



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

Processo nº 11070.720971/2013-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.965 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2016
Matéria Omissão de Receitas
Recorrente WARPOL INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. GLOSA. INSUBSISTÊNCIA

A lei faculta ao contribuinte a utilização de taxas de depreciação inferiores ao mínimo fixado pela Receita Federal. [Não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária apenas fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar. Inexistindo nos autos demonstração de que o contribuinte tenha de fato utilizado o valor a depreciar às taxas normais em períodos anteriores, não pode subsistir a glosa efetuada pelo Fisco.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. DESCONTOS OBTIDOS EM EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os descontos obtidos em face de dívidas de financiamento representam acréscimo patrimonial efetivo, uma vez que há a redução do passivo da empresa sem sacrifício de ativos. O seu reconhecimento deve ser feito no período em que tenha se consolidado a renegociação da dívida com a redução do saldo devedor, observando-se o regime de competência.

DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS INCIDENTES SOBRE PARCELAMENTO DE DÉBITOS (PAEX). REDUÇÃO DO SALDO DEVEDOR MEDIANTE ANISTIA LEGAL. EFEITOS. GLOSA DE EXCESSO.

Os efeitos da adesão ao parcelamento especial instituído pela Lei nº 11.941/2009, uma vez deferido o parcelamento retroage à data da adesão, impondo-se o ajuste o saldo devedor no mês em que aderiu ao parcelamento, procedendo a sua redução, sobre o qual devem ser calculados e imputados os juros devidos, observado o regime de competência.

DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS INCIDENTES SOBRE MULTAS FISCAIS PUNITIVAS INCLUÍDAS EM PARCELAMENTO. INDEDUTIBILIDADE. NOVAÇÃO DE DÍVIDA. INOCORRÊNCIA.

O parcelamento administrativo, nos termos do art. 151, VI, do CTN, apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário e não configura hipótese de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156 do CTN. O parcelamento não cria nova dívida e tampouco substitui a anterior. Há apenas dilação do pagamento, que não caracteriza *animus novandi*, requisito para a ocorrência de novação, consoante o art. 361 do Novo Código Civil. Os juros incidentes sobre a multa tributária de caráter punitivo incluída em parcelamento, por ter natureza acessória destas, é indedutível nos termos do art. 344, § 5º do RIR/1999.

EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. REDUÇÃO DE DIVIDAS FISCAIS INCLUÍDAS NO PAEX (LEI 11.941/2009). DEDUÇÃO EM DOBRO. IMPOSSIBILIDADE.

Embora a Lei nº 11.941/09 tenha previsto a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, não tendo sido reconhecido tais valores no resultado do exercício tais valores já são excluídos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Incabível a exclusão dos valores novamente no Lalur, por caracterizar utilização em dobro do permissivo legal.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Alegações atinentes à constitucionalidade de dispositivos legais, com vistas a afastar sua aplicação, não podem ser conhecida pelos colegiado do CARF, nos termos do art. 62 do Ricarf e da Súmula CARF nº 2.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcelo Calheiros Soriano, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 14-52.801, de 21 de agosto de 2014, proferido pela 1ª Turma da DRJ-Ribeirão Preto/SP, que deu parcial provimento à impugnação apresentada, consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2010, 31/12/2011

DEPRECIÇÃO - ADEQUAÇÃO DA QUOTA - ÔNUS DA PROVA.

A utilização de quota de depreciação diversa daquela decorrente do prazo de vida útil admissível regulamentado pela RFB requer prova da respectiva adequação pelo contribuinte.

DESCONTOS CONCEDIDOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS - RECONHECIMENTO NO RESULTADO - REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os descontos concedidos em dívidas junto a instituições financeiras em razão de acordos devem ser reconhecidos na apuração do resultado do ano-calendário em que concedidos, segundo o regime de competência.

JUROS SOBRE MULTAS DE TRIBUTOS ESTADUAIS - INDEDUTIBILIDADE - PARCELAMENTO - INEXISTÊNCIA DE NOVAÇÃO.

As multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo, não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais. Como consequência, tampouco são dedutíveis os juros incidentes sobre essas multas. O parcelamento de débitos relativos a tributos estaduais e respectivas multas não caracteriza novação e não lhes altera a natureza jurídica.

JUROS SOBRE TRIBUTOS FEDERAIS - ADESÃO AO PARCELAMENTO PREVISTO NA LEI Nº 11.941/2009 - REDUÇÕES NOS VALORES DOS JUROS E DAS MULTAS.

Nos termos do art. 12 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011, o parcelamento considera-se deferido na data em que o sujeito passivo concluir a apresentação das informações necessárias à consolidação dos débitos, mas os efeitos do deferimento retroagem à data do requerimento de adesão. Como consequência, as reduções nos valores dos juros e multas devem ser reconhecidos na data do requerimento de adesão, sendo descabida a dedução de juros sobre essas reduções em períodos posteriores.

*EXCLUSÕES DO LUCRO REAL INFORMADAS NA DIPJ -
FALTA DE INCLUSÃO DOS MESMOS VALORES COMO
RECEITAS NA APURAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO.*

*É descabida a exclusão do lucro real de valores que não foram
computados na apuração do resultado do exercício.*

*MULTA DE OFÍCIO - ALEGAÇÃO DE OFENSA A
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.*

*A autoridade administrativa não tem competência para apreciar
alegação de inconstitucionalidade e/ou invalidade de lei ou ato
normativo.*

*TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES PARCELADOS -
DEDUTIBILIDADE NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL*

*Nos termos do art. 344, caput, do RIR/1999, são dedutíveis, na
determinação do lucro real, os tributos e contribuições, não
estando o parcelamento entre as exceções previstas no § 1º deste
dispositivo.*

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011

AUTO REFLEXO.

*Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo
de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as
mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da
impugnação a este, quando não houver alegação específica no
tocante ao auto reflexo.*

O relatório do acórdão recorrido faz uma breve descrição da autuação, que
abaixo transcrevo, visando a melhor compreensão das matérias em discussão nestes autos,
verbis:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado foram
apuradas as seguintes infrações: 1- omissão de receitas auferidas no ano-calendário
de 2011 decorrentes de descontos em dívidas de financiamentos; 2- glosa de
despesas relativas a juros sobre tributos federais contabilizadas nos anos de 2010 e
2011; 3- glosa de despesas relativas a juros sobre tributos estaduais contabilizadas
nos anos de 2010 e 2011; 4- glosa de exclusões informadas na DIPJ do ano-
calendário de 2011 que não haviam sido contabilizadas como receitas do exercício;
5- glosa de despesa de depreciação indedutível, indevidamente registrada como
exclusão do lucro real no Lalur para os anos-calendário de 2010 e 2011. Em
consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ (fls. 365-377) e de CSLL
(fls. 378-388).

Conforme descrito no “Termo de Constatação Fiscal” de fls. 389-401, havia
contratado financiamentos bancários junto às instituições FINEP e Banco do Brasil e
à medida que os saldos dessas dívidas eram corrigidos, contabilizava como despesas
financeiras essas atualizações para apuração de seu resultado tributável. Ocorre que,
no ano de 2011, o contribuinte obteve descontos na liquidação dessas dívidas, no
valor de R\$ 10.667.383,06 junto ao FINEP (lançamento contábil em 13/06/2011) e

no valor de R\$ 3.912.143,67 junto ao Banco do Brasil (lançamento contábil em 31/01/2011). Esses descontos, porém, irregularmente deixaram de ser por ele reconhecidos como receitas financeiras tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, e foram lançados diretamente a crédito da conta Prejuízos Acumulados.

O contribuinte optou, em 21/10/2009, pelo parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009, tendo obtido redução total de R\$ 9.963.481,95 no valor da dívida, em razão de descontos nos juros e nas multas e da utilização de prejuízos fiscais. O valor da redução da dívida não é tributável por determinação expressa da Lei nº 11.941/2009. A partir de 21/10/2009, a atualização da dívida deveria se dar pela aplicação da taxa Selic sobre o novo saldo devedor. Porém, no ano de 2010, a despeito de os juros Selic incidentes sobre o saldo da dívida alcançarem o montante de R\$ 507.770,48, o contribuinte contabilizou despesas de juros de R\$ 1.234.870,42, razão pela qual deve ser glosada a despesa correspondente à diferença (R\$ 727.099,94). Da mesma forma, no ano de 2011, os juros calculados pela Selic atingiram o valor de R\$ 535.782,37, tendo o contribuinte contabilizado despesas de juros de R\$ 2.005.471,91. A diferença, no valor de R\$ 1.469.689,54, também foi glosada.

Na DIPJ do ano-calendário de 2011, o contribuinte informou exclusões, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no valor de R\$ 9.963.481,95, em decorrência dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/2009 (redução de juros, de multa e compensação de prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da CSLL). Porém, o contribuinte não contabilizou e tampouco informou na DIPJ a contrapartida da redução de dívidas como receita do exercício. A contabilização desses valores se deu diretamente na conta Prejuízos Acumulados. Diante disso, foi glosada essa exclusão informada em DIPJ, por não ter esse mesmo valor sido incluído na apuração do resultado do exercício.

A autoridade autuante constatou que o contribuinte contabilizou despesas de juros de atualização de dívidas junto à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul (SEFAZ), sendo que parte desses juros incidiram sobre o valor da multa de ofício, não sendo essa atualização dedutível, em virtude do disposto no art. 344, § 5º, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR). Constatou, ainda, ao confrontar os extratos da dívida do contribuinte junto à (SEFAZ) com os lançamentos contábeis constantes da escrituração da empresa, que esta lançou, no período de 2008 a 2011, como despesas financeiras decorrentes da atualização de suas dívidas com o ICMS o valor de R\$ 11.327.601,64 acima do permitido. As despesas de juros não dedutíveis e as equivocadamente contabilizadas foram glosadas.

Finalmente, constatou a autoridade autuante que o contribuinte escriturou no Lalur, nos anos de 2010 e 2011, a título de exclusão do lucro real, valores referentes a depreciações não contabilizadas. Ao analisar a lista de bens depreciados fornecida pelo contribuinte, verificou a autoridade autuante que a quase totalidade dos bens foi adquirida antes de 31/12/1993 e, tratando-se de máquinas e equipamentos, sua depreciação deveria se dar em 5 anos, encerrando-se, no máximo, até 31/12/1998. Em consequência, apurou a autoridade autuante que a depreciação total cabível para o ano de 2010 seria de R\$ 103.842,84 e para o ano de 2011 seria de R\$ 103.785,42. A diferença entre a exclusão lançada pelo contribuinte no Lalur e a calculada pela autoridade autuante foi glosada.

Cientificada do acórdão recorrido em 02/09/2014 (fls. 466), a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 467/478) em 30/09/2014.

Com exceção da alegação acolhida pelo acórdão recorrido (dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, das contribuições ao PIS e Cofins em face de parcelamento formalizado em outro processo administrativo), a recorrente repete os argumentos trazidos na impugnação, que foram bem sintetizadas no acórdão recorrido, *verbis*:

Quanto à glosa das exclusões do lucro real de valores referentes a depreciações não contabilizadas, alega a impugnante que a depreciação de máquinas e equipamentos na atividade industrial se dá em 10 anos, conforme fixação da Receita Federal para bens relacionados na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM. Afirma que esse prazo considera a vida útil média de equipamentos sendo utilizados em cerca de 100% de sua capacidade, mas as regras do RIR admitem outra interpretação, já que, nos termos do art. 310 do RIR/1999, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos e o § 2º do art. 305 estabelece que a quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Afirma que está em concordata preventiva judicial (Processo nº 1.01.000460-6, em trâmite na Vara Cível da Comarca de Guarani das Missões/RS) e que, por essa razão, diminuiu o funcionamento dos equipamentos da indústria, ainda dentro do período da tabela de depreciação, tendo tal situação perdurado por muitos anos, até que optou pela prestação de serviços de esmagamento de grãos a terceiros, voltando a usar a capacidade ociosa dos equipamentos. Diante disso, havendo na subconta Máquinas e Instalações, no ano de 2009, um saldo de R\$ 2.635.833,57, aduz que utilizou a exclusão da taxa de depreciação anual nos anos de 2010 e 2011. Conclui que essa glosa deve ser reconsiderada, tendo em conta o tempo de efetivo uso dos equipamentos e seu menor desgaste, além do fato de se tratar de equipamentos que, em seu conjunto, foram uma usina de esmagamento de grãos, com vida útil bem maior que a prevista em lei.

Afirma ser correta a contabilização de descontos em acordos bancários diretamente na conta Prejuízos Acumulados, pois essas são receitas e despesas relativas a fatos passados, de modo que não há como confrontá-las no exercício corrente, sem prejuízo da comparabilidade entre as demonstrações contábeis e a justiça tributária. Afirma, ainda, ser descabido falar-se em omissão de receitas, pois não houve acréscimo patrimonial e tampouco o ingresso de disponibilidade econômica para a empresa. O conceito de renda válido para fins de incidência do imposto previsto no art. 153, III, da Constituição Federal e no art. 43 do CTN está delimitado pelo conceito de acréscimo patrimonial e envolve necessariamente a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Porém, no caso dos descontos em acordos bancários, não há efetiva disponibilidade sobre esses valores e não há repercussão na evolução econômica e patrimonial da empresa.

No tocante à glosa de despesas de juros sobre multas de tributo estadual não declarado, alega a impugnante que, embora a multa de ofício não seja dedutível, os juros sobre as multas parceladas são, pois, nos termos do art. 360 do Código Civil de 2002, o parcelamento constitui uma nova obrigação, por força do instituto da novação, razão pela qual o caráter de multa punitiva desaparece.

A propósito da glosa dos juros incidentes sobre impostos federais parcelados nos termos da Lei nº 11.941/2009, afirma a impugnante que o deferimento do parcelamento retroage à data do requerimento de adesão, conforme prescreve o art. 12, § 1º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011 e o art. 16 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009. Apesar disso, o deferimento somente ocorre quando o sujeito passivo concluir a apresentação das informações necessárias (arts. 4º a 11 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011). Assim, quando do requerimento de

adesão, o contribuinte ainda não apontava quais seriam os débitos parcelados, fato esse que somente ocorreu na etapa de consolidação, que se iniciou em junho de 2010 (até 16/08/2010), quando o optante teve que indicar se incluiria todos os débitos parceláveis ou apenas parte deles. Posteriormente, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 02/2011 (arts. 4º a 11) voltou a determinar que os contribuintes apontassem novamente os débitos que pretendiam parcelar, juntamente com outras informações. Diante disso, quando do requerimento de adesão, em 2009, não havia dados definitivos quanto aos débitos a serem parcelados, razão pela qual foi efetuada apenas a redução parcial, lançando-se como despesas o valor dos juros sobre o restante do débito. A demora na consolidação do parcelamento foi causada pela própria RFB.

Acerca da glosa das exclusões, informadas na DIPJ do ano-calendário de 2011, dos valores dos benefícios previstos na Lei nº 11.941/2009, afirma a impugnante que somente em 2011 foram expedidas as orientações e os valores corretos sobre os quais ocorreriam a redução e o aproveitamento do prejuízo fiscal, sendo essa exclusão expressamente prevista no art. 4º, parágrafo único, da referida Lei.

Alega a impugnante que a multa de ofício aplicada viola os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, sobretudo tendo em conta sua delicada situação econômica, razão pela qual deve ela ser reduzida.

Com relação à glosa de depreciação adita, em relação às alegações contidas na impugnação que, tendo o acórdão recorrido admitido a adequação da quota, mediante prova, e considerando o tempo transcorrido que impossibilita a apresentação de provas diretas da redução da atividade da empresa, apresenta os valores da receitas anuais informadas na DIPJ nos anos de 1998 a 2011, que por si só evidenciariam a grande diminuição nas atividades operacionais da empresa, justificando a adequação da depreciação, conforme tabela abaixo transcrita:

**RECEITAS ANUAIS DECLARADAS EM
DIPJ**

ANO	
1998	75.489.344,38
1999	80.674.016,16
2000	12.647.416,84
2001	5.757.925,63
2002	3.384.601,88
2003	3.277.082,75
2004	1.974.912,10
2005	2.788.831,99
2006	4.632.182,69
2007	4.650.658,45
2008	6.450.574,13
2009	5.205.939,53
2010	4.593.670,00
2011	4.493.336,00

Ao final a recorrente requer o acolhimento do recurso em seu mérito e, em caso de improcedência total ou parcial, seja reduzida a multa de ofício para 20% do tributo auferido como débito, em razão da razoabilidade e capacidade contributiva do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais. Assim, dele conheço.

Como a autuação se divide em diversos itens, passo a analisar cada um deles, na ordem indicada no auto de infração.

1. Glosa de cotas de depreciação não dedutíveis

A fiscalização constatou que a interessada deduziu no Lalur quotas de depreciação não contabilizadas no montante de R\$ 552.723,75 em 2010 e R\$ 553.255,30 em 2011. Intimada a justificar a exclusão, a empresa apresentou relação de bens depreciables e informou que o cálculo levou em conta os bens relacionados na rubrica contábil **Bens em Operação - Warpol e Bens em operação - Refinasul** e que somente na subconta **Máquinas e Instalações** de 2009 o saldo seria de R\$ 2.635.833,57, cuja depreciação anual a uma taxa de 20% seria de R\$ 527.166,71.

De posse da relação de bens apresentada pela interessada, as autoridades fiscais elaboraram uma tabela de depreciação com base na data de aquisição dos bens e do tempo de vida útil estimado para cada um deles e constatou que a maior parte deles já estaria integralmente depreciado. Apurou-se, assim, um valor de depreciação menor para cada um dos anos-calendário: R\$ 103.842,94 para o ano de 2010 e R\$ 103.785,42 para 2011, efetuando-se a glosa dos valores excedentes

A recorrente alega em seu recurso que a Receita Federal fixa taxa de depreciação considerando a expectativa de vida útil de cada bem considerando a vida útil média de equipamentos sendo utilizados em cerca de 100% de sua capacidade, mas que o art. 310 do RIR/1999, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos e o § 2º do art. 305 estabelece que a quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

Afirma ainda que está em concordata preventiva judicial e que, por essa razão, diminuiu o funcionamento dos equipamentos da indústria, ainda dentro do período da tabela de depreciação, tendo tal situação perdurado por muitos anos, até que optou pela prestação de serviços de esmagamento de grãos a terceiros, voltando a usar a capacidade ociosa dos equipamentos.

Diante disso, havendo na subconta Máquinas e Instalações, no ano de 2009, um saldo de R\$ 2.635.833,57, aduz que utilizou a exclusão da taxa de depreciação anual nos anos de 2010 e 2011.

Conclui que essa glosa deve ser reconsiderada, tendo em conta o tempo de efetivo uso dos equipamentos e seu menor desgaste, além do fato de se tratar de equipamentos que, em seu conjunto, foram uma usina de esmagamento de grãos, com vida útil bem maior que a prevista em lei.

Aditou que, tendo o acórdão recorrido admitido a adequação da quota, mediante prova, e considerando o tempo transcorrido que impossibilita a apresentação de provas diretas da redução da atividade da empresa, apresenta os valores da receitas anuais informadas na DIPJ nos anos de 1998 a 2011, que por si só evidenciariam a grande diminuição nas atividades operacionais da empresa, justificando a adequação da depreciação.

O pressuposto da autuação é o de que o contribuinte utilizou as quotas de depreciação dentro dos prazos de vida útil estimados para cada um dos bens produtivos que compõem seu ativo, calculando, assim, as quotas sobre o saldo remanescente que ainda não estaria depreciado.

Entendo que, no caso, impunha-se que a fiscalização demonstrasse que o contribuinte utilizou, de fato, as quotas de depreciação dos bens produtivos como custo ou encargo no prazo estimado de sua vida útil ou exigisse que o contribuinte comprovasse que não o fez naquele prazo.

A mera presunção de sua utilização em face do tempo decorrido desde sua aquisição me parece insuficiente para justificar a glosa, neste caso, uma vez que o contribuinte indicou a existência de saldo contábil na conta dos bens a depreciar, o que não foi questionado pela fiscalização.

O Parecer Normativo CST nº 79, de 08/10/76 - DOU 18/11/76, assim dispôs sobre a dedutibilidade da depreciação que:

Ementa: **Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do ativo em qualquer percentual.** A omissão, ou o uso de taxas normais ou interiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.

[...]

2. A depreciação dos bens do ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: arts. 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e parágrafos (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos poderá e poderão, insertos no início dos artigos citados. **Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar.**

3. Além disso, como a incidência do imposto de renda é baseada em espaços de tempo perfeitamente delimitados (arts. 127, caput, 135, § V, e 221, caput, do Regulamento do Imposto de Renda/75), é de se admitir que a opção por qualquer das formas de depreciação seja efetuada em cada um dos exercícios. Logo, a empresa poderá utilizar-se ora da depreciação normal, ora da depreciação acelerada, se a esta tiver direito.

4. Porém, se a empresa adotar qualquer taxa de depreciação inferior à permitida, as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e cada bem em especial.[...]

(grifei)

Assim, considerando-se que a lei faculta ao contribuinte a utilização de taxas de depreciação inferiores ao mínimo fixado pela Receita Federal e inexistindo nos autos demonstração de que o contribuinte tenha de fato utilizado o valor a depreciar às taxas normais em períodos anteriores, entendo que não pode subsistir a glosa efetuada pelo Fisco

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso nesta parte.

2. Omissão de Variações Monetárias Ativas

O segundo item da autuação refere-se à omissão de receitas financeiras obtidas em 2011, em face de descontos obtidos com relação a dívidas de financiamento junto ao Finep e Banco do Brasil, no montante total de R\$ 14.579.526,73, que deixaram de ser reconhecidos nas contas de resultado da interessada, que lançou-os diretamente a crédito da conta de Prejuízos Acumulados.

A recorrente defende como correta a contabilização desses descontos diretamente na conta Prejuízos Acumulados, pois se referem a receitas e despesas relativas a fatos passados, não havendo como confrontá-las no exercício corrente, sem prejuízo da comparabilidade entre as demonstrações contábeis e a justiça tributária.

Afirma, ainda, ser descabido falar-se em omissão de receitas, pois não houve acréscimo patrimonial e tampouco o ingresso de disponibilidade econômica para a empresa., nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal e no art. 43 do CTN.

Alega que, neste caso, não há efetiva disponibilidade sobre esses valores e não há repercussão na evolução econômica e patrimonial da empresa.

Não tem razão a recorrente.

Os descontos obtidos em face de dívidas de financiamento representam acréscimo patrimonial efetivo, uma vez que há a redução do passivo da empresa, sem sacrifício de ativos. O seu reconhecimento deve ser feito no período em que tenha se consolidado a renegociação da dívida com a redução do saldo devedor, observando, portanto, o regime de competência.

A Receita Federal já estabeleceu, por meio de ato declaratório (em situação similar relativa ao crédito rural, nos termos da Lei nº 9.138, de 1995,) que o valor correspondente a dívida objeto de renegociação deve ser classificado como receita financeira e como tal, computado na apuração do lucro real, presumido ou arbitrado e na base de cálculo da CSLL¹.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, neste ponto.

3. Despesas Financeiras não comprovadas

Este item do auto de infração refere-se a glosa de despesas financeiras lançadas em face de dívidas junto aos fiscos estadual e federal.

3.1 Glosa de despesas financeiras sobre dívidas tributárias federais

Neste subitem a fiscalização aponta que a empresa aderiu ao parcelamento especial concedido por meio da Lei nº 11.941/09, mediante o qual obteve significativa redução de sua dívida em face de anistias de juros e multas e da utilização de prejuízos fiscais para quitação parcial das dívidas, passando esta de R\$ 15.714.903,82 para R\$ 5.751,421,87.

Não obstante tal redução a empresa continuou a apropriar, nos anos de 2010 e 2011, as despesas com juros sobre a dívida sem considerar tal redução do saldo devedor.

Desta feita a fiscalização apurou e glosou um valor de despesas com juros lançada a maior de R\$ 727.099,94 em 2010 e R\$ 1.469.689,54 em 2011.

A recorrente alega que o deferimento do parcelamento retroage à data do requerimento de adesão, conforme prescreve o art. 12, § 1º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011 e o art. 16 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 06/2009, porém, o deferimento somente ocorre quando o sujeito passivo concluir a apresentação das informações necessárias (arts. 4º a 11 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011).

Assim, quando do requerimento de adesão, o contribuinte ainda não apontava quais seriam os débitos parcelados, o que só ocorreu na etapa de consolidação, que se iniciou em junho de 2010 (até 16/08/2010), quando o optante teve que indicar se incluiria todos os débitos parceláveis ou apenas parte deles. Posteriormente, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 02/2011 (arts. 4º a 11) voltou a determinar que os contribuintes apontassem novamente os débitos que pretendiam parcelar, juntamente com outras informações.

Conclui que, quando do requerimento de adesão, em 2009, não havia dados definitivos quanto aos débitos a serem parcelados, razão pela qual foi efetuada apenas a redução parcial, lançando-se como despesas o valor dos juros sobre o restante do débito. A demora na consolidação do parcelamento foi causada pela própria RFB.

Equivoca-se a interessada quanto ao momento de reconhecimento dos efeitos do parcelamento concedido pela Lei nº 11.941/2009.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista as disposições da Lei No 9.138, de 29 de novembro de 1995, da Resolução No 2.471, de 26 de fevereiro de 1998, do Conselho Monetário Nacional, e do art. 299 do Decreto No 3.000, de 26 de março de 1999, declara:

Art. 1º A redução do montante a ser recebido pela instituição financeira, proveniente da renegociação de dívidas originárias de crédito rural, autorizadas pela Lei No 9.138, de 1995, conforme parâmetros estabelecidos na Resolução No 2.471, de 1998, do Conselho Monetário Nacional, é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 2º Na hipótese do artigo anterior, a pessoa jurídica devedora registrará a parcela correspondente à redução de sua dívida como receita financeira.

De fato, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009 estabeleceu em seu art. 12, §1º que os débitos a serem parcelados junto à PGFN ou à RFB deveriam ser indicados pelo sujeito passivo no momento da consolidação do parcelamento.

Sobre a consolidação do parcelamento, a referida portaria assim dispôs nos seus arts. 14 a 16, *verbis*:

Art. 14. A dívida será consolidada na data do requerimento do parcelamento ou do pagamento à vista.

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

§ 1º Somente poderá ser realizada a consolidação dos débitos do sujeito passivo que tiver cumprido as seguintes condições:

I - efetuado o pagamento da 1ª (primeira) prestação até o último dia útil do mês do requerimento; e

II - efetuado o pagamento de todas as prestações previstas no § 1º do art. 3º e no § 10 do art. 9º até a data da consolidação.

§ 2º No momento da consolidação, o sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria deverá indicar os débitos a serem parcelados, o número de prestações e os montantes de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL a serem utilizados para liquidação de valores correspondentes a multas, de mora ou de ofício, e a juros moratórios.

§ 3º O sujeito passivo que aderiu aos parcelamentos previstos nesta Portaria que não apresentar as informações necessárias à consolidação, no prazo estipulado em ato conjunto referido no caput, terá o pedido de parcelamento cancelado, sem o restabelecimento dos parcelamentos rescindidos, em decorrência do requerimento efetuado.

Art. 16. A consolidação dos débitos terá por base o mês em que for efetuado o pagamento à vista ou o requerimento de adesão ao parcelamento e resultará da soma:

I - do principal;

II - das multas;

III - dos juros de mora;

IV - dos encargos previstos no Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, quando se tratar de débito inscrito em DAU; e

V - honorários devidos nas execuções fiscais dos débitos previdenciários.

Parágrafo único. Para os fins da consolidação dos débitos, serão aplicados os percentuais de redução previstos nos arts. 2º, 6º e 8º.

[...]

Art. 19. Considera-se deferido o pedido de parcelamento na data em que o sujeito passivo concluir a apresentação das informações necessárias à consolidação de que trata o art. 15.

Parágrafo único. Os efeitos do deferimento retroagem à data do requerimento de adesão.

(grifei)

Por meio da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13/2009, ficou estabelecido que a partir de 14 de dezembro de 2009 a PGFN e a RFB disponibilizariam em seus sítios na internet as informações sobre o deferimento do requerimento de adesão ao parcelamento. A mesma portaria alterou o art. 18 Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/2009, para incluir o § 8º, passando a considerar deferido o parcelamento na data em que o sujeito passivo concluir a apresentação das informações necessárias a consolidação de que trata o art. 15, que terá por base a data de 30 de novembro de 2009.

Posteriormente, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 29/04/2010, fixou prazo até 30 de junho de 2010, para o contribuinte manifestar-se sobre os débitos incluídos no parcelamento, indicando a sua totalidade ou apenas parte deles, sob pena de cancelamento do pedido. A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11, de 24/06/2010 estabeleceu prazo até 30 de junho de 2010, para o optante que se manifestou pela inclusão de apenas parte dos débitos, indicar, pormenorizadamente, os débitos a serem incluídos nos parcelamentos. Este prazo foi alterado, posteriormente, até 16 de agosto de 2010 pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 02/07/2010.

O fato do parcelamento ser confirmado após a apresentação das informações necessárias à consolidação dos débitos, não excluía a necessidade do próprio contribuinte reconhecer contabilmente, nos termos indicados quando da adesão, os seu efeitos na redução do saldo devedor, porquanto estes eram perfeitamente quantificáveis, seja quanto ao montante de multa e juros a serem reduzidos, quanto do abatimento da dívida com a utilização de prejuízos fiscais. Não por acaso, a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/2011, no seu art. 12 prescrevia que deferido o parcelamento este retroage à data do requerimento da adesão.

Assim, a recorrente deveria ter ajustado o saldo devedor de suas dívidas no mês em que aderiu ao parcelamento, procedendo a sua redução, e passado a imputar os juros devidos sobre tal saldo.

Ainda que se considerasse a data da consolidação para fins de realização do ajuste do saldo da dívida, a interessada poderia ter estornado os valores lançados indevidamente a maior, ainda no exercício de 2010, pois conforme visto esta consolidação teve como último prazo, para quem indicou apenas uma parte dos seus débitos no parcelamento, o dia 16 de agosto de 2010.

Portanto, ao calcular os juros sobre a dívida existente antes da adesão, a interessada, ora recorrente, apropriou despesas em excesso nos anos-calendário 2010 e 2011.

Assim, revela-se correta e deve ser mantida a glosa dos juros apropriados em excesso sobre a dívida tributária federal.

3.2 Glosa de despesas financeiras sobre dívidas tributárias estaduais

Esta infração foi constatada pela autoridade fiscal ao examinar os valores das despesas com juros incidentes sobre débitos parcelados junto à Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul relativos a débitos de ICMS que não foram declarados pela recorrente e haviam sido objeto de lançamento de ofício. No montante total parcelado estava incluída a multa de ofício.

Assim, concluiu a autoridade fiscal que, se as multas fiscais punitivas são indedutíveis, os juros incidentes sobre ela, por serem acessórios, também o são.

Foi então apurada uma glosa de juros no valor de R\$ 2.062.134,72 em 2010 e de R\$ 10.234.230,20 em 2011.

A recorrente alega que, embora a multa de ofício não seja dedutível, os juros sobre as multas parceladas são, pois, nos termos do art. 360 do Código Civil de 2002, o parcelamento constitui uma nova obrigação, por força do instituto da novação, razão pela qual o caráter de multa punitiva desaparece.

Penso que a questão foi bem enfrentada no acórdão recorrido, *verbis*:

Equivoca-se a impugnante ao afirmar que, com supedâneo no art. 360 do Código Civil de 2002, o parcelamento administrativo de débito tributário constitui uma nova obrigação, por força do instituto da novação. O parcelamento administrativo, nos termos do art. 151, VI, do CTN, suspende a exigibilidade do crédito tributário. Não figura ele entre as hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156 do CTN. Isso revela que o parcelamento não cria nova dívida e tampouco substitui a anterior. Há apenas dilação do pagamento, que não caracteriza *animus novandi*, requisito para a ocorrência de novação, consoante o art. 361 do Novo Código Civil. Destarte, a multa, quando parcelada, não tem sua natureza jurídica alterada. Esse entendimento tem respaldo em sólida jurisprudência, conforme se infere dos seguintes julgados:

EMBARGOS. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. INADIMPLENTO. PROSSEGUIMENTO DO FEITO EXECUTIVO. EXTINÇÃO DO PROCESSO EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REDUÇÃO. ENRIQUECIMENTO INDEVIDO.

1. A adesão a parcelamento implica a suspensão da exigibilidade da dívida. Rescindido o acordo de parcelamento, a situação fiscal da devedora retorna ao status quo ante, passando a ser novamente exigível o crédito tributário.

2. Nos moldes do art. 151, IV/CTN, o parcelamento de dívida tributária não se constitui em modalidade de extinção do crédito tributário, e sim suspensão da exigibilidade de crédito.

3. Não tendo a apelante se insurgido à exclusão dos honorários advocatícios a teor do disposto no DL n. 1.025/65, defeso ao julgador conhecer de questões não suscitadas no apelo.

4. Sopesadas as circunstâncias do mote em tela, a verba honorária deve ser reduzida, evitando-se possível enriquecimento ilícito.

5. Apelação a que se dá parcial provimento.

(AC 0004974-90.2005.4.01.9199/MG, Rel. Juiz Federal Carlos Eduardo Castro Martins, 7ª Turma Suplementar, e-DJF1 p.814 de 09/03/2012, grifou-se).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA DE -NOVAÇÃO-. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. NÃO INCIDÊNCIA DAS RESTRIÇÕES PREVISTAS NA SÚMULA 266/TST E NO ART. 896, § 2º, DA CLT, QUANTO AO RECURSO DE REVISTA. Em se tratando de execução fiscal de dívida ativa regulada pela Lei 6.830/80 (nova competência da Justiça do Trabalho: art. 114, VII, CF, desde EC 45/2004), a análise do recurso de revista não está adstrita aos limites impostos pelo art. 896, § 2º, da CLT, e pela Súmula 266/TST, em face da necessária cognição mais ampla constitucionalmente franqueada ao jurisdicionado apenas, a par da necessidade institucional da uniformização da interpretação legal e constitucional na República e Federação. Demonstrado no agravo de instrumento que o recurso de revista preenchia os requisitos do art. 896 da CLT, dá-se provimento ao agravo de instrumento para melhor análise da arguição de violação ao art. 151, VI, do CTN. Agravo de instrumento provido. RECURSO DE REVISTA. EXECUÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO. CAUSA DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA DE -NOVAÇÃO-. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. Revendo interpretação anteriormente assentada, firma-se o entendimento de que o parcelamento administrativo do débito tributário implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, por conseguinte, da execução fiscal ajuizada para sua cobrança, sendo indevida a extinção do feito quando em curso o prazo do parcelamento acordado pelas partes (CTN, arts. 140 e 151, VI, c/c 792, caput, do CPC). **É que o parcelamento não se confunde com a novação. Esta implica substituição da relação jurídica, com mudança do devedor, do credor ou do objeto da prestação. Aquele, ao revés, mantém a relação jurídica e repercute apenas nas condições de pagamento. O parcelamento não está arrolado entre as causas de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156). Tal interpretação, após intenso debate, prevaleceu no âmbito do STJ - órgão do Poder Judiciário que detinha a competência para uniformizar a interpretação dessa matéria anteriormente à promulgação da EC n. 45/04. Essa nova interpretação, em matéria que envolve a nova**

competência da Justiça do Trabalho (EC nº 45, de dezembro de 2004), é mais consentânea com a busca da efetividade dos direitos fundamentais da pessoa humana, especialmente os de natureza social (trabalhistas e previdenciários), objeto da atuação administrativa do Estado relativamente à fiscalização trabalhista e previdenciária e atividade congênere. Isso significa dizer que a adesão a programa de parcelamento não enseja a extinção da execução fiscal por novação, mas apenas a sua suspensão, até que o parcelamento seja quitado (CPC, art. 794, I). Recurso de revista conhecido e provido.

(RR - 17300-50.2006.5.03.0100 , Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 05/09/2012, 3ª Turma, Data de Publicação: 14/09/2012, grifou-se)

Os juros incidentes sobre a multa tributária de caráter punitivo incluída em parcelamento, por ter natureza acessória destas, é indedutível nos termos do art. 344, § 5º do RIR/1999.

Assim, não tendo sido questionado o montante dos juros glosados, pelos fundamentos acima externados, voto por negar provimento ao recurso quanto ao ponto.

4. Exclusões/Compensações não Autorizadas na Apuração do Lucro Real

Neste item, relata a autoridade fiscal que a interessada procedeu à exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano-calendário 2011, do montante de R\$ 9.963.481,95 correspondente aos benefícios previstos na Lei nº 11.941/09 (redução de juros e multa e compensação de prejuízos acumulados e base de cálculo negativa da CSLL para quitação parcial de débitos). Ocorre que embora a própria lei previsse a não tributação desses valores, a interessada não reconheceu tais valores como receitas na sua escrituração contábil, lançando a redução da dívida diretamente na conta de Prejuízos Acumulados.

A recorrente alega que somente em 2011 foram expedidas as orientações e os valores corretos sobre os quais ocorreriam a redução e o aproveitamento do prejuízo fiscal, sendo essa exclusão expressamente prevista no art. 4º, parágrafo único, da referida Lei.

Não assiste razão à recorrente.

Embora a Lei nº 11.941/09 tenha previsto a exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, ao não reconhecer tais valores no resultado do exercício, a interessada já havia excluído tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, ao proceder à exclusão dos valores novamente no Lalur, a contribuinte estaria se beneficiando em dobro do permissivo legal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso quanto a este item.

5. Da multa aplicada

A recorrente pleiteia ao final do seu recurso que, em caso de improcedência total ou parcial, seja reduzida a multa de ofício para 20% do tributo auferido como débito, em razão da razoabilidade e capacidade contributiva do contribuinte.

A aplicação da multa de ofício sobre os lançamentos efetuados, decorre de expressa disposição legal (art. 44, inc. I da Lei nº 9.430/1996), pois o crédito tributário foi constituído por iniciativa da administração fazendária, resultando na aplicação de penalidade mais gravosa do que a simples multa moratória, que incide sobre os recolhimentos feitos com atraso, porém por iniciativa do próprio sujeito passivo, antes de iniciado o procedimento fiscal.

Com relação à alegação de que a multa aplicada teria caráter confiscatório e ofenderia outros princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, deve-se observar, nos termos do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, que é “*vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”.

Assim também dispõe a Súmula CARF nº 2, *verbis*:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

6. Lançamento Reflexo: CSLL

Por se constituírem infrações decorrentes e vinculadas, nos termos do § 2º do art. 24 da Lei 9.249/1995, aplica-se integralmente ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido as conclusões relativas ao IRPJ.

7. Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência contida no item 001 do Auto de Infração (Cotas de depreciação não dedutíveis), mantidos os demais itens da autuação.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator