



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

Processo n° 11065.720139/2012-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.479 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de outubro de 2013
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente SOGAL SOCIEDADE DE ÔNIBUS GAÚCHA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

BAIXA DE VEÍCULOS DO ATIVO PERMANENTE. CONTABILIZAÇÃO.

A baixa de veículos do ativo permanente deve ser realizada pelo seu valor residual, o que implica na apuração correta da depreciação acumulada em conformidade com a legislação vigente e amparada na escrituração contábil da empresa.

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-calendário 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 QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. A prestação de informações de forma divergente de dados levantados pela autoridade fiscal, mesmo de forma reiterada, bem como a falta de apuração receitas de ganho de capital ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, já que ausente conduta material bastante para sua caracterização.

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 dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a qualificação da multa de ofício 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 em maior extensão 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)

Processo nº 11065.720139/2012-87
Acórdão n.º **1402-001.479**

S1-C4T2
Fl. 12

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.

CÓPIA

Relatório

SOGAL SOCIEDADE DE ÔNIBUS GAÚCHA LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 88.319.561/0001-07, com domicílio fiscal na cidade de Canoas, Estado do Rio Grande do Sul, à Rua Armando Fajardo, nº 301 – Bairro Igara, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 630/650, prolatada pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 655/695.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo - RS, em 01/02/2012, Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 518/536), com ciência pessoal, em 09/02/2012 (fls. 518), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.520.232,35 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuições, acrescidos da multa de ofício normal de 75%, multa de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e contribuição referente ao período relativo ao exercício de 2009, correspondente ao ano-calendário de 2010, respectivamente.

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

1 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. GLOSA DE DESPESAS COMPETENTES E PERÍODOS DE APURAÇÃO ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA: 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, de 1966 (CTN).

2 - GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE. CONTABILIZAÇÃO INCORRETA DO CUSTO NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE: Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e arts. 247, 248, 251, 356 e 418, § 1º, do RIR/99;

3 - 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: Infração capitulada no art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995; art. 218, 247, 248 e 250 do RIR/99 e art. 187 e 189 da Lei nº 6.404, de 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. 472/496), amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a ação fiscal, instaurada pelo Mandato de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF – F) nº 1010700 – 2011 – 01120 – 3, teve início em 09/09/2011, com ciência do termo de fls. 164 a 167. Os trabalhos fiscais foram executados da seguinte forma e amplitude: a) Verificação e análise, por amostragem, dos custos e despesas escriturados pela fiscalizada no ano – calendário 2009; b) Verificação, por amostragem, do resultado apurado na

alienação de bens do ativo permanente da fiscalizada no ano – calendário 2009; c) Verificação das exclusões do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, efetuadas pela fiscalizada no ano – calendário 2009;

- que na escrituração contábil da fiscalizada relativa ao ano – calendário 2009 constam lançamentos referentes à alienação de cinquenta e dois veículos de seu ativo imobilizado, conforme demonstrado na planilha I anexa ao presente relatório. Observa-se que, em todos os lançamentos contábeis efetuados, o valor baixado da depreciação acumulada dos veículos alienados corresponde à metade do valor do custo de aquisição abaixado;

- que por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 164 a 167 – itens 2 a 5), a fiscalizada foi intimada a demonstrar a composição dos saldos, em 31/12/2008, das rubricas contábeis do ativo imobilizado 1215-Ônibus e 1602 – Depreciação Acumulada – Ônibus. Em resposta, a fiscalizada apresentou planilhas nas quais foram relacionados setenta e cinco veículos de sua propriedade, bem como seus respectivos valores de aquisição, datas de aquisição e montantes de depreciação acumulada até 31/12/2008 (fls. 175 a 177 e 182 a 184). Analisando-se tais planilhas, verificou-se que nelas não estavam relacionados os cinquenta e dois veículos que foram vendidos pela fiscalizada no ano-calendário 2009;

- que dessa maneira, por meio de termo de Intimação Fiscal lavrado em 10/10/2011 (fls. 188 a 192), a fiscalizada foi intimada a apresentar relação na qual constassem as seguintes informações relativas aos veículos alienados em 2009: data da aquisição e de alienação de cada veículo; custo de aquisição de cada veículo; valor de alienação de cada veículo; depreciação acumulada de cada veículo até a data de alienação. Solicitou-se ainda que a fiscalizada comprovasse as informações prestadas mediante a apresentação de documentação hábil, e informasse o motivo de os veículos em questão não constarem nas planilhas apresentadas por ela em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização;

- que em resposta (fls. 193 e 194), a fiscalizada afirmou que havia encontrado dificuldades para obter a composição das contas do ativo imobilizado, devido à falta de controles internos “provavelmente ocasionada pelas sérias enfermidades as quais se encontrava o Sr. Hugo Wannmacher, contador da empresa na época, que veio a falecer em 09/04/2009” (sic). Afirmou ainda que as notas fiscais de compra de onze veículos alienados em 2009 haviam sido extraviadas e que havia recomposto os valores das contas do ativo imobilizado com base nas notas fiscais que conseguiu localizar (fls. 194 a 200). Anexou à resposta cópia dos documentos comprobatórios da alienação dos veículos vendidos em 2009 (fls. 201 a 209), bem como notas fiscais e contratos de aquisição dos chassis e das carrocerias de quarenta e quatro desses veículos;

- que analisando-se a resposta prestada, verificou-se, que trinta e oito dos veículos cuja documentação comprobatória da aquisição havia sido apresentada foram adquiridos por meio de arrendamento mercantil (leasing) (fls. 300 a 373 e 376 a 388). Nessa modalidade de operação, as contraprestações pagas são consideradas custo ou despesa operacional da pessoa jurídica, e o custo de aquisição a ser registrado no ativo imobilizado é o valor residual determinado para o exercício da opção de compra, conforme disposto no artigo 356 do RIR/99. No entanto, na relação apresentada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 10/10/2011 (fls. 195 a 200), a fiscalizada informou que o custo de aquisição dos veículos adquiridos por meio de arredamento mercantil, registrado em seu ativo imobilizado, correspondia ao valor total do leasing contratado;

- que de acordo com o disposto no artigo 418, §1º, do RIR/99, o ganho de capital relativo à alienação de bens do ativo imobilizado corresponde à diferença entre o valor de alienação do bem e o seu valor contábil, sendo que o valor contábil é definido como o valor de aquisição diminuído da depreciação acumulada;

- que em resposta (fl. 401), a fiscalizada apresentou os Livros Razão dos anos-calendários 1999 a 2005 e afirmou, verbalmente, que não havia localizado o Livro Razão do ano-calendário 1998. Cumpre citar, contudo, que cópia do razão da conta 1403-Ônibus relativo ao período de janeiro/1997 a dezembro/1998 foi obtida pela fiscalização no processo administrativo fiscal nº 11065.001908/2009-49, relativo ao arrolamento de bens da fiscalizada. Observa-se também que a escrituração contábil da fiscalizada relativa aos anos-calendário 2006 a 2009 havia sido apresentada em meio magnético à Secretaria da Receita Federal (RFB);

- que em relação aos veículos adquiridos pela fiscalizada por meio de arrendamento mercantil, ressalta-se que os Livros Razão apresentados (fls. 71 a 163) comprovam que a fiscalizada apenas registrava em seu ativo imobilizado o valor residual estabelecido para o exercício da opção de compra dos bens, cumprindo as disposições do artigo 356 do RIR/99. Por sua vez, as prestações do leasing eram, corretamente, registradas a débito da conta de resultado 4221-Arrendamento Mercantil;

- que em outras palavras, as planilhas apresentadas pela fiscalizada no curso do procedimento de fiscalização foram elaboradas com o único intuito de tentar adequar a composição do saldo das contas do ativo imobilizado 1215-Ônibus e 1602-(-) Depreciação Acumulada - Ônibus acumulada aos valores dos lançamentos escriturados na conta de resultado 6702-(-) Depreciação Acumulada – Ônibus;

- que com base no razão da conta 1602-(-) Depreciação Acumulada – Ônibus relativo ao período de janeiro/1999 a dezembro/2008 (fls. 83 a 154), verifica-se que historicamente a fiscalizada considera que os veículos de seu ativo imobilizado possuem vida útil de sessenta meses (cinco anos). A planilha 4 anexa ao presente relatório demonstra que, ao adquirir novos veículos, a fiscalizada passava a escriturar a título de despesas com depreciação, o valor das despesas escrituradas no mês anterior acrescido de um sessenta avos do valor dos novos veículos adquiridos. A Planilha 4 evidencia também que a fiscalizada somente deixa de depreciar os veículos adquiridos quando transcorridos sessenta meses da data de sua aquisição;

- que por sua vez, a Planilha 5 anexa ao presente relatório demonstra o valor baixado da depreciação acumulada dos veículos adquiridos e alienados entre 01/01/1999 a 31/12/2007. Observa-se que, invariavelmente, os veículos adquiridos há mais de cinco anos estavam totalmente depreciados;

- que a coluna “N” da Planilha 6 anexa demonstra os valores de depreciação acumulada dos veículos alienados no ano-calendário 2009, apurados pela fiscalização considerando-se a vida útil de sessenta meses. Na coluna “O” da Planilha 6 estão evidenciados os valores contábeis dos veículos alienados, quantificados de acordo com o disposto no artigo 418, §1º, do RIR/99, os quais devem ser considerados na apuração do ganho de capital das operações;

- que analisando-se as planilhas em questão, verifica-se que elas são tão inverossímeis quanto aquelas apresentadas em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 10/10/2011 (fls. 182 a 184 e 197 a 200). O que a fiscalizada fez nas planilhas de Fls. 459 a 471, apresentadas em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 05/12/2011, foi tomar os valores de aquisição relacionados pela fiscalização nas planilhas anexas ao termo, obtido com base nos Livros

Razão da fiscalizada, e, a partir deles, estabelecer os menores valores de depreciação acumulada matematicamente possíveis para os veículos alienados no ano-calendário 2009. Vale lembrar que quanto menor o valor da depreciação acumulada do bem alienado, maior o seu valor contábil (custo de aquisição menos a depreciação acumulada) e, em consequência, menor ganho de capital apurado quando de sua alienação;

- que assim, verifica-se que, para elaboração das planilhas de fls. 459 a 471, a fiscalizada: (1) calculou os valores máximos de depreciação admitidos (taxa de depreciação anual de 20 %) para os cento e noventa e oito veículos de sua propriedade que não foram alienados até 31/12/2009 (à exceção dos veículos de placas IGB2643 e LCB5517; (2) calculou a diferença entre o somatório desses valores (R\$ 5.696.016,34) e o saldo da conta 1602-(-) Depreciação Acumulada – Ônibus em 31/12/2008 (R\$ 6.056.919,42); e (3) dividiu essa diferença (R\$ 360.093,08 = R\$ 6.056.919,42 – R\$ 5.696.016,34) pelo somatório dos custos de aquisição dos cinquenta e dois veículos alienados no ano-calendário 2009 (R\$ 1.899.492,10), obtendo em uma taxa de depreciação acumulada de 19%;

- que posteriormente, a fiscalizada aplicou essa taxa de 19% a todos os veículos de sua propriedade que foram alienados no ano-calendário 2009, querendo fazer crer que os valores de depreciação acumulada de todos esses veículos, quando de sua alienação, correspondiam a apenas 19% de seus respectivos custos de aquisição. Ou seja, para elaboração das planilhas de fls. 459 a 471 a fiscalizada escancaradamente efetuou uma conta “de chegada” (partiu de um resultado desejado por ela para obter valores que quer fazer parecer verdadeiros). Apresentar tais planilhas a uma pessoa minimamente inteligente chega ser ofensivo;

- que conclui-se, então, que as três versões diferentes de planilhas apresentadas pela fiscalizada para demonstrar os valores de depreciação acumulada dos seus veículos do ativo imobilizado (fls. 182 a 184, 197 a 200 e 459 a 471) são inverossímeis. Dessa maneira, a depreciação acumulada dos veículos de propriedade da fiscalizada alienados no ano-calendário 2009 deve ser obtida utilizando-se as taxas de depreciação anuais usualmente adotadas por ela. Conforme anteriormente exposto, a Planilha 6 anexa ao presente relatório evidencia os valores contábeis dos veículos alienados em 2009, quantificados com a utilização desse critério, enquanto que no quadro A do presente relatório estão demonstradas as diferenças entre o custo considerado pela fiscalizada nas operações de alienação de veículos do ativo imobilizado realizadas no ano-calendário 2009 (Planilha I anexa ao presente relatório) e o custo apurado pela fiscalização (Planilha 6 anexa);

- que em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização (fls. 164 a 167 – item 7), a fim de comprovar lançamento contábil no valor de R\$ 10.697.965,18 efetuado em 31/03/2009 a débito da conta de resultado 6401-Juros Passivos, a fiscalizada apresentou planilha demonstrando que tal valor corresponde á soma dos juros incidentes sobre seis débitos de contribuições previdenciárias, com vencimento entre dezembro/1999 e novembro /20077 (fl. 187). Por sua vez, os juros contabilizados pela fiscalizada se referem a todo o período compreendido entre a data de vencimento dos débitos e o mês de março/2009, e não apenas ao 1º trimestre/2009;

- que verifica-se, portanto, que houve inobservância do regime de competência na apropriação das despesas com os juros em questão. A inobservância do regime de competência somente constitui fundamento para lançamento de ofício se dela resultar a 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, 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/2004 não é admitida para fins fiscais;

- que, no 1º trimestre/2009 a fiscalizada sequer deveria ter contabilizado a débito de contas de resultado quaisquer valores de juros referentes a exercícios anteriores. De acordo com o artigo 186, inciso I e § 1º, da Lei nº 6.404/76, os ajustes de exercícios anteriores devem ser escriturados diretamente em conta integrante do Patrimônio Líquido, sem transitar por conta de resultado e, conseqüentemente, sem afetar o lucro líquido do 1º trimestre/2009;

- que, por outro lado, para fins tributários, se os valores correspondentes a esse ajuste de exercícios anteriores forem despesas dedutíveis, eles podem ser excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- que, portanto, na apuração do lucro líquido e, conseqüentemente, 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 período anteriores a 01/01/2009. Em consequência, a fiscalização deveria glosar a totalidade dos valores competentes a períodos 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 devidos em 31/03/2009;

- que a glosa despesas competentes a períodos anteriores a 31/12/2003 decorre do fato de que a fiscalizada não pode efetuar exclusões do lucro líquido em períodos de apuração atingidos pela decadência, ainda que em tais períodos ela houvesse apurado prejuízos fiscais e base de cálculos negativos da CSLL. Ressalte-se que a jurisprudência administrativas e pacífica no sentido de que as bases de cálculos do IRPJ e da CSLL, sejam elas positivas ou negativas, não podem ser alteradas após o transcurso do prazo decadencial, quer por iniciativa da fiscalização, quer por iniciativa do contribuinte, conforme anteriormente reproduzido no presente relatório;

- que, assim sendo, qualquer exclusão do lucro líquido compreende um direito do contribuinte, que pode ou não ser exercido e que, como tal, esta sujeito à decadência. Vale dizer que a decadência corresponde à extinção de um direito por não ter sido executado no prazo legal. E não é a toa que a legislação tributária estabelece os prazos decadenciais. Ela o faz visando a consolidar uma situação concreta que perdurou por certo período, de modo a estabilizar situações jurídicas potencialmente litigiosas por força do decurso do tempo;

- que, em novembro/2009, a fiscalizada aderiu ao parcelamento débitos tributários previsto pela Lei nº 11.941/2009, manifestando o interesse de utilizar os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculos negativos 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, no entanto, a liquidação de juros e multas com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativos da CSLL corresponde a receita da fiscalizada que deve ser

tributada pelo IRPJ e pela CSLL no período de apuração em que ocorrer a adesão ao parcelamento na Lei nº 11.941/2009;

- que, os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL são utilizados para redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de um período de apuração qualquer. A base legal para tal utilização encontra-se nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/95;

- que, dessa maneira, as pessoas jurídicas que possuísem saldos de prejuízos fiscais e de base 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 artigos §§ 7º e 8 do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009;

- que a Lei nº 11.941/2009 não cria uma nova hipótese de compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL, mas sim uma possibilidade de liquidação de débitos. A lei oferece a possibilidade de que o contribuinte abra mão de um direito originalmente incerto (dependente de lucros tributáveis futuros) em troca de um direito líquido e certo (liquidação de juros/multas no parcelamento de débitos fiscais);

- que, qualquer exclusão do lucro líquido, para ser efetuada, necessita de previsão legal. Não há previsão legal, para exclusão das receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL para liquidação de juros e multas. Cumpre citar que a própria Lei nº 11.941/2009, que permitiu tal utilização, também previu a redução de multas e juros para quem optasse pelo parcelamento especial. Em relação às receitas decorrentes dessa “redução de multas e juros”, todavia, o artigo 4º, parágrafo único, da Lei nº 11.941/2009, de forma expressa, autoriza sua exclusão na apuração das bases de cálculos do IRPJ e da CSLL;

- que, tais alegações da fiscalizada não possuem qualquer respaldo na legislação ou nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade. Para fins tributários, o artigo 248 do RIR/99, define o lucro líquido do período de apuração como sendo a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, devendo ser determinado com observância dos preceitos da Lei Comercial;

- que, portanto, somente está previsto que a Provisão para IR (no caso, uma despesa) seja computada após o Resultado do Exercício Antes do IR. No caso em comento, as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL para liquidação de juros e multas deveriam ser classificadas como Outra Receita na estrutura da DRE estabelecida pela Lei nº 6.404/76 e, assim estarem incluídas no Resultados do Exercício Antes do IR, cujo valor, ajustado pelas adições, exclusões e compensações, caso positivo, é tributado pelo IRPJ e pela CSLL;

- que, a utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL para liquidação de multas e juros não pode ser classificada como uma “compensação”, termo que foi utilizado pelo contribuinte em trechos da resposta apresentada. A compensação somente ocorre quando há um confronto de direitos e deveres do mesmo gênero. No caso dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL, a compensação somente se dá quando eles são utilizados para reduzir o lucro real e a base de cálculo (positiva) da CSLL de um período de apuração posterior;

- que a compensação de prejuízos fiscais com lucros tributários é classificada como benefício fiscal, é mais evidente ainda que a utilização de prejuízos fiscais e bases de

cálculos negativos da CSLL para liquidação de multas e juros também se classifica como tal. Isso porque, nessa utilização, sequer são arguíveis as razões que a fiscalizada 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, assim, não é lícito ao contribuinte alegar que as receitas decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL não podem ser tributadas porque elas se originam de um direito que não seria tributável (a possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais com lucros tributáveis), uma vez que a fiscalizada sequer efetivamente possuía tal direito;

- que não satisfeita em obter o ganho relacionado ao benefício fiscal previsto nos §§ 7º e 8º do artigo 1º da Lei nº 11.941/2009, oriundo de sua própria ineficiência (a capacidade de gerar prejuízos), a fiscalizada ainda quer que esse ganho não seja tributado. Em outras palavras, a intenção da fiscalizada é socializar e isentar o resultado de sua ineficiência;

- que, não tem qualquer fundamento a afirmação da fiscalizada de que “que os valores dos prejuízos fiscais não podem caracterizar receita pela mesma razão que não são despesas os valores provisionados para pagamento do IRPJ e da CSLL”. Tanto a legislação (artigos 249, inciso IX, 344, §2º, do RIR/99, artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.316/96 e artigo 41, § 2º, da Lei nº 8.981/95) quanto às normas contábeis (Resolução CFC nº 686/1990 e Resolução CFC nº 1.185/2009) caracterizam as provisões para pagamento do IRPJ e da CSLL como despesas;

- que a legislação tributária estabeleça que as despesas com provisão para o IRPJ e CSLL são indedutíveis, isso não altera o fato de que as provisões para pagamento desses tributos são despesas. Tampouco isso serve para descaracterizar o fato de que o ganho decorrente da utilização dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL para liquidação de multas e juros é uma receita, bem como de que essa receita deve ser tributada;

- que sobre os valores de IRPJ e CSLL a pagar apurados em decorrência das infrações descritas nos itens 3.2 e 3.3 do presente relatório esta sendo aplicada a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redução dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007;

- que a multa de ofício qualificada, de 150%, esta prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 14 da Medida Provisória nº 3351/2007 e pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007. Sua aplicação esta relacionada às circunstâncias previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em sua peça impugnatória de fls. 548/585, instruída pelos documentos de fls. 586/629, apresentada, tempestivamente, em 09/03/2012, o autuado 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:

- que no ano de 2009, a Impugnante realizou a venda de uma parte da frota de seus veículos, tendo apurado, por isso, ganho de capital;

- que esses veículos foram adquiridos entre os meses de junho de 1997 a fevereiro de 2005, sendo que parte deles teve, como custo de aquisição, o “o valor residual”

apurado ao término dos contratos de arrendamento mercantil, com o aliás, foi reconhecido no Relatório Fiscal;

- que quando esses veículos foram alienados, o que aconteceu nos 2º, 3º e 4º trimestres de 2009, por não dispor de todos os elementos que pudessem servir de base para apuração do efetivo resultado, a Impugnante optou por considerar, como “valor residual”, a importância de R\$ 1.965.502,50, o qual, deduzido do valor da alienação, que foi de R\$ 1.560.000,00 gerou uma perda de capital de R\$ 405.502,50;

- que posteriormente, depois de iniciados os trabalhos de fiscalização, a Impugnante foi intimada a prestar uma série de informações vinculadas às operações de vendas dos referidos veículos, tais como: data de aquisição e de alienação de cada veículo; seu custo de aquisição; valor de alienação; depreciação acumulada até a data da alienação, bem como a apresentação de documentação hábil. Dita intimação foi respondida, considerando os elementos que foram localizados nos controles da empresa, os quais não foram, no seu todo, aceitos pela Fiscalização;

- que ao analisar os dados constantes da Planilha 5, elaborada pelo Fisco, o que se constata é exatamente o contrário, ou seja, que os veículos não eram depreciados à taxa de 20 % ao ano, e que, portanto, as informações prestadas, quanto a este fato, pela impugnante, estavam corretas. Apenas a título de exemplo, e ainda, se reportando a Planilha 5, basta ver o que consta com relação ao primeiro veículo da lista, o de placas IHJ4209, que foi adquirido em 30/06/2002 e vendido em 31/08/2004, para o qual, foi baixada uma depreciação de 30%, para um período equivalente a 2,17 anos;

- que é possível concluir, pela narrativa feita pelo Fisco, nas páginas 5 e 6 do Relatório da Ação Fiscal que, muito provavelmente, não foram corretamente interpretadas as informações prestadas pela empresa em resposta às intimações, em razão do que foram apuradas as diferenças de valores indicadas tanto no “Quadro A” (pág. 4 e 5 do Relatório da Ação Fiscal) quanto no último parágrafo da pág. 6. “Por isso, afirma a Impugnante que é inverídica a afirmação feita pelo Fisco no sentido de que “para elaboração das planilhas de fls. 459 a 471 a fiscalizada escancaradamente efetuou uma conta de chegada”. Essa afirmativa, com todas as vênias, beira as raias do absurdo;

- que não pode assim, considerar-se como corretos os valores indicados na “Coluna N” da Planilha 6 – Elaborada pelo Fisco, tendo em vista que nela foram consignadas importâncias que não correspondem ao que efetivamente foi objeto de depreciação. A impugnante está juntando aos autos o “Anexo 02”, contendo um detalhado demonstrativo com informações precisas com relação aos bens alienados no ano de 2009, tais como: (a) o efetivo “Valor Original Corrigido (R\$ 1.899.492,10); (b) a “Depreciação Acumulada (R\$ 1.520.730,37) e, (c) o “Valor Residual (R\$ 378.761,73) (Doc. 3);

- que por meio do “Anexo 3” (Doc. 5) a Impugnante indica qual o efetivo ganho de capital apurado em cada trimestre, o que foi apurado pelo Fisco e a respectiva diferença, para fins de abatimento dos “prejuízos fiscais acumulados”;

- que como se vê, á luz de todos os elementos que instruem esta impugnação, especialmente os Anexos 1, 2 e 3, cujos dados foram extraídos dos registros contábeis da empresa, é imperioso que se determine o refazimento dos cálculos, para fins de determinação dos efetivos montantes devidos a título de IRPJ e de CSLL;

- que sobre os valores apurados como devidos a título de IRPJ e de CSLL, a partir das diferenças indicadas pelo Fisco, tal como demonstrado no quadro inserido no subitem 2.1.11, foi aplicada a multa de 150%, tendo sido indicado, como fundamento legal, o disposto no art. 44, Inciso I e §1º da Lei nº 9.430/96;

- que no subitem 5.2 do Relatório da Ação Fiscal, o Fisco procurou justificar a aplicação de gravosa penalidade, tomando por base tão somente o fato de a Impugnante ter apresentado informações desencontradas, nas respostas dadas a duas intimações, como se isso pudesse caracterizar a ocorrência de dolo, fraude ou conluio;

- que por pertinente, que o contador da Impugnante, durante muitos anos, Sr Hugo Warmmacher, faleceu em abril de 2009, sendo que o empregado que o substituiu no setor contábil da empresa efetivamente encontrou dificuldades em fornecer, com precisão, todos os elementos requisitados pelo Fisco. Esse fato foi comunicado ao Fisco, que, simplesmente o desconsiderou para aplicação da multa neste patamar. Não houve, como quer fazer crer o Fisco, nenhum intuito de obstruir os trabalhos da fiscalização ou de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, tanto é que, todos os documentos de que o Fisco necessitou para realizar seu trabalho, foram disponibilizados;

- que o dolo, a fraude ou o conluio, devem ser efetivamente comprovados pelo Fisco, para justificar a aplicação da multa de 150%, não bastando, para tanto, tomar por base simples equívoco cometidos pelo contribuinte;

- que o fato de o contribuinte ter incorrido em equívoco ao prestar informações ao Fisco, está longe de ser tipificado como sendo dolo, fraude ou conluio, ainda mais quando no presente caso, o novo responsável pelo setor de contabilidade da empresa, encontrou dificuldades em localizar controles que haviam sido feitos pelo seu antecessor, que faleceu;

- que houve, no mínimo, interpretação excessiva do disposto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Em razão do que deve ser cancelada a exigência tributária que está sendo imposta à Impugnante, ou, então, reduzida a multa para o percentual de 75%;

- que o fato de o Fisco ter aplicado a multa, no patamar de 150%, sob o singelo argumento de que o contribuinte, ao responder as intimações, teria fornecido informações desencontradas – e isso após ter sido informado das dificuldades que o novo responsável pela contabilidade da empresa estava enfrentando para recompor a conta de depreciação acumulada – representa flagrante afronta ao princípio da razoabilidade, segundo o qual, ao aplicar a lei, devem, os Agentes Fiscais, respeitar os critérios aceitáveis do ponto de vista racional, considerando, inclusive, o que de, ordinariamente, pode acontecer;

- que no dia 31 de março de 2009, a Impugnante efetuou, a débito de conta de resultado – Juros Passivos -, um lançamento no valor de R\$ 10.697.965,18. Intimada a demonstrar a origem de tal montante, a autuada informou ao Fisco que se trata de juros incidentes sobre débitos de contribuições previdenciárias, com vencimento entre dezembro de 1999 e novembro de 2007 (fl. 187);

- que portanto, o Auditor-Fiscal embora reconhecendo que a empresa arcou com prejuízos contábeis e fiscais em todos os períodos de competência desses débitos, concluiu que ela decaiu do direito de deduzir as correspondentes despesas operacionais. Diante disso, glosou a dedução das despesas anteriores a 01/01/2004, procurando embasar essa glosa fiscal nos artigos 898, 898, e 900 do RIR, nos artigos 165 e 168 do CTN e em julgados do CARF;

- que em decorrência desse entendimento – equivocadamente, como logo em seguida demonstrará -, foram glosados R\$ 1.744.802,177 de despesas com juros, cujo direito à dedução, segundo o Fisco, teria decaído no 1º trimestre de 2009;

- que no referido parcelamento a Impugnante 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). (Doc. 7);

- que dessa forma, no mês em que foi efetuado o requerimento de adesão ao Parcelamento da Lei nº 11.941/09 (novembro/2009), o montante total devido pela Impugnante no âmbito da SRFB, PGFN e INSS, até 30/11/2008, era resultante da soma (i) do principal (ii); das multas; (iii) dos juros de mora; (iv) dos encargos legais; e (v) dos honorários devidos nas execuções fiscais dos débitos previdenciários;

- que o Fisco dá a entender que somente podem ser considerados os juros incorridos a partir de janeiro de 2004, não sendo admitida a dedução de tais despesas, de períodos anteriores a essa data, como se, após o vencimento daquelas obrigações, as contribuições previdenciárias que deixaram de ser pagas, não sofressem a incidência de nenhum acréscimo legal (juros, multas e encargos da Procuradoria), o que, com a devida vênia, é um absurdo;

- que ao fazer a sua adesão ao parcelamento, a Impugnante, 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 (também os juros), que nos termos do art. 3º, inciso 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 ademais, como já referido, ao aderir ao Parcelamento da Lei nº 11.941/09, a Impugnante confessou todas as suas dívidas vencidas até 30/11/2008, na SRFB, PGFN e INSS, nele incluindo, também, o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), no Parcelamento Especial (PAES) e no Parcelamento Excepcional (PAEX);

- que é equivocadamente o entendimento do Auditor-Fiscal, na parte em que ele afirma que “foi a inércia da própria fiscalizada que impediu que as despesas correspondentes a períodos de apuração atingidos pelo prazo decadencial afetassem as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL...” (fl. 10 do Relatório da Ação Fiscal). Os procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Impugnante, 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 todavia, como já se explanou alhures, o fato de a empresa ter aderido ao Programa de Parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09 é de suma importância para determinar a data do regime de competência para o lançamento desses juros. No caso, como dito, essas despesas foram contabilizadas de acordo com o disposto no art. 4º, inciso I, da Portaria Conjunta PGFN/RFN 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 nº 11.941/09 foi sancionada), sendo esta, portanto, a data a ser considerada, para fins de reconhecimento do regime de competência;

- que não pode ficar sem registro que, conforme reconhecido pelo próprio Fisco, as despesas se referem a períodos de apuração em que foram apurados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL (fl. 7 do Relatório da Ação Fiscal). Sendo assim, o fato de a Impugnante ter registrado contabilmente, em 2009, juros que efetivamente eram devidos desde dezembro de 1999 não gerou nenhuma falta ou insuficiência de recolhimento de tributos;

- que portanto, ao ser introduzido, no nosso ordenamento jurídico, a compensação de prejuízos fiscais com lucros futuros, somente poderia ser feita dentro do prazo decadencial dos três anos (exercícios) que se seguiam à apuração desses prejuízos. Decorrido esse prazo, a pessoa jurídica decaía de seu direito compensatório, ainda que mantivesse, em seus controles fiscais, extra contábeis, valores de prejuízos a compensar;

- que esse regime de compensação de prejuízos e de decadência do respectivo direito perdurou até o advento do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual, em seu artigo 64 e parágrafos, alterou o regime de compensação de prejuízos fiscais, principalmente no tocante ao prazo decadencial, que foi aumentado de três para quatro anos;

- que todavia, nesse vai-e-vem da legislação tributária de nosso País, a inexistência de prazo decadencial para o exercício do direito compensatório veio a ser afastada com o art. 12 da Lei nº 8.541/92, quando foi estabelecido que os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderiam ser deduzidos do lucro real em até 4 (quatro) anos-calendário subsequentes ao ano de apuração;

- que em 1995, a Lei nº 8.981, em seus artigos 42 e 58, pela segunda vez nesse histórico da compensação de prejuízos fiscais, aboliu esse critério temporal limitador do direito à compensação, estabelecendo outro limite, determinando que, a partir de janeiro de 1995, o lucro líquido ajustado somente poderia ser reduzido por dedução da base de cálculo negativa (CSLL) ou prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, em no máximo 30% (trinta por cento). Esse limite quantitativo de compensação de prejuízos fiscais ou de bases de cálculo negativas da CSLL foi mantido pela Lei nº 9.065/95;

- 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 traz, um prazo decadencial que não mais vigora;

- que o não conhecimento 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 não pode, a empresa, ser penalizada, como quer o Fisco, com o não reconhecimento da dedutibilidade de valores que afetam diretamente o seu resultado tributável, sob pena de, por vias transversas, a qualquer momento futuro, ter que se submeter à tributação de uma parcela do seu patrimônio, o que afronta a própria legislação do Imposto de Renda, a partir de orientações contidas na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, segundo os quais, somente a renda pode ser objeto de tributação;

- que é certo que a empresa se utilizou de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL para liquidar juros e multa do parcelamento da Lei nº 11.941/2009, que perfaziam o montante de R\$ 3.371.458,00, o que não foi aceito pelo Fisco;

- que é importante deixar bem claro que a compensação de prejuízos fiscais, instituto antiquíssimo da legislação do imposto de renda (da Lei nº 154, de 1.947), jamais, em todos os tempos, foi considerada um benefício fiscal;

- que o levantamento de balanço, ao final de cada exercício social, e a adequação de seu resultado (positivo ou negativo) aos parâmetros fiscais, para fins de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do Exercício – CSLL, representam um corte, não um ruptura, no fluxo normal da vida empresarial. Por isso que o lucro contábil, o prejuízo contábil, o lucro real e o prejuízo fiscal, assim seccionados, não comprometem a continuidade do ente empresarial, mas se projetam para os exercícios futuros, anuais, ao término dos quais serão feitos novos cortes no tempo, para fins de novas apurações temporais de lucro/prejuízos sociais, de lucros tributáveis ou de prejuízos fiscais bases de cálculo negativas de CSLL compensáveis, nos termos das legislações de IRPJ e da CSLL;

- 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 nº 11.941/2009;

- que contabilmente, o procedimento realizado pela Impugnante, em 30/11/2009, foi o seguinte: Primeiramente, ela baixou os saldos das contas do ativo não circulante (Prejuízos Fiscais a Recuperar e Base Negativa CSLL a Recuperar), com o lançamento da contrapartida a débito da conta do passivo não circulante (Parcelamento Lei 11.941/09), onde estavam lançadas as suas dívidas tributárias. Na mesma data, ou seja, em 30/11/2009, foram também efetuados lançamentos a crédito nas contas de resultado (Provisão p/ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Provisão p/ imposto de Renda Pessoa Jurídica), com contrapartida a débito da conta do passivo não circulante (Parcelamento Lei 11.941/09), liquidando, assim, juros e multas com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL que estavam controlados na parte B do LALUR;

- 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 em decorrência disso, o direito à utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL é concedido sob condição. Assim, se descumprido o pagamento, dito direito ou benefício restará extinto em sua totalidade. Ora, como o parcelamento em que empresa aderiu, instituído pela já referida Lei 11.941/2009, determina que o pagamento será realizado em 180 meses, é evidente que até a ocorrência do respectivo evento, dito “benefício” ainda não se materializou, razão pela qual, não pode ser reconhecido o correspondente valor como receita;

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

- que por tudo isso mostra-se equivocado o raciocínio do Auditor-Fiscal, na parte em que o mesmo defende que o “benefício” da utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL está subordinada a uma condição resolutiva e que, por isso, o Parcelamento concedido à Impugnante produz, normalmente, “TODOS” os seus efeitos, desde a data do ato ou da celebração do negócio jurídico (fl. 26, do Relatório da Ação Fiscal). Isto porque, se de um lado é correto admitir que o parcelamento concedido à Impugnante gera alguns efeitos (como, por exemplo, o dever de efetuar o pagamento mensal da parcela), de outro não menos a verdade é que a quitação dos juros e das multas, depende de uma condição suspensiva, qual seja, a quitação do parcelamento;

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

- que sendo assim, mesmo 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 poderá ser computada no momento em que se tornar definitiva;

- 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 admitidos na legislação de regência para quitar, com a utilização de prejuízos fiscais, as multas e juros apurados como devidos, relativamente aos tributos que foram objeto do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009;

- que por isso é que entende, ela, que deve ser desclassificada a multa aplicada, de 75%, substituindo-a por outra de, no máximo, 20%, notadamente porque os autos de infração ora impugnados somente foram lavrados em decorrência de uma interpretação equivocada da fiscalização, que entendeu não ser possível o reconhecimento contábil de todos os encargos retro referidos, gerados no período anterior a janeiro de 2004, olvidando-se de que se trata de uma imposição legal.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, em 31 de maio 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:

- que o relatório da ação fiscal declara que na escrituração contábil da fiscalizada, relativa ao ano-calendário de 2009, constavam lançamentos referentes à alienação de cinquenta e dois veículos do seu ativo imobilizado. A partir dessa escrituração, a fiscalização construiu a Planilha 1 (fl. 497) que demonstrava que, em todos os lançamentos contábeis efetuados, o valor baixado da depreciação acumulada dos veículos alienados correspondia à metade do valor do custo de aquisição baixado. Ora, seria realmente inadmissível acreditar, conforme bem concluiu a fiscalização, que veículos adquiridos em

períodos tão diversos no tempo (entre os anos de 1997 a 2005 – Planilha 3 – fls. 503 a 511), e alienados em 2009, fossem todos baixados com idêntica depreciação acumulada de 50%. Aceitar essa possibilidade, corresponderia a se admitir que veículos adquiridos em 1997 estariam sendo depreciados a uma taxa média anual em torno de 4,17% a.a. (24 anos de depreciação) enquanto aqueles adquiridos em 2005 estariam sendo depreciados a taxas de 12,5% (8 anos de depreciação), sem que nenhuma razão houvesse para esse procedimento;

- que é comum que as empresas utilizem sempre a máxima taxa de depreciação permitida pela legislação, pois isso possibilita a redução na base de cálculo tributável em cada período de apuração. As taxas de depreciação podem variar dependendo do tipo de veículo e da forma de utilização do mesmo. Em regra, para veículos em condições normais de utilização, a taxa de depreciação média anual máxima permitida é de 20% (5 anos de depreciação). Não há lógica na contribuinte utilizar uma taxa menor do que a permitida pela legislação, pois estaria aumentando a sua base de cálculo tributável (ou seja, pagando mais imposto). Mais difícil ainda seria a contribuinte compor um tal conjunto de taxas de depreciação distintas de forma que veículos adquiridos em anos tão variados, e vendidos num mesmo ano, assumissem todos a mesma depreciação acumulada de 50%, como mencionado acima;

- que ressalta-se que a fiscalização concedeu a contribuinte várias oportunidades para que justificasse a utilização das taxas de depreciação que resultaram nos valores residuais dos automóveis vendidos em 2009;

- que na primeira oportunidade, por meio de termo de início de fiscalização, a contribuinte enviou planilha onde sequer havia os cinquenta e dois veículos que foram vendidos pela fiscalizada no ano-calendário de 2009;

- que na segunda oportunidade, por meio do termo de intimação fiscal lavrado em 10/10/11, a contribuinte enviou uma resposta incompleta (fls. 194 a 200), sem a totalidade dos veículos vendidos (apenas 44 desses veículos – fls. 300 a 399), declarou que o custo de aquisição dos veículos adquiridos por meio de arrendamento mercantil fora registrado em seu ativo imobilizado pelo valor total do leasing contratado (quando o correto seria contabilizar como custo operacional o pagamento das contraprestações do leasing e o custo de aquisição como o valor residual determinado para o exercício da opção de compra – esse procedimento, aliás, foi posteriormente constatado como correto pela fiscalização, apesar da informação incorreta da contribuinte) e notas fiscais de compra de veículos com valores inferiores aos incluídos na planilha, o que obrigou a fiscalização a apurar todos esses valores pela contabilidade da empresa, e que resultou na elaboração da Planilha 2 (fls. 498 a 502), cuja composição em nada se assemelhava às planilhas anteriormente enviadas pela fiscalizada;

- que na terceira oportunidade que teve para justificar os valores das taxas de depreciação utilizadas, em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 05/12/11 (fls. 404 a 437), a contribuinte alegou (fls. 457 a 471) que depreciou os veículos alienados em 2009 a taxas inferiores a permitida pela legislação, e anexou planilhas (anexos 01 e 02) que demonstrariam essa justificativa. Porém, a planilha que tenta demonstrar a composição da conta de veículos em 31/12/08, constante do Anexo 01 (fls. 459 a 467), ao contrário do que alega a contribuinte, indica que ela efetivamente utilizava normalmente uma taxa de depreciação em torno de 20% ao ano. Dos 262 veículos informados nessa planilha, todos aqueles adquiridos há mais de 5 anos (74 veículos) já haviam sido totalmente depreciados, 121 veículos apresentavam taxas de depreciação entre 19,71% a. a. e 20,50% a. a.,

2 veículos apenas apresentavam taxas de depreciação de 10,13% a.a. e 10,34% a.a. e unicamente os veículos informados nessa tabela como alienados em 2009 (os 65 veículos restantes) apresentavam taxas anuais de depreciação completamente atípicas (entre 1,65% a.a. a 4,85% a.a.). Não resta dúvida de que a taxa de depreciação anual normalmente empregada pela contribuinte era em torno de 20 % a.a., como concluiu a fiscalização, e que as taxas utilizadas na baixa dos veículos alienados em 2009 foram manipuladas para tentar ludibriar a fiscalização. E foi com a taxa de 20% a.a. que a fiscalização, corretamente, apurou a efetiva depreciação acumulada dos veículos alienados em 2009. Por sua vez, a planilha dos veículos alienados em 2009, constante do Anexo 02 (fls. 468 a 470) demonstra, de forma incontestada, a tentativa da contribuinte de fraudar as informações apresentadas à fiscalização, quer porque atribuiu a “todos” os veículos alienados em 2009, e adquiridos entre os anos de 1997 e 2005, uma mesma taxa de depreciação acumulada de 19% (utilizando taxas de depreciação anuais atípicas entre 1,65% e 4,85% sem a menor justificativa), quer porque a atribuiu unicamente para o conjunto de veículos vendidos em 2009. Para isso acontecer seria necessário que a contribuinte anteviesse, quando da aquisição de cada veículo, desde 1997, que ele seria vendido em 2009 e, para esse conjunto específico, utilizar uma combinação de taxas de depreciação variadas (e que normalmente não utiliza em sua empresa para outros veículos) o que seria praticamente impossível de ocorrer e igualmente de justificar;

- que agora, na impugnação, vem a contribuinte apresentar uma quarta versão de planilhas para justificar a forma de contabilização da depreciação acumulada dos mesmos veículos vendidos em 2009 e que, segundo argumenta, em “minudente trabalho de auditoria”, teria apurado não apenas o saldo da depreciação acumulada existente em 31/12/08 (Doc. 4 Anexo 01 – fls. 603 a 611), como também a efetiva depreciação aplicada sobre cada um dos veículos alienados em 2009 (Doc 3 Anexo 02 – fls. 599 a 601);

- que entretanto, o referido Doc. 4 (Anexo 1 planilha com demonstração da conta de veículos em 31/12/08 fls. 603 a 611) contém uma tabela com a mesma estrutura e valores de veículos da tabela constante no Anexo 01 da resposta da contribuinte (fls. 459 a 467) ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 05/12/11 (fls. 404 a 437). A análise desse documento permite a mesma conclusão feita anteriormente, ou seja: dos 262 veículos informados nessa planilha, todos aqueles adquiridos a mais de 5 anos (74 veículos) já haviam sido totalmente depreciados, 121 veículos apresentaram taxas de depreciação entre 19,33% a.a. e 20,50% a.a., 2 veículos apresentaram taxas de depreciação de 10,88% a.a. e 11,11% a.a., mas, agora, os veículos informados como alienados em 2009 (os 65 veículos restantes) tiveram suas taxas de depreciação anuais simplesmente alteradas de 1,65% a.a. a 4,85% a.a. (correspondente aos idênticos 19% de taxa de depreciação acumulada para todos esses 65 veículos, constante na planilha anterior) para o intervalo de 7,11% a 17,62% (para os mesmos veículos), sem que nenhuma informação adicional fosse fornecida pela contribuinte para explicar essa súbita alteração generalizada das taxas de depreciação somente dos veículos alienados, nem que fosse essa mudança comprovada pela contabilidade da empresa;

- que enquanto na tabela anteriormente enviada à fiscalização (fls. 468 a 470), a contribuinte afirmava utilizar taxas de depreciação dos veículos vendidos em 2009 no intervalo de 1,65% a.a. a 4,85% a.a., correspondendo a uma igual taxa de depreciação acumulada de 19% para “todos” esses veículos, agora ela vem dizer que essas taxas, na realidade, variariam de 6,51% a.a. a 18,19% a.a. (fls. 599 a 601). Isso representa uma variação de 410,49% (soma das diferenças das taxas de depreciação informadas pela contribuinte nas duas tabelas enviadas à fiscalização)! Primeiramente, cabe salientar que não foi incluída na impugnação nenhuma explicação para a alteração generalizada das taxas anteriormente informadas à fiscalização. Em segundo lugar, não houve nenhuma explicação do porquê dessa alteração ter ocorrido “somente para os veículos vendidos em 2009”. Em terceiro lugar, não há qualquer explicação sobre o porquê dos veículos da frota vendidos em 2009 (e, ressalta-se,

somente esses) possuem taxas de depreciação diferentes dos demais veículos não vendidos; em regra, se os veículos são utilizados para um mesmo fim, não deveriam sofrer depreciações diferentes. Além disso, é bastante incomum, como já mencionado, uma empresa não utilizar a máxima depreciação permitida pela legislação, pois esse procedimento reduz a base de cálculo tributável;

- que nas planilhas anexadas na impugnação, a contribuinte simplesmente definiu, sem nenhum critério ou explicação plausível, taxas de depreciação anuais em muito inferiores às que normalmente utilizava nos demais veículos da frota, porém agora com o cuidado de manter ao menos uma compatibilidade com o ano de aquisição, já que seria praticamente impossível, como já mencionado, justificar uma taxa de depreciação acumulada de 19% igual para todos os veículos vendidos em 2009 (e somente eles) e adquiridos entre 1997 e 2005;

- que resumindo, na apresentação das novas planilhas na impugnação, não há nenhuma explicação sobre as alterações generalizadas nas taxas de depreciação anuais, nem tampouco por que essas alterações foram aplicadas apenas para os veículos alienados em 2009 ou o porquê das taxas serem diferenciadas para esses veículos, além da não comprovação dos registros contábeis que subsidiaram os valores nelas constantes. Como regra, a prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual;

- que na impugnação, a contribuinte argumenta que a Planilha 5 (fl. 513), constante do relatório da fiscalização, comprovaria que a empresa também utilizava taxas de depreciação menores do que 20% a.a. Porém, dos 42 veículos constantes dessa planilha com mais de um ano de uso antes da venda, invariavelmente, como afirma a fiscalização, os veículos adquiridos há mais de cinco anos (23 veículos) estavam totalmente depreciados, 6 veículos apresentavam taxas de depreciação igual ou próxima a 20% a. a., e apenas 13 veículos apresentavam taxas menores do que 17 % a.a. (entre 10% a. a. e 15% a.a.). Estas últimas, contudo apresentavam depreciações acumuladas semelhantes e, ao menos apresentavam alguma lógica com relação ao seu montante, relativamente aos intervalos entre a aquisição e a alienação dos veículos. Ao contrário, o percentual de depreciação acumulada informada na planilha apresentada à fiscalização (fls. 468 a 470) era “idêntico” (19%) para todos os veículos vendidos em 2009 e adquiridos no período de 1997 a 2005, o que se mostra inconsistente (deveria haver uma depreciação acumulada menor quanto mais novo o ano aquisição). Por sua vez, essa idêntica taxa acumulada de depreciação correspondia a utilização de taxas de depreciação entre 1,5 % a.a. e 4,5% a.a., em muito inferiores das normalmente utilizadas na baixa de seus veículos e constantes da planilha 5 (mais do que 50% inferior a taxa mais baixa nela constante). Isso sem contar, como já mencionado anteriormente, que seria necessária uma coincidência improvável a ponto de combinar taxas de depreciação tão diferentes entre si, utilizadas quando da aquisição dos veículos em períodos tão distintos (de 1997 a 2005), de tal forma que em 2009 resultasse numa taxa de depreciação acumulada de 19% para todos esses veículos vendidos;

- que além disso, como já mencionado antes, a tabela que demonstra a composição da conta veículos em 31/12/08 (Anexo 01 da resposta da contribuinte (fls. 459 a 467) ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 05/12/11 – fls. 404 a 437) não deixa dúvidas quanto a taxa de depreciação anual utilizada normalmente pela contribuinte (em torno de 20% a.a.);

- que quanto à alegação da contribuinte de que forneceu todos documentos solicitados durante a ação fiscal, como que para justificar que não houve dolo em sua ação, ressalta-se que esta é a sua obrigação legal e em nada agrega para qualificar ou justificar o seu procedimento;

- que quanto aos argumentos da contribuinte relativos ao período de competência na contabilização dos juros incidentes sobre os seus débitos previdenciários, não cabem comentários porque a fiscalização, por economia processual, reconheceu esses juros, ainda que não tivessem sido contabilizados no período correto pelo regime de competência;

- que a contribuinte questiona não poder deduzir juros incorridos de débitos de contribuições previdenciárias anteriores a janeiro de 2004. Porém, ressalto que a própria repetição do indébito tem prazo de 5 anos para ser pleiteada, e isto que o pagamento indevido ou a maior fica documentado junto à fiscalização, ao contrário dos juros passivos pleiteados pela contribuinte que nem sequer foram informados em suas declarações ou na sua contabilidade;

- que assim, em regra, decorridos 5 anos da extinção do crédito tributário, a contribuinte não tem mais o direito de pleitear a restituição do pagamento indevido ou a maior que tenha realizado. E o mesmo vale para a administração pública, conforme disposto nos arts. 898 a 890 do Decreto nº 3000/99 (RIR/99). Em regra, se a fiscalização descobre um crédito tributário contra qualquer contribuinte, efetivamente devido mas não declarado, porém já decorreu mais de 5 anos do fato gerador, também não poderá efetuar o lançamento por motivo da decadência. E é assim porque o instituto da decadência preserva um dos principais princípios do estado democrático de direito, que é o da segurança jurídica;

- que a contribuinte alega ainda que quando aderiu ao parcelamento, teria consolidado os valores do principal da dívida e todos os acréscimos moratórios (também juros) nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 11.941/09. Porém, esse dispositivo legal refere-se a forma de apuração da dívida para consolidação no âmbito desse parcelamento especial, para efeitos de restabelecimento dos valores correspondentes ao crédito originalmente confessado e seus respectivos acréscimos legais, para o caso de débitos que já tivessem sido objeto dos programas de recuperação fiscal REFIS, PAES e PAEX e outros citados no referido dispositivo. Entendo que o disposto nesse artigo não autoriza o reconhecimento de despesas de anos anteriores nas contas de resultado do ano-calendário de 2009 (juros passivos) nem tampouco o reconhecimento de despesas não declaradas nem contabilizadas há mais de 5 anos, porque estaria em desacordo com o princípio contábil da competência. Nesse aspecto, entendo que a inércia da contribuinte contribuiu decisivamente na perda do direito de ter reconhecidas as despesas fulminadas pelo instituto da decadência;

- que não procede igualmente o argumento de que a fiscalização estaria restringindo o prazo para a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas, pois, conforme já mencionado no relatório da ação fiscal, o que não é possível é a alteração das bases de cálculo do IRPJ ou da CSLL, sejam elas positivas ou negativas, após o transcurso do prazo decadencial, quer por iniciativa da fiscalização, quer por iniciativa da contribuinte. Neste contexto, como bem declarou a fiscalização (fl. 481), "... a decadência não está operando para restringir a compensação de prejuízos fiscais escriturados e declarados, mas sim para restringir a apuração de prejuízos fiscais a destempo.";

- que ao contrário do que argumenta a contribuinte, o reconhecimento de juros passivos correspondentes a períodos fulminados pela decadência pode causar prejuízo ao

fisco se escriturado no 1º trimestre de 2009, porque diminui a base de cálculo do tributo devido nesse período de apuração;

- que de considerar como benefício fiscal a compensação de prejuízos fiscais acumulados e da base de cálculo negativa (fl. 483 do relatório da ação fiscal) com o lucro real auferido em determinado período de apuração. A ementa da decisão do RE nº 344.994, que decidiu, entre outros pontos, sobre a constitucionalidade dos arts. 42 e 58 da Lei nº 8.981/95, demonstra claramente esse posicionamento do STF;

- que a glosa da exclusão do ganho patrimonial com a utilização das parcelas correspondentes a 25% sobre o saldo do prejuízo fiscal e 9% sobre o saldo da base de negativa da CSLL, efetuada pela fiscalização, está correta, já que não há permissivo legal para que ela ocorra;

- que mesmo que as normas internacionais de contabilidade, para as quais o país está se adaptando for força legal, nos casos em que as empresas apurem prejuízo, oriente para a constituição de provisões prevendo a recuperação desses prejuízos através da compensação com lucros futuros, como argumenta a contribuinte, o reflexo dessa contabilização não afeta a apuração do lucro real pois todo o controle da compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL é realizado pelo Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) em procedimento independente da contabilidade da empresa. A propósito, a contabilização suscitada pela contribuinte não lhe poderia ser aplicável em princípio, pois, segundo a Instrução CVM nº 371, de 27/6/02, o reconhecimento inicial do ativo fiscal diferido dependeria da apresentação de um histórico de rentabilidade (art. 2º), o que seria presumível apenas se a empresa tivesse lucro em três exercícios nos últimos cinco exercícios sociais (art. 3º), mas constatei, através das declarações (DIPJ) transmitidas pela contribuinte, que a mesma operou com prejuízo em todos os trimestres de 2004 a 2008;

- que por sua vez, a contabilização descrita pela contribuinte em sua impugnação (fl. 574) carece de embasamento legal e está em desacordo com o arts. 187 e 189 da Lei nº 6.404/76, que definem, respectivamente, a estrutura da demonstração do resultado do exercício e a provisão para o imposto de renda como dedução do resultado do exercício e não como acréscimo ao mesmo como foi feito pela contribuinte. Nesse aspecto, o relatório da ação fiscal expõe claramente os equívocos no procedimento da impugnante (fls. 486 e 487), em relação aos quais entendo que a contribuinte não trouxe aos autos a devida justificativa;

- 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 a possibilidade de rescisão do parcelamento em caso de inadimplemento. Entendo que a rescisão do parcelamento quando ocorrer o inadimplemento, por exemplo, não é caso de condição suspensiva, mas sim resolutive. Se a contribuinte optou por aderir ao parcelamento especial criado pela Lei nº 11.941/09, ele passa a usufruir de todos os direitos e benefícios por ela 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. O inciso II do § 2º do art. 21 da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 6/09 prevê o “cancelamento dos benefícios concedidos, inclusive sobre o valor já pago ou liquidado mediante utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL”, no caso de rescisão do parcelamento. Mas se ocorrer a rescisão, a contribuinte poderá solicitar a restituição ou a compensação dos valores de IRPJ ou CSLL pagos sobre as receitas tributadas advindas daquela utilização que restou glosada. Portanto, entendo que não há óbice para a tributação dessas receitas quando as multas e juros forem liquidados com a utilização de prejuízos fiscais ou

bases de cálculo negativa da CSLL, não sendo necessário o término do parcelamento para que ocorra o seu reconhecimento;

- que a contribuinte argumenta que a fiscalização não deveria sobrepor aspectos puramente formais à realidade dos fatos, e infere que deveria ser aplicado o disposto no art. 108 do CTN, em especial a que elege a equidade como norte de interpretação, em relação à glosa das despesas pela inobservância do regime de competência. Sobre esse aspecto cabe salientar que a atividade do auditor fiscal é plenamente vinculada, que a utilização de formas alternativas de interpretação da legislação pode ser realizada apenas na ausência de disposição expressa (caput do art. 108 do CTN) e que a equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (§ 2º do art. 108 do CTN). Entendo que não cabe a aplicação desse dispositivo no presente caso porque a legislação vigente e as decisões administrativas já existentes sobre a matéria (e mencionadas neste voto e no relatório de ação fiscal) são suficientes para o julgamento do litígio;

- que a contribuinte alega que o valores lançados são abusivos, não são legais, nem racionais e nem coerentes, ferindo os princípios constitucionais da vedação ao confisco, da proporcionalidade, da razoabilidade, da equidade, do direito à propriedade e da legalidade;

- que entendo que essa alegação não merece prosperar no âmbito da esfera administrativa, que não é o fórum adequado para a discussão de constitucionalidade de lei tributária. A aplicação das multas de ofício tem previsão legal expressa e os percentuais foram devidamente informados à contribuinte nos autos de infração, juntamente com a base legal correspondente;

- que a contribuinte alega que a fiscalização teria aplicado a multa duplicada de 150% sem a devida comprovação. Entendo, ao contrário, correta a aplicação do percentual duplicado da multa pela fiscalização com relação ao ganho de capital relativamente as diferenças apuradas no cálculo da depreciação acumulada dos veículos alienados em 2009;

- que não se pode admitir que se trate, neste caso, de mero e simples engano ou equívoco, pois a contribuinte foi reiteradamente intimada para apresentar planilhas de depreciação com valores coerentes. Ressalta-se que na planilha anexa a sua impugnação, na quarta oportunidade que lhe foi dada para justificar os valores informados, continuou alterando totalmente as taxas de depreciação dos veículos vendidos em 2009, a tal ponto que a diferença da depreciação acumulada apurada em relação a planilha anteriormente enviada à fiscalização foi de R\$ 1.159.826,90, sem justificativas para tão profundas alterações;

- que dessa forma, entendo presente a ocorrência de conduta dolosa e lesiva ao erário justificando-se, neste caso, a aplicação da multa de ofício duplicada para o percentual de 150%, conforme enquadramento legal citado nos autos;

- que ressalta-se que a multa de 150% foi aplicada apenas com relação a infração relacionada a contabilização incorreta do custo na alienação de bens do ativo permanente da contribuinte. Às demais infrações foi aplicada a multa de 75%;

- que entendo que também não procede a argumentação da contribuinte de aplicação do disposto no art. 112 do CTN para a interpretação mais favorável ao acusado quando houver dúvida nas situações nele estipuladas, relativamente à aplicação da multa, porque os fatos estão descritos de forma completa e não há nenhuma dúvida com relação as situações de fato ocorridas nem sobre os procedimentos realizados pela fiscalizada.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

BAIXA DE VEÍCULOS DO ATIVO PERMANENTE. CONTABILIZAÇÃO.

A baixa de veículos do ativo permanente deve ser realizada pelo seu valor residual, o que implica na apuração correta da depreciação acumulada em conformidade com a legislação vigente e amparada na escrituração contábil da empresa.

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. ALTERAÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo para a retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL é de cinco anos contados da data do encerramento do período de apuração correspondente.

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

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 definido pela Lei nº 11.941/09.

MULTA DUPLICADA.

A prática reiterada com o objetivo de ocultar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, corroborado através do fornecimento sucessivo de informações incorretas à fiscalização, justifica a aplicação da multa de ofício duplicada.

PENALIDADE. ONEROSIDADE, ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de considerações acerca da onerosidade, ilegalidade e inconstitucionalidade da penalidades objetivamente definidas em lei não compete à autoridade administrativa.

CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aos lançamentos decorrentes aplica-se o decidido em relação à exigência principal, formalizada com base nos mesmos fatos e elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 13/07/2012, conforme Termo constante à fl. 653, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (13/08/2012), o recurso voluntário de fls. 655/695, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a 5ª turma da DRJ/POA, através da decisão recorrida, primeiramente, limitou-se a transcrever, na sua quase totalidade, o contido às fls. 1/6 no “Relatório da Ação Fiscal”. Disse que, não obstante a fiscalização tenha concedido, à autuada, 3 (três) oportunidades para apresentar, de forma correta, as informações que lhe foram solicitadas, a Recorrente sempre forneceu dados desconhecidos a respeito da taxa de depreciação acumulada existente em 31/12/2008, bem como da depreciação aplicada sobre veículos que por ela foram alienados no ano de 2009;

- que num segundo momento, após examinar as provas juntadas com a peça impugnatória, a Turma Julgadora, muito provavelmente surpreendida com a robustez desses documentos, afirma que, agora, a Recorrente apresentou uma 4ª (quarta) versão de planilhas para justificar a forma de contabilização da depreciação acumulada dos veículos alienados em 2009, tendo sido alteradas as taxas anteriormente informadas à fiscalização;

- que nesse particular, alega que as novas planilhas apresentadas com a peça de impugnação não passam de meras alegações e não encontram embasamento nos registros contábeis da Recorrente. Todavia, acaba admitindo que ao informar, na impugnação, a nova depreciação acumulada dos veículos vendidos, alterando o valor de R\$ 360.903,48 para R\$ 1.520.730,37, a autuada acabou por reconhecer a depreciação acumulada apurada pela fiscalização, pelo menos até esse valor;

- que por fim, consignou que as dificuldades no fornecimento de informações à fiscalização, em virtude do falecimento do contador da empresa, não justificam o envio de informações equivocadas à fiscalização, ficando, de resto, bem caracterizado o intuito de sonegação da autuada;

- que antes de passar à análise da questão relativa às taxas de depreciação, propriamente dita, cabe salientar que ao contrário do que consta no acórdão, não houve nenhum intuito, por parte da Recorrente, de obstruir os trabalhos da fiscalização ou de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária, tanto é que, todos os documentos de que o Agente Fiscal necessitou para realizar seu trabalho, foram disponibilizados, tendo, a autuada, participado ativa e diligentemente para colaborar com os trabalhos da fiscalização;

- que lembrando o que já foi dito na impugnação, no ano de 2009, a Recorrente realizou a venda de uma parte da frota de seus veículos, tendo apurada, por isso, ganho de capital;

- que estes veículos foram adquiridos entre os meses de junho de 1997 a fevereiro de 2005, sendo que parte deles teve, como custo de aquisição, o “valor residual” apurado ao término dos contratos de arrendamento mercantil, como, aliás, foi reconhecido no Relatório da Ação Fiscal;

- que posteriormente, depois de iniciados os trabalhos de fiscalização, a Recorrente foi intimada a prestar uma série de informações vinculadas às operações de vendas dos referidos veículos, tais como: data de aquisição e de alienação de cada veículo; seu custo de aquisição; valor de alienação; depreciação acumulada até a data da alienação, bem como a apresentação de documentação hábil. Dita intimação foi respondida, considerando os elementos que foram localizados nos controles da empresa, os quais não foram, no seu todo aceitos pela Fiscalização;

- que é possível concluir, pela narrativa feita pelo Fisco, nas páginas 5 e 6 do Relatório da Ação Fiscal que, muito provavelmente, não foram corretamente interpretadas as informações prestadas pela empresa em resposta às intimações, em razão do que foram apuradas as diferenças de valores, indicadas tanto no “Quadro A” (págs. 4 e 5 do Relatório da Ação Fiscal) quanto no último parágrafo da pág. 6. Por isso, afirma a Recorrente que é inverídica a afirmação feita pelo Fisco no sentido de que “para elaboração das planilhas de fls. 459 a 471 a fiscalizada escancaradamente efetuou uma conta “de chegada”. Essa afirmativa, com todas as vênias, beira as raias do absurdo;

- que como se vê, à luz de todos os elementos constantes deste processo, especial e os Anexos 1,2 e 3, cujos dados foram extraídos dos registros contábeis da empresa, é imperioso que se determine o refazimento dos cálculos, para fins de determinação dos efetivos montantes devidos a título de IRPJ e de CSLL;

- que no dia 31 de março de 2009, a recorrente efetuou, a débito de conta de resultado – Juros Passivos – um lançamento no valor de R\$ 10.697.965,18, originado dos juros incidentes sobre débitos de contribuições previdenciárias, com vencimento entre dezembro de 1999 e novembro de 2007 (fl.187);

- que portanto, o Auditor – Fiscal embora reconhecendo que a empresa arcou com prejuízos contábeis e fiscais em todos os períodos de competência desses débitos, concluiu que ela decaiu do direito de deduzir as correspondentes despesas operacionais. Diante disso, glosou a dedução das despesas anteriores a 01/01/2004, procurando embasar essa glosa fiscal nos artigos 898, 898, e 900 do RIR, nos artigos 165 e 168 do CTN e em julgados do CARF;

- que em decorrência desse entendimento – equivocado, como logo em seguida se demonstrará – foram glosados R\$ 1.744.802,17 de despesas com juros, cujo direito à dedução, segundo o fisco, teria decaído no 1º trimestre de 2009;

- que a decisão recorrida manteve a glosa desses valores, utilizando, como fundamento, a mesma linha de raciocínio que embasou a lavratura dos autos de infração, isto é, porque a Recorrente teria decaído do direito de deduzir as despesas incorridas anteriormente a 01/01/2004, por ter sido ultrapassado o prazo decadencial de 5 anos de repetição do indébito previsto nos arts. 898, 898, e 900 do RIR c/c o art. 168 do CTN;

- 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), conforme documento nº 7, acostado à impugnação;

- que por tais razões é que também se mostra absolutamente falacioso o argumento da Turma Julgadora, na parte em que alega que a consolidação da dívida e todos os acréscimos moratórios, prevista no artigo 3º, inc. I, da Lei nº 11.941/09, refere-se tão somente à “forma de apuração”, ou mera “indicação” do montante da dívida, e não para reconhecer direitos “já fulminados pela decadência”, concluindo, ao final de que” a inércia da contribuinte contribuiu decisivamente na perda do direito de ter reconhecido as despesas fulminadas pelo instituto da decadência” (fls. 644/645);

- que como sobejamente demonstrado, todos os procedimentos contábeis e fiscais adotados pela Recorrente, 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 a decisão recorrida não foi além do que já constou no Relatório Anexo aos Autos de Infração. Em suma, o Fisco pretendem que sejam tratados como “receita” os valores dos juros e das multas liquidados com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL, por entender que a compensação desses valores é um benefício fiscal concedido em favor do contribuinte, devendo, como tal, ser tributados no período de apuração de adesão ao parcelamento disciplinado pela Lei nº 11.941/09 (fls.645/648);

- que por tudo isso se mostra equivocado o raciocínio da Turma Julgadora, na parte em que defende que o “benefício” da utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL está subordinada a uma condição resolutiva e que, por isso, o Parcelamento concedido à Recorrente produz, normalmente, “TODOS” os seus efeitos, desde a data do ato ou da celebração do negócio jurídico (fl. 648). Isso porque, se de um lado é correto admitir que o parcelamento concedido à Recorrente gera alguns efeitos (como, por exemplo, o dever de efetuar o pagamento mensal da parcela), de outro não menos verdade é que a quitação dos juros e das multas depende de uma condição suspensiva, qual seja, a quitação do parcelamento;

- que assim, olhando a questão também sobre esse ângulo, verifica-se que a pretensão do Fisco, de ver computada, como receita, neste momento, o montante dos encargos legais que foram quitados através da forma supraexposta, igualmente não se sustenta;

- que verifica-se que a Turma Julgadora manteve a aplicação de gravosa penalidade, quer porque, sob sua ótica, a Recorrente teria utilizado percentuais de depreciação diferentes dos habitualmente utilizados em sua frota, quer porque ela apresentou informações desconstruídas, nas respostas dadas a duas intimações, como se esses fatos pudessem caracterizar a ocorrência de dolo, fraude ou conluio;

- que o dolo, a fraude ou o conluio, devem ser efetivamente comprovados pelo Fisco, para justificar a aplicação da multa de 150%, não bastando, para tanto, tomar por base simples equívocos cometidos pelo contribuinte;

- que o fato de o contribuinte ter incorrido em equívoco ao prestar informações ao Fisco, está longe de ser tipificado como sendo dolo, fraude ou conluio, ainda mais quando, no presente caso, o novo responsável pelo setor de contabilidade da empresa, encontrou dificuldades em localizar controles que haviam sido feitos pelo seu antecessor, que faleceu;

- que mostra-se, assim, demasiada a aplicação da multa de 150%, na medida em que representou flagrante afronta à Lei nº 9.784/99 e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, como adiante se passa a demonstrar.

É o relatório.

CÓPIA

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) contabilização incorreta do custo na alienação de bens do Ativo Permanente; (2) glosa de despesas de períodos de apuração atingidos pela decadência; 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 argüição 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 – DOS GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE. CONTABILIZAÇÃO INCORRETA DO CUSTO NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE:

Da análise dos autos observa-se, que na escrituração contábil da recorrente, relativa ao ano-calendário de 2009, constavam lançamentos referentes à alienação de cinquenta e dois veículos do seu ativo imobilizado. A partir dessa escrituração, a fiscalização construiu a Planilha 1 (fl. 497) que demonstrava que, em todos os lançamentos contábeis efetuados, o valor baixado da depreciação acumulada dos veículos alienados correspondia à metade do valor do custo de aquisição baixado.

É de se ressaltar, que é comum que as empresas utilizem sempre a máxima taxa de depreciação permitida pela legislação, pois isso possibilita a redução na base de cálculo tributável em cada período de apuração. As taxas de depreciação podem variar dependendo do tipo de veículo e da forma de utilização do mesmo. Em regra, para veículos em condições normais de utilização, a taxa de depreciação média anual máxima permitida é de 20% (5 anos de depreciação). Não há lógica a recorrente utilizar uma taxa menor do que a permitida pela legislação, pois estaria aumentando a sua base de cálculo tributável (ou seja, pagando mais imposto). Mais difícil ainda seria a contribuinte compor um tal conjunto de taxas de depreciação distintas de forma que veículos adquiridos em anos tão variados, e vendidos num mesmo ano, assumissem todos a mesma depreciação acumulada de 50%.

Da análise dos autos observa-se, que nas planilhas anexadas na fase impugnatória, a recorrente simplesmente definiu, sem nenhum critério ou explicação plausível, taxas de depreciação anuais em muito inferiores às que normalmente utilizava nos demais veículos da frota, porém agora com o cuidado de manter ao menos uma compatibilidade com o ano de aquisição, já que seria praticamente impossível, como já mencionado, justificar uma

taxa de depreciação acumulada de 19% igual para todos os veículos vendidos em 2009 (e somente eles) e adquiridos entre 1997 e 2005.

Não há nenhuma explicação sobre as alterações generalizadas nas taxas de depreciação anuais, nem tampouco por que essas alterações foram aplicadas apenas para os veículos alienados em 2009 ou o porquê das taxas serem diferenciadas para esses veículos, além da não comprovação do registros contábeis que subsidiaram os valores nelas constantes.

Por fim, é de se ressaltar que as dificuldades no fornecimento de dados à fiscalização, em virtude do falecimento do contador da empresa, como alega a recorrente, não podem ser opostas ao fisco como justificativa para o não cumprimento de suas obrigações.

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

EFEITOS:

Resta claro nos autos, que a recorrente contabilizou em março de 2009 todas 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.

3 – 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.

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, 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 receita decorrentes da utilização de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL para quitação de multas e juros.

5 – DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICA APLICADA:

Observa-se que os autos noticiam, que o dolo da contribuinte resta evidenciado pela conduta intencional caracterizada pela forma sistemática e reiterada com que tentou retardar parcialmente o conhecimento do fator gerador pela fiscalização, enviando planilhas, com valores e informações de depreciação acumulada de seus veículos alienados em 2009, completamente inverossímeis, quer porque utilizou percentuais de depreciação diferentes dos habitualmente utilizados na maioria de sua frota, quer porque os aplicou somente para os veículos vendidos em 2009, quer porque não justificou a aplicação de taxas diferenciadas para veículos em tese com a mesma função e utilidade ou porque não demonstrou estarem os percentuais devidamente escriturados em sua contabilidade.

Como visto, resta claro nos autos de que a autoridade fiscal lançadora entendeu que envio de planilhas, com valores e informações de depreciação acumulada de seus veículos alienados em 2009, completamente inverossímeis, quer porque utilizou percentuais de depreciação diferentes dos habitualmente utilizados na maioria de sua frota, quer porque os aplicou somente para os veículos vendidos em 2009, quer porque não justificou a aplicação de taxas diferenciadas para veículos em tese com a mesma função e utilidade ou porque não demonstrou estarem os percentuais devidamente escriturados em sua contabilidade, teria a contribuinte agido com dolo, tentando impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária.

Não há dúvidas, que envio planilhas, com valores e informações de depreciação acumulada de seus veículos alienados em 2009, diferentes da apuração da autoridade fiscal, quer porque utilizou percentuais de depreciação diferentes dos habitualmente utilizados na maioria de sua frota, quer porque os aplicou somente para os veículos vendidos em 2009, quer porque não justificou a aplicação de taxas diferenciadas para veículos em tese com a mesma função e utilidade ou porque não demonstrou estarem os percentuais devidamente escriturados em sua contabilidade, levou a autoridade fiscal a aplicar a multa qualificada de 150%, ao fundamento de que, com essa atitude, a contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador de obrigação tributária, ou de suas circunstâncias materiais, situação

fática que, a princípio, se subsume perfeitamente ao tipo previsto no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, resta nítido pela análise dos autos de que a autoridade fiscal lançadora resolveu qualificar a multa de ofício diante do fato de entender que ficou caracterizada a conduta dolosa do contribuinte de se eximir do imposto devido, quer pelo fato de deixar de declarar as receitas de ganho de capital ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, quer pela prática de informações desconstruídas.

Desta conduta conclui-se, que a autoridade fiscal lançadora entendeu ser perfeitamente normal aplicar a multa de lançamento de ofício qualificada nas hipóteses de constatação de falta de declaração de receitas ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica. Ou seja, a fiscalização amparou o lançamento sob o argumento de que nesses casos é possível inferir que o contribuinte deixou deliberadamente de incluir receitas em sua declaração, formando a convicção de que a multa de ofício qualificada é aplicável já que está comprovado nos autos a intenção dolosa e fraudulenta na conduta adotada pela contribuinte, com o propósito específico de impedir o nascimento da obrigação tributária.

Ora, com a devida vênia, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação, divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de declaração de receitas ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, independentemente do montante em questão, caracteriza, quando for o caso, falta simples de omissão de receitas, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, pelas razões abaixo expostas.

Da análise, dos autos do processo, é cristalino a conclusão de que a multa qualificada foi aplicada em decorrência de que a autoridade fiscal lançadora entendeu que estaria caracterizado o evidente intuito de fraude, já que o contribuinte teria se utilizado de meios escusos para não declarar receitas ou declarar de forma inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica. Ou seja, entendeu a autoridade fiscal lançadora que a contribuinte deixou, de forma deliberada, de prestar informações ao fisco, em resposta as intimações realizadas, bem como em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, com intuito claro de reduzir o seu imposto de renda.

Ora, o máximo que poderia ter acontecido, nesta situação, é o fato da autoridade fiscal lançadora desconsiderar os dados e provas apresentadas (matéria de prova) e constituir o lançamento do crédito tributário respectivo a título de omissão de receitas de ganho de capital, o que a meu ver caracteriza irregularidade simples penalizada pela aplicação da multa de lançamento de ofício normal de 75%, já que a irregularidade apontada jamais seria motivo para qualificação da multa, já que ausente conduta material bastante para a sua caracterização.

Verifica-se, que os elementos de prova que serviram para subsidiar o procedimento fiscal em curso, foram obtidos pela autoridade fiscal através das informações fornecidas pela própria contribuinte em resposta as intimações fiscais realizadas e na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica e, que por sua vez, não logrou, a princípio, naquele momento, êxito em fornecer contra provas demonstrando a efetividade da ocorrência alegada de que as operações realizadas não caracterizam fato gerador

de imposto de renda. Ou seja, o suplicante não conseguiu provar, naquele momento, que as operações realizadas não caracterizam fato gerador do imposto de renda, razão pela qual a autoridade fiscal, por dever de ofício, teve que desconsiderar as alegações apresentadas e não considerá-las e tributá-las através do lançamento realizado.

Ora, a multa de lançamento de ofício qualificada, decorrente do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicada, muitas vezes, de forma generalizada pelas autoridades lançadoras, deve obedecer toda cautela possível e ser aplicada, tão somente, nos casos em que ficar nitidamente caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada do então Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Sem dúvida, que se trata de questão delicada, pois para que a multa de lançamento de ofício se transforme de 75% em 150% é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Este mandamento se encontra no inciso II do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999. Ou seja, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no dispositivo legal referendado, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude. Para tanto, se faz necessário sempre ter em mente o princípio de direito de que a “fraude não se presume”, devem existir, sempre, dentro do processo, provas materiais sobre o evidente intuito de fraude.

Como se vê o art. 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente, ocultá-la.

Com a devida vênia, dos que pensam em contrário, a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de despesas, receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na DIPJ ou Declaração de Ajuste Anual, a falta de comprovação da efetividade de uma transação comercial e/ou de um ato, a inclusão e/ou falta de inclusão de algum valor, bem ou direito na Declaração de Bens ou Direitos, não tem, a princípio, a característica essencial de evidente intuito de fraude.

Da mesma forma, a prestação de informações ao fisco, em resposta à intimação emitida divergente de dados levantados pela fiscalização, bem como a falta de declaração de receitas ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, não evidencia, por si só, o evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996.

Quando a autoridade lançadora age deste modo, aplica, no meu modo de entender, incorretamente a multa de ofício qualificada, pois, tais infrações não possuem o essencial, qual seja o evidente intuito de fraudar. A prova, neste aspecto, deve ser material; evidente como diz a lei. Matéria de prova apresentada pela contribuinte, a falta de declaração de receitas ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, dedução indevida de despesas ou declaração inexata (falta de inclusão de algum bem ou direito na Declaração de Ajuste Anual), jamais serão motivos para qualificar a multa de ofício.

Com efeito, a qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma infração fiscal de falta de declaração de receitas ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, detectável pela fiscalização através da confrontação e análise das declarações de imposto de renda, às infrações mais graves, em que

seu responsável surrupia dados necessários ao conhecimento da fraude. A qualificação da multa, nestes casos, importaria em equiparar uma prática identificada de falta de declaração de receitas ou a sua declaração inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, nos quais o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo: da adulteração de comprovantes, da nota fiscal inidônea, movimentação de conta bancária em nome fictício, movimentação bancária em nome de terceiro (“laranja”), movimentação bancária em nome de pessoas já falecidas, da falsificação documental, do documento a título gracioso, da falsidade ideológica, da nota fiscal caçada, das notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), das notas fiscais paralelas, do subfaturamento na exportação (evasão de divisas), do superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

O fato de alguém, pessoa jurídica, não registrar as vendas, no total das notas fiscais na escrituração ou pessoa física não registrar rendimentos recebidos, pode ser considerado, de plano, com evidente intuito de fraudar ou sonegar o imposto de renda? Obviamente que não.

Ora, se nestas circunstâncias, ou seja, o ato de não registrar as vendas realizadas ou os rendimentos recebidos não se pode considerar como evidente intuito de sonegar ou fraudar, é evidente que no caso em discussão é semelhante, já que a princípio, a autoridade lançadora tem o dever legal de cobrar o imposto sobre as supostas operações de omissão de receitas ou dedução indevida de despesas, já que a contribuinte, em tese, estaria pagando imposto a menor, ou seja, supostamente realizou as operações que geraram receitas e não trouxe provas, que fossem suficientes para ilidir a acusação ou as provas apresentadas não convenceram a autoridade fiscal lançadora. Este fato não tem o condão de descaracterizar o fato ocorrido, qual seja, a de simples omissão de receitas.

Se a premissa da autoridade fiscal lançadora fosse verdadeira, ou seja, que a simples omissão de receitas ou de rendimentos; a simples declaração inexata de receitas ou rendimentos; a classificação indevida de receitas / rendimentos na Declaração de Ajuste Anual; a falta de inclusão de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a inclusão indevida de algum valor / bem / direito na Declaração de Bens ou Direitos, a simples glosa de despesas por falta de comprovação ou a falta de declaração de alguma receita ou rendimento recebido, através de crédito em conta bancária, pelo contribuinte, daria por si só, margem para a aplicação da multa qualificada, não haveria a hipótese de aplicação da multa de ofício normal, ou seja, deveria ser aplicada a multa qualificada em todas as infrações tributárias, a exemplo de: passivo fictício, saldo credor de caixa, declaração inexata, falta de contabilização de receitas, omissão de rendimentos relativo ganho de capital, depósitos bancários não justificados, acréscimo patrimonial a descoberto, rendimento recebido e não declarado e glosa de despesas, etc.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos, conforme se constata nos julgados abaixo:

Acórdão nº 9202-002.421 – 2ª Turma, de 07 de novembro de 2012:

APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.

A omissão de rendimentos, independentemente do montante omitido, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Precedentes da 2ª Turma da CSRF.

Acórdão n.º 9202-02.078 – 2ª Turma, 22 de março de 2012:

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONDUTA REITERADA. E MONTANTE OMITIDO. MULTA QUALIFICADA. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração de depósitos bancários em contas de titularidade do contribuinte cuja origem não foi justificada, independentemente de ter reiterado a conduta em dois anos consecutivos no caso 2000 e 2001 e do montante movimentado, por si só, não caracteriza evidente intuito de fraude, que justifique a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no inciso II, do artigo 44, da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Precedentes da 2ª Turma da CSRF.

Acórdão n.º 9202-01.874 – 2ª Turma, de 29 de novembro de 2011:

IRPF PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM ORIGEM COMPROVADA MULTA QUALIFICADA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada prevista, à época do lançamento em apreço, no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64. O evidente intuito de fraude não se presume e deve ser demonstrado pela fiscalização. No caso, o dolo que autorizaria a qualificação da multa não restou comprovado, conforme bem evidenciado pelo acórdão recorrido. Apenas a presumida omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, ainda que por três exercícios, sem nenhum outro elemento adicional, não caracteriza o dolo. Ademais, diante das circunstâncias duvidosas, tem aplicação ao feito a regra do artigo 112, incisos II e IV, do CTN.

Acórdão n.º 102-47.066, de 12 de setembro de 2005:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Para a aplicação da multa qualificada de 150%, é indispensável a plena caracterização e comprovação da prática de uma conduta fraudulenta por parte do contribuinte, ou seja, é absolutamente necessário restar demonstrada a materialidade dessa conduta, ou que fique configurado o dolo específico do agente evidenciando não somente a intenção mas também o seu objetivo.

Acórdão 104-23.042, de 05 de março de 2008:

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, é aplicável nos casos em que fique caracterizado o evidente intuito de fraude, conforme definido pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. A simples realização de contrato entre a empresa, da qual o contribuinte era sócio, e terceiro para a prestação de serviços de natureza pessoal, pelo sócio, ainda que com o propósito de se beneficiar de tributação mais favorecida, não caracteriza o evidente intuito de fraude.

Acórdão nº 104-23.725, de 05 de fevereiro de 2009:

MULTA QUALIFICADA - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.

Acórdão nº 106-16.920, de 29 de maio de 2008:

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude.

Acórdão nº 106-17.192, de 16 de dezembro de 2008:

IRPF - MULTA DE OFICIO QUALIFICADA - Para a imposição da multa qualificada, no percentual de 150%, necessária a comprovação do evidente intuito de fraude por parte do contribuinte (Súmula 1º CC nº 14). Compete ao fisco apresentar os fundamentos concretos que revelem a presença da conduta dolosa. Sem essa fundamentação é de se aplicar a multa de ofício ordinária de 75%.

Acórdão nº 101-94.189, de 13 de maio de 2003:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. A apresentação da declaração inexata, por si só, não comporta a imputação de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio para fins de aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º 104-18.640, de 19 de março de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A falta de inclusão, como rendimentos tributáveis, na Declaração de Imposto de Renda, de valores que transitaram a crédito em conta corrente bancária pertencente ao contribuinte, caracteriza falta simples de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 104-19.055, de 05 de novembro de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa de 150% seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º. 4.502, de 1964. A falta de esclarecimentos, bem como o vulto dos valores omitido pelo contribuinte, apurados através de fluxo financeiro, caracteriza falta simples de presunção de omissão de rendimentos, porém, não caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do art. 992, inciso II do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994.

Acórdão n.º. 102-45-584, de 09 de julho de 2002:

MULTA AGRAVADA – INFRAÇÃO QUALIFICADA – APLICABILIDADE – A constatação nos autos de que o sujeito passivo da obrigação tributária utilizou-se de documentação inidônea a fim de promover pagamentos a beneficiários não identificados, e considerando que estes pagamentos não transitaram pelas contas de resultado econômico da empresa, vez que, seus valores foram levados e registrados em contrapartida com contas do Ativo Permanente, não caracteriza o tipo penal previsto nos arts. 71 a 73 da lei n.º 4.503/64, sendo inaplicável à espécie a multa qualificada de que trata o artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996

Acórdão n.º. 106-12.858, de 23 de agosto de 2002:

MULTA DE OFÍCIO – DECLARAÇÃO INEXATA – A ausência de comprovação da veracidade dos dados consignados nas declarações de rendimentos entregues, espontaneamente ou depois de iniciado o procedimento de ofício, implica em considerá-las inexatas e, nos termos da legislação tributária

vigente, autoriza a aplicação da multa de setenta e cinco por cento nos casos de falta de declaração ou declaração inexata, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo.

É um princípio geral de direito, universalmente conhecido, de que as multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais, devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e, neste caso, o direito faz com cautela, para evitar abusos e arbitrariedades. O evidente intuito de fraude não pode ser presumido.

Como também é pacífico, que a circunstância do contribuinte quando omitir em documento, público ou particular, declaração que nele deveria constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que deveria ser escrita, com o fim de prejudicar a verdade sobre o fato juridicamente relevante, constitui hipótese de falsidade ideológica.

Para um melhor deslinde da questão, impõe-se invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 1999, nestes termos:

Art. 957 – Serão aplicadas as seguintes multas sobre a totalidade ou diferença do imposto devido, nos casos de lançamento de ofício (Lei n.º 8.218/91, art. 4º)

(...)

II – de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”

A Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece o seguinte:

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

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

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, na sua natureza ou circunstância materiais.

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

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

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea “a” pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea “b” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea “c” com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º *Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d)*

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010) (Vide Lei nº 12.249/2010, art. 139, inc I, d).

Como se vê, a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde se utilizando subterfúgios se esconde à ocorrência do fato gerador ou retardam o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas e por decorrência da natureza característica desses tipos, o legislador tributário entendeu presente o “intuito de fraude”.

Como se vê, exige-se, portanto, que haja o propósito deliberado de modificar a característica essencial do fato gerador do imposto, quer pela alteração do valor da matéria tributável, quer pela exclusão ou modificação das características essenciais do fato gerador, com a finalidade de se reduzir o imposto devido ou evitar ou diferir seu pagamento. Inaplicável nos casos de presunção simples de omissão de rendimentos / receitas ou mesmo quando se tratar de omissão de rendimentos / receitas de fato. Inaplicável também quando se tratar de dedução indevida de despesas ou falta de inclusão, na Declaração de Ajuste anual – Declaração de Bens e Direitos, de algum bem e/ou direito.

No caso de realização da hipótese de fraude, o legislador tributário entendeu presente, *ipso facto*, o “intuito de fraude”. E nem poderia ser diferente, já que por mais abrangente que seja a descrição da hipótese de incidência das figuras tipicamente penais, o elemento de culpabilidade, dolo, sendo-lhes inerente, desautoriza a consideração automática do intuito de fraudar.

Quando a lei se reporta à evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder, desta ou daquela forma, para alcançar, tal ou qual, finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária em nome fictício, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc., conforme se observa na jurisprudência abaixo:

Acórdão n.º.104-19.386, de 11 de junho de 2003:

MOVIMENTAÇÃO DE CONTAS BANCÁRIAS EM NOME DE TERCEIROS E/OU EM NOME FICTÍCIOS – COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE DE EMPRESA DESATIVADA - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA – Cabível a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964. A movimentação de contas bancárias em nome de terceiros e/ou em nome fictício, devidamente, comprovado pela autoridade lançadora, circunstância agravada pelo fato de não terem sido declarados na Declaração de Ajuste Anual, como rendimentos tributáveis, os valores que transitaram a crédito nestas contas corrente cuja origem não comprove, somado ao fato de não terem sido declaradas na Declaração de Bens e Direitos, bem como compensação na Declaração de Ajuste Anual de imposto de renda na fonte como retido fosse por empresa desativada e com inscrição bloqueada no fisco estadual, caracterizam evidente intuito de fraude nos termos do art. 992, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 e autoriza a aplicação da multa qualificada.

Acórdão n.º 104-19.534, de 10 de setembro de 2003:

DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – LANÇAMENTO POR DECORRÊNCIA – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - No lançamento por decorrência, cabe aos sócios da atuada demonstrar que os custos e/ou despesas foram efetivamente suportadas pela sociedade civil, mediante prova de recebimento dos bens a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos ideologicamente falsos -” notas fiscais frias “-, para comprovar custos e/ou despesas, constitui evidente intuito de fraude e justifica a aplicação da multa qualificada de 150%, conforme previsto no art. 728, inc. III, do RIR/80, aprovado pelo Decreto n.º 85.450, de 1980.

Acórdão n.º 101-93.919, de 22 de agosto de 2002:

MULTA AGRAVADA – CUSTOS FICTÍCIOS – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Restando comprovado que a pessoa jurídica utilizou-se de meios inidôneos para majorar seus custos, do que resultou indevida redução do lucro sujeito à tributação, aplicável é a penalidade exasperada por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º 104-18.698, de 17 de abril de 2002:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA - Justifica-se a exigência da multa qualificada prevista no artigo 4º, inciso II, da Lei n.º 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, II, da Lei n.º 9.430, de 1996, pois o contribuinte, foi devidamente intimado a declinar

se possuía conta bancária no exterior, em diversas ocasiões, faltou com a verdade, demonstrando intuito doloso no sentido de impedir, ou no mínimo retardar, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador decorrente da percepção dos valores recebidos e que transitaram nesta conta bancária não declarada.

Acórdão CSRF/01-04.917, 13 de abril de 2004:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICAÇÃO - No caso de lançamento de ofício será aplicada multa calculada sobre o crédito tributário apurado, no percentual de 150%, quando caracterizado o evidente intuito de fraude por parte do autuado, em face dos levantamentos realizados pela autoridade autuante e fatos revelados nos autos do processo.

Acórdão n.º. 103-12.178, de 17 de março de 1993:

CONTA BANCÁRIA FICTÍCIA – Apurado que os valores ingressados na empresa sem a devida contabilização foram depositados em conta bancária fictícia aberta em nome de pessoa física não encontrada e com movimentação pelas representantes da pessoa jurídica, está caracterizada a omissão de receita, incidindo sobre o imposto apurado a multa majorada de 150% de que trata o art. 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 101-92.613, de 16 de fevereiro de 2000:

DOCUMENTOS EMITIDOS POR EMPRESAS INEXISTENTES OU BAIXADAS – Os valores apropriados como custos ou despesas, calcados em documentos fiscais emitidos por empresas inexistentes, baixadas, sem prova efetiva de seu pagamento, do ingresso das mercadorias no estabelecimento da adquirente ou seu emprego em obras, estão sujeitos à glosa, sendo legítima a aplicação da penalidade agravada quando restar provado o evidente intuito de fraude.

Acórdão n.º. 104-14.960, de 17 de junho de 1998:

DOCUMENTOS FISCAIS A TÍTULO GRACIOSO – Cabe à autuada demonstrar que os custos/despesas foram efetivamente suportados, mediante prova de recebimento dos bens e/ou serviços a que as referidas notas fiscais aludem. A utilização de documentos fornecidos a título gracioso, ideologicamente falsos, eis que os serviços não foram prestados, para comprovar custos/despesas, constitui fraude e justifica a aplicação de multa qualificada de 150%, prevista no artigo 728, III, do RIR/80.

Acórdão n.º. 103-07.115, de 1985:

NOTAS CALÇADAS – FALSIDADE MATERIAL OU IDEOLÓGICA – A nota fiscal calçada é um dos mais gritantes casos de falsidade documental, denunciando, por si só, o objetivo de eliminar ou reduzir o montante do imposto devido. Aplicável a multa prevista neste dispositivo.

Acórdão n.º. 104-17.256, de 12 de julho de 2000:

MULTA AGRAVADA – CONTA FRIA – O uso da chamada “conta fria”, com o propósito de ocultar operações tributáveis, caracteriza o conceito de evidente intuito de fraude e justifica a penalidade exacerbada.

É de se ressaltar, que não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Assim, entendo que, no caso dos autos, não se percebe, por parte da contribuinte, a prática de ato doloso para a configuração do ilícito fiscal. A informação de que a suplicante prestou informações contraditórias; deixou de declarar receitas de ganho de capital ou declarou de forma inexata na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica, caracteriza motivo de lançamento de multa simples sem qualificação, devendo a multa de ofício aplicada ser reduzida ao percentual de 75%.

6 – DA MULTA DE OFÍCIO MANTIDA

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 exigí-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%.

7 – 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

Processo nº 11065.720139/2012-87
Acórdão n.º **1402-001.479**

S1-C4T2
Fl. 34

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 dar provimento parcial ao recurso para desqualificar a multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez