COM JUROS, MULTAS E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS (ITEM 3.1 DO RELATÓRIO FISCAL):

- que para justificar a glosa das despesas de juros, multas e encargos legais, o Auditor-Fiscal fez referência à planilha de débitos fiscais apresentada pela empresa (com valores de IRPJ, FINSOCIAL, PIS e COFINS), de períodos de apuração que vão de maio de 1989 a outubro de 2008. Diz que não apenas os valores das multas de ofício não são dedutíveis fiscalmente (IRPJ e CSLL), mas que também não o são os juros de mora incidentes sobre tais multas. Alega que esses juros devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos e multas sobre os quais incidem, não devendo ser, tal e qual, estas, passíveis de dedução para fins de IRPJ e CSLL;

- que a impugnante aderiu, em 13/11/2009, ao Programa de Parcelamento previsto na Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, nele incluindo todas as dívidas vencidas até 30/11/2008 no âmbito da Receita Federal do Brasil, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e saldos remanescentes do REFIS e PAES. Considerando a possibilidade de quitação de multas e juros com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, apurou os montantes disponíveis, relativo ao período encerrado até 27 de maio de 2009 – data de sanção da Lei nº 11.941/2009;

- que, teria sido por isso que a contribuinte contabilizou todas as suas dívidas (principal e acréscimos) devidas até o mês de maio de 2009, a fim de que tais despesas fossem consideradas no parcelamento. Não teria havido, então, o desrespeito ao regime de competência, como afirmado pelo autuante. Diz a impugnante (fls. 298);

- que, como se vê, é equivocado o raciocínio do Auditor Fiscal, na parte em que ele admite a dedução das despesas financeiras incorridas apenas a partir de janeiro de 2004, desprezando os juros, as multas e os encargos exigíveis da Impugnante, nos períodos que antecedem tal data. Admitir tal linha de argumentação é o mesmo que dizer que a Impugnante não deve nenhum acréscimo legal incidente sobre todo o período que antecede janeiro de 2004, nem sobre os valores de IRPJ, FINSOCIAL, PIS e COFINS apurados como devidos entre os meses de maio de 1989 e janeiro de 2004, o que é impensável;

- que o débito incluído no parcelamento mantém a sua natureza originária que, por força da Lei n. 11.941/09, foi recomposta, segundo as normas aplicáveis aos débitos originários, antes da consolidação. Não se trata de reconhecer uma dívida inexistente ou cuja exigibilidade estava fulminada pela decadência, mas sim de um passivo tributário pré-existente, cuja obrigação sempre foi reconhecida pela Impugnante, ao longo dos sucessivos programas de parcelamento (REFIS, PAES, PAEX);

- que a natureza dos juros de mora é totalmente distinta da natureza jurídica das multas de ofício, o primeiro destinado a indenizar financeiramente o credor pelo inadimplemento do devedor. As multas são penalidades pecuniárias impostas para punir o devedor pelo descumprimento da obrigação tributária principal. Assim, seria desarrazoada a conclusão quanto a não dedutibilidade de juros de mora e outros encargos moratórios incidentes sobre multas fiscais de ofício. A dedutibilidade dos juros de mora sempre foi admitida pelo fisco e, exemplo disso, é o Parecer Normativo CST nº 61/1979;

- que os juros moratórios não seriam *frutos do capital* e, com isso, não podem ser confundidos com *mera atualização monetária*, esta sim, parcela acessória do valor principal. Refere o entendimento constante do Parecer Normativo CST nº 174, de que os juros são dedutíveis em qualquer hipótese, sejam eles incidentes sobre despesas dedutíveis ou indedutíveis, por se tratar de despesas financeiras;

- que, além disso, a Lei nº 8.981/1995, art. 41, não faz qualquer distinção sobre a origem dos juros, fazendo com que as condições de sua dedutibilidade sejam aplicáveis a qualquer encargo de natureza financeira;

- que o mesmo entendimento sobre os juros seria aplicável aos encargos da Procuradoria, incidente sobre as multas de ofício, na medida em que, não se tratando de frutos, produtos ou rendimentos do dinheiro, tais encargos não podem ser considerados 'acessórios' do valor principal (multa de ofício);

- que o fato de a empresa ter aderido ao Programa de Parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/09 é de suma importância para determinar a data do regime de competência para o lançamento dos acréscimos legais calculados sobre os tributos, multas e demais encargos incidentes sobre estes. No caso, como dito, essas despesas foram contabilizadas de acordo com o disposto no art. 4º, inc. I, da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 2, de 3 de fevereiro de 2011 (D.O.U.: 04.02.2011), que orientava a apurar os montantes disponíveis de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL relativo ao período de apuração encerrado até 27 de maio de 2009 (data em que a Lei n. 11.941/09 foi sancionada), sendo esta, portanto, a data a ser considerada, para fins de reconhecimento do regime de competência;

- que a empresa apurou prejuízos fiscais entre 1989 e 2003 e a eventual inobservância do regime de competência não gerou falta ou insuficiência de recolhimento de impostos. Como não existe critério temporal limitador do direito à compensação de prejuízos fiscais não há razão para ser fixado um prazo decadencial, como ocorreu no lançamento combatido. Nas palavras da impugnante (fls. 306);

- que, assim sendo, inexistindo, hoje, qualquer limitação temporal para frente, que implique decadência do direito do contribuinte à compensação de seus prejuízos fiscais (IRPJ) ou bases de cálculo negativas (CSLL), não subsiste a menor razão plausível para se projetar, para trás, um prazo decadencial que não mais vigora;

- que o não reconhecimento contábil, nos correspondentes períodos gerados das obrigações tributárias, em nada alterou a situação da empresa perante o fisco, especialmente porque, no caso concreto, não ocorreu a redução ou postergação indevida de impostos, mas tão somente o aumento do valor dos prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSLL);

- que, refere que o Parecer Normativo CST nº 57, de 16/10/1979, esclarece que a inobservância do regime de competência somente tem relevância se resultar em prejuízo para o fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto;

- que, reclama que a vigorar o entendimento do autuante, haveria violação ao princípio da equidade, na medida em que, outro contribuinte, nas mesmas condições, tendo reconhecido tais encargos nos correspondentes anos-base, tem assegurado tal direito;

2 – IMPROCEDÊNCIA DA GLOSA DE DESPESAS COM JUROS, MULTAS E ENCARGOS SOBRE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIO (ITEM 3.2 DO RELATÓRIO FISCAL:

- que a impugnante reafirma os argumentos já esposados no item anterior no tocante à não ocorrência de decadência no direito de deduzir as despesas glosadas e inexistência de prejuízo ao fisco;

- que os artigos 165 e 168 do CTN não servem de fundamento para verificação da ocorrência de prazo decadencial, pois tratam de restituição de tributos e contribuinte não fez tal pedido, apenas escriturou despesas para futuro exercício de direito à compensação de prejuízos fiscais;

- que as divergências de valores referentes à atualização pela TR apontadas pelo autuante ocorreram porque no montante da atualização pela TR (R\$ 3.364.650,75) foi acrescida a variação da UFIR/BTNF (R\$ 2.063.476,52), que era o índice de atualização monetária aplicável aos débitos tributários vencidos anteriormente a 31/12/1995. Essa atualização era indispensável em períodos de instabilidade econômica, como forma de preservação do poder de compra da moeda;

- que em março de 2009, as multas ainda eram exigíveis pois não estariam perfectibilizadas as reduções previstas em Lei. Vejamos (fls. 313, grifos do original): 2.2.20 Por fim, também não socorre o argumento de que as multas lançadas como despesas não eram aplicáveis, no mês de março de 2009, quando foram computadas essas despesas, essas multas ainda eram exigíveis da Impugnante, havendo a redução apenas a partir da consolidação da dívida, o que se deu apenas em junho de 2011, segundo o cronograma implementado através do art. 1º, da Portaria Conjunta PGFN/SRFB n. 2/2011 (Doc. 4);

- que, no mês de março de 2009, a Impugnante não poderia, simplesmente, lançar o valor líquido da multa (isto é, com as reduções previstas na Lei n. 11.941/09), uma vez que as reduções previstas na Lei n. 11.941/09 não são automáticas. Não fosse isso, o próprio art. 4º, § único não teria razão de ser, na medida em que prevê, que "Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei";

- que só se pode reduzir ou excluir, as multas que existem. E se elas existem, é porque eram devidas. Tanto isso é verdade que, ao consolidar a sua dívida no Parcelamento, a Impugnante teve que incluir, no referido cálculo, não apenas o valor principal da dívida, mas também, todos os acréscimos moratórios, que nos termos do art. 3º, inc. I, da Lei nº 11.941/2009, deveriam ser 'restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento os valores correspondentes ao crédito originalmente confessado e seus respectivos acréscimos legais';

3 – EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE JUROS E MULTAS (ITEM 3.3 DO RELATÓRIO FISCAL):

- que, exclusão indevida do lucro líquido – receita decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas - A defesa alega que a compensação de prejuízos fiscais, jamais, em todos os tempos, foi considerada um benefício fiscal. Quem pensa assim desconhece o mais mezanino princípio do conceito de receita tributável. Esta só pode resultar de acréscimo patrimonial do capital aplicado, sob pena de ser tributado o patrimônio da empresa;

- que a utilização dos prejuízos fiscais admitida pelas legislações dos parcelamentos especiais, em última análise, nada mais é do que uma antecipação do direito do contribuinte com reflexo no fluxo de caixa do mesmo, na medida em que não necessita pagar parte do valor devido ao fisco neste momento de compensar, no futuro, os seus prejuízos, o que determinaria, evidentemente, um pagamento a menor de IRPJ e CSLL, quando da ocorrência da dita compensação;

- que, por isso tudo, é descabida a interpretação do Agente fiscal, que culmina na pretensão de considerar como receita os valores correspondentes aos créditos derivados dos prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas de CSLL, utilizados para amortizar parte do valor correspondente a multa, juros e encargos legais, tudo conforme previsto na Lei 11.941/2009;

- que o imposto de renda não pode ser cobrado com base em artifícios que desvirtuam o exato sentido de renda que, como visto, tem vinculação com o aumento de patrimônio. Aqui, no entanto, não se verifica qualquer acréscimo patrimonial, como pretende fazer crer o Auditor Fiscal. O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL já existiam na contabilidade da Impugnante, não havendo, portanto nenhum crédito novo incorporado ao seu patrimônio;

- que, no caso objeto desta impugnação, não restam dúvidas que com o seu modo de proceder, o Fisco acabou tributando o que não é renda. A conclusão a que se chega, portanto, é no sentido de que os autos de infração devem ser integralmente cancelados, porque não se coadunam com o art. 43 do Código Tributário Nacional;

- que o parcelamento da Lei nº 11.941/2009 é concedido sob condição: a não realização dos recolhimentos nos prazos e condições estabelecidos, acarreta a rescisão do benefício. Como a empresa aderiu a um parcelamento em 180 meses a ocorrência do respectivo evento, dito 'benefício' ainda não se materializou, razão pela qual, não pode ser reconhecido o

correspectivo valor como receita. Essa interpretação estaria em consonância com o art. 125 do Código Civil Brasileiro;

- que no presente caso, está por demais claro que todos os benefícios concedidos pela Lei n. 11.941/2009, somente serão assegurados, na sua plenitude, na hipótese de cumprimento integral da obrigação assumida pelo contribuinte. Logo, indubitavelmente, eles dependem de um evento futuro e incerto;

- que, somente a partir da ocorrência desse evento futuro e incerto – a quitação total do parcelamento – é que se poderia exigir considere como receita valor resultante da utilização de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa CSLL para quitação de multa e juros;

- que a admitindo, para fins de argumentação, o entendimento do fisco de considerar como receita os valores quitados com aproveitamento de prejuízos e bases negativas de CSLL, dita receita somente poderia ser computada no momento em que se tornasse definitiva;

4 – A REDUÇÃO DA MULTA NA HIPÓTESE DE MANUTENÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- que na remota hipótese de não serem acolhidas as razões de direito supra – que a impugnante espera que não ocorra – requer ela, então, que sejam considerados os argumentos que segue, que justificam a redução da multa de 75% para o patamar de, no máximo, 20%;

- que a impugnante considera a penalidade que lhe foi aplicada, um flagrante abuso, diante da situação concreta, pois como ficou exaustivamente demonstrado nos itens precedentes, ela, simplesmente, adotou os procedimentos determinados na legislação de regência para quitar, com a utilização de prejuízos fiscais, as multas e os juros apurados como devidos, relativamente aos tributos que foram objeto do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009;

- que, ademais, entende que deve ser desclassificada a multa aplicada, de 75%, substituindo-a por outra de, no máximo, 20%, tendo em vista que os autos de infração ora impugnados somente foram lavrados em decorrência de uma interpretação equivocada da fiscalização, que classifica como “receita”, valores que, como visto, não configuram acréscimo patrimonial da impugnante.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 12 de julho de 2012, os membros da Quinta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS concluíram pela procedência do lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

1 - ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/2009. EFEITOS:

- que a impugnante refere que contabilizou em março de 2009 todas as suas dívidas (principal e acréscimos) devidas até maio de 2009 a fim de que tais despesas fossem consideradas no parcelamento da Lei nº 11.941/2009. Não teria havido desrespeito ao regime de competência, pois a própria Lei nº 11.941/2009 e a Portaria Conjunta PGFN/SRFB nº

2/2011 autorizam a apropriação das despesas incorridas pela Impugnante, até o mês de maio de 2009. Estaria equivocado o entendimento do autuante, que considera indedutíveis juros, multas e encargos nos períodos que antecedem janeiro de 2004;

- que os dispositivos invocados não tratam de dedutibilidade de despesas, nem trazem qualquer inovação acerca do período de competência para dedutibilidade de tributos, juros, multas e encargos atingidos pela decadência. Tal legislação apenas trata da consolidação do montante de dívidas para fins do novo parcelamento e indicação dos montantes disponíveis de prejuízo fiscal e de bases de cálculo negativas da CSLL. Não há que confundir regras de parcelamento com regras de dedução de despesas para fins apuração do lucro;

- que a impugnante tenta se valer dos referidos dispositivos para, inclusive, legitimar a dedução de despesas que competiriam a períodos posteriores a março de 2009, época em que efetuou os lançamentos. Como se viu, tal legislação não abriu essa possibilidade;

2 – GLOSA DE DESPESAS DE PERÍODOS ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA:

- que houve inobservância do regime de competência na apropriação de despesas com juros, multas e encargos de débitos. A autuação considerou admissível a escrituração dessas despesas em período de apuração posterior – eis que não resultou em prejuízo para o fisco – mas somente para aqueles períodos não atingidos pela decadência. Em função desse prazo decadencial foram glosadas as despesas anteriores a janeiro de 2004. A autuada diz que eventual inobservância do período de competência não teria gerado falta ou insuficiência de recolhimento de impostos, eis que teria apurado prejuízo entre 1989 e 2003. A inexistência de critério temporal limitador do direito à compensação de prejuízos fiscais tornaria sem razão a fixação de um prazo decadencial;

- que temos que, excepcionalmente, a dedução de despesas em período posterior ao qual competem pode ser aceita, desde que não traga prejuízo ao fisco. Mas essa não é a discussão do processo, dado que o autuante aceitou a dedução, em 2009, de despesas que competiam ao período 2004 e posteriores. O litígio é sobre a possibilidade de serem deduzidas despesas que ocorreram há mais de cinco anos. Em outras palavras, o litígio é sobre a possibilidade de despesas que competem a períodos em que já se operou a decadência, influírem na apuração do resultado em períodos posteriores;

- que, como regra, os fatos contábeis devem ser contabilizados nos exercícios em que ocorrerem. A razão é simples: a possibilidade de se computar receitas ou despesas em períodos diversos do da sua competência inviabilizaria, para fins societários e fiscais, a apuração do efetivo resultado do período. Eventuais ajustes de exercícios anteriores se consistirem em exclusões de despesas dedutíveis deveriam ser efetuadas no período de apuração a que se referem tais despesas. Assim, impossível a alteração da base de cálculo dos tributos em períodos já decaídos, mesmo que seja para apurar maior prejuízo fiscal. O transcurso do prazo decadencial se, por um lado, impede o fisco de efetuar lançamento para alterar a base de cálculo apurada, por outro, também impede o contribuinte de promover modificações que implicariam reduzir essa mesma base de cálculo, mesmo para apurar prejuízos fiscais. Nas relações jurídicas, principalmente, nas de caráter obrigacional, os prazos para extinção de direito decorrem do princípio da segurança jurídica e, assim, o prazo estabelecido pela legislação, no caso, para o direito de constituir o crédito tributário, deve ser o mesmo para que o contribuinte proceda à retificação dos dados que fez inserir em suas declarações apresentadas ao fisco. Em que pese à contribuinte tenha efetuado todos os ajustes em 2009, tais ajustes são de anos anteriores e assim tem que ser considerados. E, como bem

assentado pelo autuante, a decadência faz extinguir um direito por ele não ter sido exercido no prazo de lei;

- que não haveria segurança jurídica – justamente o fito do instituto da decadência – se ao contribuinte fosse possibilitado, sem registro na escrita fiscal, “estocar”, guardar para si exclusões da base de cálculo dos tributos pelo tempo que lhe aprouvesse, utilizando quando lhe fosse mais conveniente;

- que, por outro lado, note-se que haveria burla à limitação da compensação de prejuízos em 30% do lucro líquido se as deduções fossem efetuadas em período em que houvesse apuração de lucro. Estaria o contribuinte se esquivando de observar a trava dos 30% (tanto para IRPJ quanto CSLL), pois tais despesas diminuiriam a base de cálculo sem a restrição da trava;

- que a impugnante alega que a impossibilidade de efetuar os ajustes no saldo de prejuízos fiscais feriria o princípio da equidade, pois *outro contribuinte, nas mesmas condições*, tendo reconhecido tais encargos nos correspondentes anos-base, tem assegurado tal *direito* (fls. 308). Um contribuinte que tenha efetuado as deduções no prazo de lei e outro que não efetuou tais deduções tempestivamente não estão nas mesmas condições;

- que em face do exposto entendo correto a posição do autuante no tocante à impossibilidade de dedução das despesas que competem a períodos em que se operou a decadência;

3 – GLOSA DE DESPESAS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS:

- que sob o título acima o autuante efetuou a glosa de despesas relacionadas na planilha 2 (fls. 244/249), da qual transcrevo as razões que justificaram a indedutibilidade:

H) Multas de mora vencidas em períodos de apuração anteriores a 01/01/2004 que continuavam sendo devidas em 31/03/2009;

I) Multas de mora vencidas em períodos de apuração posteriores a 01/01/2004 que não eram mais devidas em 31/03/2009;

J) Multas de mora vencidas em períodos de apuração anteriores a 01/01/2004 que não eram mais devidas em 31/03/2009;

O) Juros/TR incidentes sobre o principal em meses anteriores a janeiro/2004;

P) Juros incidentes sobre o principal em meses posteriores a março/2009;

S) Encargos calculados pelo contribuinte sobre multas que não eram devidas em 31/03/2009;

T) Encargos calculados pelo contribuinte sobre juros de meses posteriores a março/2009.

- que, a impugnante, por seu turno, diz que as multas ainda eram exigíveis em março de 2009, quando foram computadas como despesa e somente haveria a redução das multas a contar da consolidação da dívida, em junho de 2011, segundo o cronograma implementado pela Portaria Conjunta PGFN/SRFB nº 2/2011. As reduções de multa não seriam automáticas, pois se o fossem, ficaria sem sentido o § único, do art. 4º da Lei nº 11.941/2009;

- que ressalte-se que, tal qual aconteceu nas demais infrações, não há impugnação quanto aos montantes apurados, mas tão-somente contestação quanto ao mérito da exigência;

- que a Portaria Conjunta mencionada pela impugnante apenas dispõe sobre os procedimentos para fins de consolidação dos débitos para parcelamento e não estabelece – nem poderia fazê-lo – qualquer redução de penalidade, nem impõem – e não poderia fazê-lo – limitação temporal à retroação benigna de norma mais benéfica;

- que o § único do art. 4º da Lei nº 11.941/2009 previu a possibilidade de exclusão do lucro líquido das receitas correspondentes à redução de multas, juros e encargos para pagamento à vista ou parcelamento. Ele trata, então, da desnecessidade de reconhecimento de uma receita, mas não trata de retroação benigna ou estabelece redução de penalidades;

- que, ao teor do relatório fiscal, as multas não seriam mais devidas tendo em vista o art. 24 da Medida Provisória nº 449/2008, depois convertida na Lei nº 11.941/2009. Tal dispositivo trouxe nova sistemática de aplicação de multas, modificando substancialmente a Lei nº 8.212/91 por meio da alteração de parte dos artigos 32 e 35 e do acréscimo dos artigos 32-A e 35-A. Resultam dessas alterações situações em que a penalidade imposta pela nova legislação é mais benéfica do que aquela aplicada ao tempo dos fatos. Por obediência à alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, a legislação a ser aplicada é aquela mais benéfica ao Contribuinte;

- que, todos os eventuais efeitos dessa legislação sobre as multas tiveram eficácia a contar de 04/12/2008, data de publicação da MP 449/2008. Assim, em tendo o autuante, como referido no relatório fiscal, considerado dedutíveis somente aquelas multas de períodos não decaídos e pelo quantum que subsistiu após a aplicação da retroação benigna d; referida MP, não há reparos a serem feitos ao lançamento;

- que objetivamente o que fez o autuante foi considerar que a multa de mora não pode exceder a 20%, por força da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Esse dispositivo manda aplicar a multa de mora constante do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, multa de mora máxima de 20%. Afora as glosas que se mantêm porque as multas de mora estavam vencidas em períodos anteriores a 01/01/2004;

- que em razão da retroação benigna está correto o entendimento de que as multas de mora exigíveis – e, portanto, dedutíveis – são de 20% e não de 40%, como contabilizou a autuada;

4 – GLOSA DE JUROS, MULTAS E ENCARGOS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS DE TRIBUTOS FAZENDÁRIOS:

- que, foram glosados os juros e encargos incidentes sobre multas de ofício. O autuante entende que os juros e encargos devem seguir a regra de dedutibilidade dos

tributos/multas sobre os quais incidem, citando o art. 139 do CTN. Para a defesa, os juros e encargos da Procuradoria seriam despesas financeiras e dedutíveis em qualquer situação;

- que, assim, entendo que os encargos incidentes sobre multas de ofício são dedutíveis, exceto se pertencentes àqueles períodos abrangidos pela decadência. Por outro lado, os encargos sobre multas que não eram mais devidas, matéria analisada em tópico anterior, não podem ser deduzidos, dado ser inexistente a despesa sobre os quais foram calculados;

- que a Receita Federal editou ato normativo sobre o assunto. Trata-se do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST – nº 174, de 05/09/1974. Ao tratar da dedutibilidade de tributos cujo fato gerador ocorreu em período, mas o vencimento se dá no ano-calendário seguinte, o Parecer aborda a dedutibilidade de juros e da correção monetária;

- que adoto, então, o entendimento expresso no Parecer acima, de que os juros por se caracterizarem como despesa financeira são sempre dedutíveis;

- que no tocante aos encargos, explica o autuante (fls. 210): *os encargos legais*, calculados à taxa de 20% sobre os valores de principal, multa e juros relacionados na planilha, são devidos desde a data de ajuizamento dos respectivos processos de execução fiscal;

- que tais despesas decorrem do atraso na liquidação de débitos e da consequente necessidade de recurso ao Judiciário para solução do litígio e, assim, não se confundem com o débito em si. Além do mais, resistir a uma exigência que a empresa considera indevida faz parte do direito à defesa, matéria constitucional. As despesas daí decorrentes são dedutíveis, mesmo que a resistência seja contra uma penalidade indedutível, como é o caso dos autos;

- que, assim, entendo que os encargos incidentes sobre multas de ofício são dedutíveis, exceto se pertencentes àqueles períodos abrangidos pela decadência. Por outro lado, os encargos sobre multas que não eram mais devidas, matéria analisada em tópico anterior, não podem ser deduzidos, dado ser inexistente a despesa sobre os quais foram calculados;

- que, essas alterações não diminuem o valor total da exigência tributária, visto que a integralidade das infrações ocorridas no 1º trimestre de 2009 foram absorvidas pelos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, como se vê nos quadros demonstrativos constantes do relatório fiscal e nos autos de infração. Adiante recalcule o Quadro I, constante do item 4 do Relatório Fiscal (compensação de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas da CSLL com as infrações apuradas). É possível observar que a improcedência parcial das infrações faz com que resulte um maior saldo de prejuízo fiscal/base negativa para liquidação de multas e juros;

5 – EXCLUSÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL:

- que a contribuinte liquidou juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, como faculta a Lei nº 11.941/2009. O autuante diz que houve uma diminuição do passivo da fiscalizada, resultando em aumento de seu patrimônio e, com isso, haveria de a sociedade reconhecer uma receita. Tal receita integraria as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista a inexistência de autorização legal para sua exclusão. A impugnante afirma que a compensação de prejuízos fiscais nunca foi considerada

um benefício fiscal. A utilização de prejuízos e bases negativas nada mais seria do que a antecipação de um direito da contribuinte e não pode ser caracterizado como receita. Somente poderia haver a tributação caso houvesse um aumento de patrimônio da sociedade, o que não teria ocorrido. O direito à utilização dos prejuízos e bases negativas para quitação de multas e juros foi concedido sob condição, podendo ser extinto por eventual descumprimento das normas do parcelamento e, assim, se receita fosse, somente poderia ser computada no momento em que se tornar definitiva;

- que anteriormente às Leis nº 8.981/1995 e 9.065/1995 não havia limite percentual para compensação de prejuízos fiscais com lucros, mas havia prazo (4 anos) para sua utilização. A partir da legislação referida, passou a haver limite de 30% para redução do lucro líquido ajustado pela absorção de prejuízo fiscal/base negativa e deixou de haver limite temporal. Tais aspectos da legislação sempre foram confirmados na jurisprudência emanada dos nossos tribunais. Isso já fulmina um dos argumentos da impugnante: a de que a utilização de prejuízos fiscais são um direito das pessoas jurídicas e, a faculdade de aproveitar prejuízos e bases negativas de CSLL para quitar multas e juros só fez antecipar tal direito. A compensação de prejuízos fiscais é um benefício e, como tal, segue as regras que forem estipuladas para sua fruição;

- que, assim, de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, passou a haver duas possibilidades para aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL: (1) utilizar o benefício fiscal previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995; (2) utilizar o benefício previsto nos §§ 7º e 8º da Lei nº 11.941/2009;

- que o primeiro desses benefícios trata de uma forma de compensação em que são confrontadas bases de cálculo negativas de períodos anteriores, com bases positivas do período em que o benefício é utilizado;

- que já no segundo benefício (da Lei nº 11.941/2009) permite a quitação de dívidas que afetaram o lucro líquido de períodos de apuração anteriores com a utilização de um direito incerto. Sim, porque os prejuízos fiscais poderiam ser utilizados se e caso a contribuinte viesse a apurar lucros e se a legislação assim permitisse nesse momento. A opção pela utilização dos prejuízos e bases negativas para quitar juros e multas pressupõe que se abra mão de uma expectativa de direito (dependente da ocorrência de lucros) por um direito líquido e certo (quitação daquelas dívidas);

- que a liquidação dessas multas e juros pela sistemática da Lei nº 11.941/2009 reduz o passivo da sociedade, promovendo um ganho que deve ser reconhecido e que é sujeito a tributação, exceto existindo norma específica em sentido contrário;

- que ciente de que tal benefício constitui receita, a contribuinte reconheceu contabilmente parte do ganho em 30/11/2009, com contrapartida a crédito de conta de resultado. Depois excluiu tais receitas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- que a exclusão do lucro líquido efetuado pela contribuinte não é autorizada pela legislação. E não há previsão legal para exclusão das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL para quitação de multas e juros;

- que como bem salientado no trabalho fiscal, a Lei nº 11.941/2009 criou dois benefícios para o devedor: a redução de multas e juros para quem optasse pelo parcelamento e a possibilidade de quitar multas e juros com prejuízo e bases negativas. Em relação ao primeiro

desses benefícios, a lei, expressamente, autoriza a exclusão das receitas correspondentes da base de cálculo do IRPJ e CSLL;

- que com relação ao segundo benefício, não houve previsão de excluir da tributação as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas para quitação de multas e juros;

- que a impugnante alega que o valor da receita correspondente ao aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL na liquidação de multas e juros não poderia ser reconhecido como receita tributável porque ainda não teria se materializado, ou seja, estaria em condição suspensiva devido à possibilidade de rescisão do parcelamento em caso de inadimplemento. Entendo que a rescisão do parcelamento por eventual inadimplemento, não é caso de condição suspensiva, mas sim resolutiva. Se a contribuinte optou por aderir ao parcelamento especial criado pela Lei nº 11.941/09, ela passa a usufruir todos os direitos e benefícios pela lei concedidos desde a data em que fez essa opção. Comprovada, a partir da opção pelo parcelamento, que alguma das condições obrigatórias para nele permanecer não foi cumprida (inadimplência, por exemplo), ocorre a sua rescisão;

- que não há dúvida que a contribuinte, em tendo aderido ao parcelamento especial, está usufruindo todos os direitos decorrentes, ele eles a obtenção de certidões negativas e pagamentos sobre uma base minorada (pela redução de multas, juros e encargos). O eventual descumprimento das condições pactuadas é que poderá resultar na rescisão do contrato. Trata-se, claramente, de condição resolutiva;

- que, em face do exposto, tenho como acertado o entendimento fiscal de tributar as receitas decorrentes da diminuição do passivo quitado com utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL;

- que, ausência de impugnação é ausência de litígio, inclusive quanto a eventuais decorrências dessa não impugnação. A não impugnação de parte das exigências faz com que elas se tornem definitivas na esfera administrativa e confirma o acerto da imposição fiscal;

- que, apesar disso, há que registrar, que, no caso concreto, a contribuinte foi autuada porque deduziu multas de ofício para fins de apuração do IRPJ e CSLL. Como tais multas são indedutíveis, teve os valores adicionados à base de cálculo dos tributos. Não vejo como isso possa influenciar nos juros e multas a serem liquidados no parcelamento. As infrações contra as quais a impugnante não ofereceu resistência foram absorvidas por prejuízos fiscais/bases negativas no 1º trimestre de 2009. Com isso, essa parcela de prejuízos/bases negativas não pode compor o saldo a ser utilizado para fins de liquidações de multas e juros por ocasião do parcelamento;

- que, a impugnante pede a redução da multa de ofício aplicada, invocando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

6 – MULTA DE OFÍCIO APLICADA:

- que a impugnante pede a redução da multa de ofício aplicada, invocando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

- que, tais princípios têm como destinatários os legisladores. Ao julgador administrativo cabe a obediência à norma expressa. No caso, a multa foi aplicada em consonância com o previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996: Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). I – de 75% (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;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007). Assim, foi correta, então, a aplicação de multa no percentual de 75%.

A presente decisão esta consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2009

Ementa: INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. GLOSA DE DESPESAS CONTABILIZADAS REFERENTES A PERÍODOS DE APURAÇÃO ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA.

A apropriação de despesa relativa a anos calendários anteriores, efetivada em momento posterior a cinco anos de sua ocorrência, não pode afetar o resultado do exercício, pois transcorrido o prazo legal da decadência.

PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB nº 2/2011. REGRAS PARA CONSOLIDAÇÃO DOS DÉBITOS E DEMONSTRAÇÃO DO MONTANTE DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO NO TOCANTE À DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS.

Dispositivos da lei nº 11.941/2009 e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011 que dispõem sobre a consolidação dos débitos e demonstração do montante de prejuízos fiscais e bases negativas para fins de parcelamento não trazem inovação legislativa no tocante à dedutibilidade de despesas, nem autorizam a dedução de tributos e consectários de períodos já atingidos pela decadência.

DEDUÇÃO DE JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTAS DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. ENTENDIMENTO FIXADO EM PARECER NORMATIVO.

São dedutíveis os juros de mora incidentes sobre multas de ofício, por se tratarem de compensação pelo atraso na liquidação de débitos e, assim, caracterizarem-se como despesa financeira. Entendimento fixado em Parecer Normativo da RFB, de observância obrigatória pelos julgadores administrativos.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE MULTAS E JUROS.

São tributáveis as receitas correspondentes a liquidação de multas e juros com a utilização de prejuízos fiscais e bases de

cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito do parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/09

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. OFENSA A PRINCÍPIOS DE DIREITO.

Ao julgador administrativo cabe aplicar a norma sem perquirir sobre a constitucionalidade ou legalidade do ordenamento, tarefa reservada ao Judiciário. Está correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, previsto na legislação em vigor.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 21/06/2004, conforme Termo constante à fl. 3595, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (14/09/2012), o recurso voluntário de fls. 640/683, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, como se vê, para justificar a glosa das despesas de juros, multas e encargos legais, o Auditor-Fiscal fez referência à planilha de débitos fiscais apresentada pela empresa (com valores de IRPJ, FINSOCIAL, PIS e COFINS), de períodos de apuração que vão de maio de 1989 a outubro de 2008. Diz que não apenas os valores das multas de ofício não são dedutíveis fiscalmente (IRPJ e CSLL), mas que também não o são os juros de mora incidentes sobre tais multas. Alega que esse juros devem seguir a regra de dedutibilidade dos tributos e multas sobre os quais incidem, não devendo ser, tal e qual, estas, passíveis de dedução para fins de IRPJ e de CSLL;

- que, no referido parcelamento, a Recorrente incluiu todas as dívidas vencidas até 30/11/2008 no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e, inclusive, o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), no Parcelamento Especial (PAES) e no Parcelamento Excepcional (PAEX);

- que, ao fazer a sua adesão ao parcelamento, a Recorrente, assim como todos os contribuintes que optaram por parcelar as suas dívidas, teve que consolidar os valores por ela devidos, incluindo, no referido cálculo, não apenas o valor principal da dívida, mas também, todos os acréscimos moratórios, que nos termos do art. 3º, inc. I, da Lei nº 11.941/2009, deveriam ser “restabelecidos à data da solicitação do novo parcelamento os valores correspondentes ao crédito originalmente confessado e seus respectivos acréscimos legais”;

- que o Auditor –Fiscal, referendado pelo v. acórdão recorrido-, na parte em que “foi a inércia da própria fiscalizada que impediu que as despesas correspondentes a período de apuração atingidos pelo prazo decadencial afetassem as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL.” (fl. 7 do Relatório da Ação Fiscal). Os procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Recorrente, como visto, representam a realidade de seu passivo tributário, não havendo como se admitir a glosa de despesas que, como visto, decorrem da aplicação das normas que regem o Parcelamento da Lei nº 11.941/09;

- que o Auditor-Fiscal- também acabou sendo referendado pelo v. acórdão recorrido – foi considerar que os juros de mora e os encargos da Procuradoria são meros “acessórios” dos tributos e das multas sobre os quais incidem e que, diante disso, devem seguir a regra de dedutibilidade da obrigação principal. Contudo, tratando-se de juros de mora, estes conservam sua natureza jurídica, independentemente da dívidas cujo atraso no pagamento eles visam a compensar. Tais juros, não se inserindo entre os remuneratórios de capital aplicado, são juros moratórios (ou compensatórios), inclusive no âmbito de obrigações tributárias;

- que, no entanto, nas multas compensatórias, como seu próprio qualificativo está a revelar, não pretendem punir o infrator da legislação tributária, mas a compensar o sujeito ativo pelas perdas financeiras com o atraso no pagamento do tributo que lhe era devido. Todos os acréscimos legais compensatórios, quer sejam cobrados a título de multa, quer sejam exigidos a título de juros, são integralmente dedutíveis, para fins de apuração do IRPJ ou da CSLL;

- que, tendo em vista sua natureza jurídica de acréscimo moratório de natureza eminentemente compensatória, os juros de mora são sempre dedutíveis do IRPJ e da CSLL, ainda que calculados sobre valores de penas pecuniárias punitivas, como as multas de ofício. A não dedutibilidade destas não se estende a qualquer acréscimo moratório exigido pelo seu não pagamento nos prazos regulamentares;

- que, diante de tudo o quanto foi exposto, conclui-se que os juros de mora, em virtude de possuírem natureza jurídica compensatória, são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente da origem do débito sobre os quais eles incidem (multas e/ou encargos). O fato de os juros terem sido calculados sobre as multas de ofícios e sobre os encargos legais sobre multas de ofício, não muda a natureza dos juros, que, como visto, sempre, e em qualquer circunstância, são considerados despesas financeiras da Pessoa Jurídica;

- que o não reconhecimento contábil, nos respectivos período gerados das obrigações tributárias, em nada alterou a situação da empresa perante o fisco, especialmente porque, no caso concreto, não ocorreu a redução ou postergação indevida de imposto, mas tão somente o aumento do valor dos prejuízos fiscais (IRPJ) e da base de cálculo negativa (CSLL);

- que, o Recorrente não fez qualquer pedido de restituição de IRPJ ou de CSLL, apenas escriturou despesas para futuro exercício de direito à compensação de prejuízos fiscais, as quais, mesmo que não tivessem sido escrituradas, não teriam influência imediata na postulação desse direito, que é imprescritível, a teor da legislação vigente;

- que, no ultimo item dos autos de infração, o Fisco pretende que sejam tratados, como “receita”, os valores dos juros e das multas liquidados com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativos da CSLL, tributável no período de apuração de adesão ao parcelamento disciplinado pela Lei nº 11.941/09;

- que, pelo contido na referida lei, o pagamento de multa e juros, na forma pó ela prevista, somente será assegurado se forem implementadas todas as condições do parcelamento, principalmente a sua total quitação. Por evidente, ao não serem cumpridas as obrigações do parcelamento, todos os encargos devem voltar ao estado anterior, assim como o próprio valor dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL;

- que se pudesse admitir como correto o entendimento do Fisco, no sentido de considerar como receita, sujeita a tributação, o valor correspondente a IRPJ e CSLL, decorrente dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa – hipótese que se levanta apenas para fins de

argumentação – dita receita, somente poderia vir a ser computada no momento em que se tornar definitiva. Como o parcelamento, ao que tudo indica, será rescindido, extinta também deve ser a cobrança dos tributos decorrentes do entendimento do Fisco;

- que a recorrente considera a penalidade que lhe foi aplicada, um flagrante abuso, diante da situação concreta, pois como ficou exaustivamente demonstrado nos itens precedentes, ela, simplesmente, adotou os procedimentos determinados na legislação de regência para quitar, com a utilização de prejuízos fiscais, as multas e os juros apurados como devidos, relativamente aos tributos que foram objetos do parcelamento instituídos pela Lei nº. 11.941/2009;

- que se leva em consideração, ademais, que a Recorrente, no exercício regular das suas atividades, sempre agiu de forma absolutamente transparente para o Fisco, nunca deixando de prestar as informações acerca dos seus procedimentos e nem se furtando de proceder à entrega de livros e documentos fiscais. A Recorrente jamais criou qualquer empecilho aos Agentes públicos no transcurso da fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

O trabalho fiscal apurou a existência das seguintes infrações: (1) indevida dedução de juros, multas e encargos incidentes sobre débitos de tributos; (2) indevida dedução de juros, multas e encargos incidentes sobre débitos de contribuições previdenciárias; e (3) exclusão indevida do lucro líquido – receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas. Passo a resumir cada infração.

Não há arguição de qualquer preliminar, razão pela qual a discussão se resume a matéria de mérito. Para facilitar a análise a ordem que será seguida será a mesma das infrações apuradas no Auto de Infração do IRPJ.

1 – DA ADESÃO AO PARCELAMENTO DA LEI Nº 11.941/2009.

EFEITOS:

Resta claro nos autos, que a recorrente contabilizou em março de 2009 todos os seus débitos tributários (principal e acréscimos) devidos até maio de 2009 a fim de que tais despesas fossem consideradas no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009.

A recorrente entende, que não teria havido desrespeito ao regime de competência, pois a própria Lei nº 11.941, de 2009 e a Portaria Conjunta PGFN/SRFB nº 2/2011 autorizam a apropriação das despesas incorridas, até o mês de maio de 2009, ou seja, que estaria equivocado o entendimento da autoridade fiscal lançadora, que considera indedutíveis juros, multas e encargos nos períodos que antecedem janeiro de 2004.

Sem razão a recorrente, já que os dispositivos invocados não tratam de dedutibilidade de despesas, nem trazem qualquer inovação acerca do período de competência para dedutibilidade de tributos, juros, multas e encargos atingidos pela decadência. Tal legislação apenas trata da consolidação do montante de dívidas para fins do novo parcelamento e indicação dos montantes disponíveis de prejuízo fiscal e de bases de cálculo negativas da CSLL. Não há que confundir regras de parcelamento com regras de dedução de despesas para fins apuração do lucro.

2 – DA GLOSA DE DESPESAS DE PERÍODOS ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA:

Da análise da questão, constata-se que houve inobservância do regime de competência na apropriação de despesas com juros, multas e encargos de débitos.

Por outro lado, verifica-se que a autuação considerou admissível a escrituração dessas despesas em período de apuração posterior, já que esta atitude não resultou

em prejuízo para o fisco. Evidentemente, que a autoridade fiscal considerou somente para aqueles períodos não atingidos pela decadência.

Em função do prazo decadencial foram glosadas as despesas anteriores a janeiro de 2004.

Alega a recorrente, que a eventual inobservância do período de competência não teria gerado falta ou insuficiência de recolhimento de impostos, eis que teria apurado prejuízo entre 1989 e 2003. A inexistência de critério temporal limitador do direito à compensação de prejuízos fiscais tornaria sem razão a fixação de um prazo decadencial.

É de se dizer, que, excepcionalmente, a dedução de despesas em período posterior ao qual competem pode ser aceita, desde que não traga prejuízo ao fisco. Mas essa não é a discussão do processo, dado que o autuante aceitou a dedução, em 2009, de despesas que competiam ao período 2004 e posteriores.

O litígio é sobre a possibilidade de serem deduzidas despesas que ocorreram há mais de cinco anos. Em outras palavras, o litígio é sobre a possibilidade de despesas que competem a períodos em que já se operou a decadência, influírem na apuração do resultado em períodos posteriores.

Não restam dúvidas de que, como regra, os fatos contábeis devem ser contabilizados nos exercícios em que ocorrerem. A razão é simples: a possibilidade de se computar receitas ou despesas em períodos diversos do da sua competência inviabilizaria, para fins societários e fiscais, a apuração do efetivo resultado do período. Eventuais ajustes de exercícios anteriores se consistirem em exclusões de despesas dedutíveis deveriam ser efetuadas no período de apuração a que se referem tais despesas. Assim, impossível a alteração da base de cálculo dos tributos em períodos já decaídos, mesmo que seja para apurar maior prejuízo fiscal. O transcurso do prazo decadencial se, por um lado, impede o fisco de efetuar lançamento para alterar a base de cálculo apurada, por outro, também impede o contribuinte de promover modificações que implicariam reduzir essa mesma base de cálculo, mesmo para apurar prejuízos fiscais. Nas relações jurídicas, principalmente, nas de caráter obrigacional, os prazos para extinção de direito decorrem do princípio da segurança jurídica e, assim, o prazo estabelecido pela legislação, no caso, para o direito de constituir o crédito tributário, deve ser o mesmo para que o contribuinte proceda à retificação dos dados que fez inserir em suas declarações apresentadas ao fisco. Em que pese a contribuinte tenha efetuado todos os ajustes em 2009, tais ajustes são de anos anteriores e assim tem que ser considerados. E, como bem assentado pelo autuante, a decadência faz extinguir um direito por ele não ter sido exercido no prazo de lei.

3 – DA GLOSA DE DESPESAS INCIDENTES SOBRE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS:

Observa-se, que sob o título acima a autoridade fiscal lançadora efetuou a glosa de despesas, da qual transcrevo as razões que justificaram a indedutibilidade:

H) Multas de mora vencidas em períodos de apuração anteriores a 01/01/2004 que continuavam sendo devidas em 31/03/2009;

I) Multas de mora vencidas em períodos de apuração posteriores a 01/01/2004 que não eram mais devidas em 31/03/2009;

J) Multas de mora vencidas em períodos de apuração anteriores a 01/01/2004 que não eram mais devidas em 31/03/2009;

O) Juros/TR incidentes sobre o principal em meses anteriores a janeiro/2004;

P) Juros incidentes sobre o principal em meses posteriores a março/2009;

S) Encargos calculados pelo contribuinte sobre multas que não eram devidas em 31/03/2009;

T) Encargos calculados pelo contribuinte sobre juros de meses posteriores a março/2009.

A recorrente alega, que as multas ainda eram exigíveis em março de 2009, quando foram computadas como despesa e somente haveria a redução das multas a contar da consolidação da dívida, em junho de 2011, segundo o cronograma implementado pela Portaria Conjunta PGFN/SRFB nº 2/2011. As reduções de multa não seriam automáticas, pois se o fossem, ficaria sem sentido o § único, do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009.

Ora, a Portaria Conjunta mencionada pela recorrente apenas dispõe sobre os procedimentos para fins de consolidação dos débitos para parcelamento e não estabelece – nem poderia fazê-lo – qualquer redução de penalidade, nem impõem – e não poderia fazê-lo – limitação temporal à retroação benigna de norma mais benéfica.

O § único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009 previu a possibilidade de exclusão do lucro líquido das receitas correspondentes à redução de multas, juros e encargos para pagamento à vista ou parcelamento. Ele trata, então, da desnecessidade de reconhecimento de uma receita, mas não trata de retroação benigna ou estabelece redução de penalidades.

Todos os eventuais efeitos dessa legislação sobre as multas tiveram eficácia a contar de 04/12/2008, data de publicação da MP 449/2008. Assim, em tendo a autoridade fiscal lançadora considerado dedutíveis somente aquelas multas de períodos não decaídos e pelo quantum que subsistiu após a aplicação da retroação benigna da referida MP, não há reparos a serem feitos ao lançamento.

Resta claro, nos autos, que a autoridade fiscal lançadora considerou que a multa de mora não pode exceder a 20%, por força da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Esse dispositivo manda aplicar a multa de mora constante do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, multa de mora máxima de 20%. Afora as glosas que se mantêm porque as multas de mora estavam vencidas em períodos anteriores a 01/01/2004.;

4 – DA EXCLUSÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DA CSLL:

Observa-se, que a contribuinte liquidou juros e multas com utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, como faculta a Lei nº 11.941, de 2009. A autoridade fiscal lançadora alega, que houve uma diminuição do passivo da fiscalizada, resultando em aumento de seu patrimônio e, com isso, haveria de a sociedade reconhecer uma

receita. Tal receita integraria as bases de cálculo do IRPJ e CSLL, tendo em vista a inexistência de autorização legal para sua exclusão.

Por seu turno a recorrente alega, que a compensação de prejuízos fiscais nunca foi considerada um benefício fiscal. A utilização de prejuízos e bases negativas nada mais seria do que a antecipação de um direito da contribuinte e não pode ser caracterizado como receita. Somente poderia haver a tributação caso houvesse um aumento de patrimônio da sociedade, o que não teria ocorrido. O direito à utilização dos prejuízos e bases negativas para quitação de multas e juros foi concedido sob condição, podendo ser extinto por eventual descumprimento das normas do parcelamento e, assim, se receita fosse, somente poderia ser computada no momento em que se tornar definitiva.

Não há dúvidas de que de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, passou a haver duas possibilidades para aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL: (1) utilizar o benefício fiscal previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995; (2) utilizar o benefício previsto nos §§ 7º e 8º da Lei nº 11.941/2009;

O primeiro desses benefícios trata de uma forma de compensação em que são confrontadas bases de cálculo negativas de períodos anteriores, com bases positivas do período em que o benefício é utilizado;

O segundo benefício (da Lei nº 11.941/2009) permite a quitação de dívidas que afetaram o lucro líquido de períodos de apuração anteriores com a utilização de um direito incerto. Isto porque os prejuízos fiscais poderiam ser utilizados se e caso a contribuinte viesse a apurar lucros e se a legislação assim permitisse nesse momento. A opção pela utilização dos prejuízos e bases negativas para quitar juros e multas pressupõe que se abra mão de uma expectativa de direito (dependente da ocorrência de lucros) por um direito líquido e certo (quitação daquelas dívidas).

Ora, a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para liquidação de multas e juros acarreta redução de um passivo da fiscalizada, resultando, então, em aumento do seu patrimônio. Tratar-se-ia, portanto, de receita, como reconhece o Conselho Federal de Contabilidade, o qual, por meio da Resolução CFC nº 1.121/08 e da Resolução CFC nº 1.374/11, dispõe que a diminuição de um passivo que resultar em aumento do patrimônio é uma receita.

Além disso, esse valor adicionado ao patrimônio líquido ficará à disposição da assembléia e/ou sócios e poderá ser distribuído a título de distribuição de lucros a qualquer momento.

Sendo receitas, tais valores integram o lucro líquido do período de apuração em que foram reconhecidas e, conseqüentemente, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Na legislação não existe qualquer autorização legal para sua exclusão do lucro líquido, através do LALUR.

Ciente de que tal benefício constitui receita, a contribuinte reconheceu contabilmente parte do ganho em 30/11/2009, com contrapartida a crédito de conta de resultado. Depois excluiu tais receitas do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Enfim, a exclusão do lucro líquido efetuado pela recorrente não é autorizada pela legislação. E não há previsão legal para exclusão das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL para quitação de multas e juros.

5 – DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA:

Resta claro nos autos, que a recorrente solicita a redução da multa de ofício aplicada, invocando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ora, inicialmente, há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

- 1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;*
- 2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;*

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
(...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se

ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Enfim, ao julgador administrativo cabe a obediência à norma expressa. No caso, a multa foi aplicada em consonância com o previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996: “Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007): I – de 75% (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.

Assim sendo, foi correta a aplicação de multa no percentual de 75%.

6 – DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:

Como se infere do relato, a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorre do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora mantida de forma parcial.

Em observância ao princípio da decorrência, e sendo certo a relação de causa e efeito existente entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir a totalidade das irregularidades apuradas, deve-se manter, em parte, o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências que a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Processo nº 11065.720138/2012-32
Acórdão nº **1402-001.478**

S1-C4T2
Fl. 28

CÓPIA