



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

Processo nº 14120.720023/2015-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.620 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente PROTECO CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

PROVA PERICIAL. REJEIÇÃO.

Indefere-se o pedido para a realização de perícia.

O contribuinte trouxe na impugnação documentação hábil a comprovar parcialmente suas alegações, de modo que a prova pericial se mostra despicienda.

RECEITA SUPOSTAMENTE OMITIDA. CRÉDITOS COM ORIGEM COMPROVADA COM A IMPUGNAÇÃO. VERDADE MATERIAL.

A existência de recursos de origem comprovada não autoriza a presunção de omissão de receitas dentro da extensão da comprovação efetiva.

GLOSA. DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO.

Glosa mantida, inércia na comprovação da propriedade do ativo imobilizado.

AFASTADA A MULTA QUALIFICADA.

Ausência de configuração das hipóteses previstas nos art. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Súmula CARF nº 28, escapa à competência dos órgãos administrativos de julgamento a apreciação acerca da procedência da Representação Fiscal para Fins Penais formalizado pela autoridade fiscal.

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)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, Carmem Ferreira Saraiva (suplente convocada em substituição ao conselheiro Jose Carlos de Assis Guimarães), Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se do lançamento tributário consubstanciado no auto de infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$2.855.356,91 e tributação reflexa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor de R\$1.027.928,47, acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora, relativamente ao ano-calendário de 2011, conforme tabela abaixo:

	e-fls.	Crédito Tributário (R\$)	Multa – 150%	Juros – atualizados até 11/2016	Valor do Crédito Apurado
Tributo					
IRPJ	2/25	2.855.356,91	4.283.035,36	1.581.921,93	8.720.314,20
CSLL	27/53	1.027.928,47	1.541.892,69	569.491,87	3.139.313,03
Total do Crédito Tributário					11.859.627,23

A autoridade autuante indicou os seguintes valores como sendo decorrentes de créditos recebidos de origem não comprovada:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
07/01/2011	400.000,00	150,00
07/01/2011	1.100.000,00	150,00
22/03/2011	200.000,00	150,00
24/03/2011	100.000,00	150,00
25/03/2011	2.200.000,00	150,00
08/07/2011	1.000.000,00	150,00
19/08/2011	700.000,00	150,00
20/09/2011	320.000,00	150,00

Com efeito, os valores acima contemplados foram minuciosamente descritos, a saber:

a) Banco Itaú (conta 42888-9) – 07/01/2011 – R\$400.000,00 – Valor creditado em conta corrente, depósito em dinheiro.

b) Banco Itaú (conta 42888-9) – 07/01/2011 – R\$1.100.000,00 – Valor creditado em conta corrente e repassado por Socenge Construtora Ltda, TED 453.0033.

c) Banco Bradesco (conta 4305-2) – 22/03/2011 – R\$200.000,00 – Valor creditado em conta corrente e repassado por Socenge Construtora Ltda, TED 9282047.

d) Banco Bradesco (conta 4305-2) – 24/03/2011 – R\$100.000,00 – Valor creditado em conta corrente e repassado por Socenge Construtora Ltda, TED 9386414.

e) Banco Bradesco (conta 4305-2) – 25/03/2011 – R\$2.200.000,00- Valor creditado em conta corrente e repassado por Socenge Construtora, TED 9476135.

f) Banco Itaú (conta 42888-9) – 08/07/2011 – R\$1.000.000,00 – Valor creditado em conta corrente e repassado por Construtora Sanches, TED 001.3409.

g) Banco Bradesco (conta 4305-2) – 19/08/2011 – R\$700.000,00 – Valor creditado em conta corrente e repassado por Construtora Sanches Tripoli, TED 7123705.

h) Banco Itaú (conta 42888-9) – 20/09/2011 R\$320.000,00 – Valor creditado em conta corrente e repassado por Socenge Construtora Ltda, TED 453.0033.

A autoridade fiscal fundamenta que não encontrou documentação hábil, idônea e capaz de ilidir a presunção colacionada no lançamento fiscal, e, ato contínuo, apurou infração decorrente de utilização de despesas com encargos de depreciação como não comprovadas.

Em relação a esta segunda infração a autoridade reputou não ter o contribuinte realizado a escrituração contábil de acordo com a legislação contábil em vigor em 2011 e ressaltou a falta de registro dos bens nas contas do ativo imobilizado, além do registro de despesas com encargos de depreciação sem a devida comprovação.

Concluiu, por fim, ter o contribuinte lançado mão de expedientes ilegais consubstanciados no lançamento de dispêndios falseados, tão somente para reduzir a base de cálculo dos tributos e consequentemente obter benefícios tributários.

Ante a conduta aferida pelo Fisco autuante, fora aplicado ao contribuinte, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela constatação de fraude, nos termos do arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, multa qualificada de 150%.

E face a ocorrência de crime contra a ordem tributária, ainda que em tese, a autoridade com supedâneo na Portaria RFB nº 2.439/2010, formalizou representação fiscal para fins penais.

Dentro do prazo legal, o contribuinte ofereceu impugnação alegando que não houve a omissão de receitas trazida no auto de infração, ainda que os créditos recebidos da empresa “SOCENGE CONSTRUTORA LTDA” (atual “LD Construções Ltda”) identificados no extrato bancário decorrem de venda de bens do ativo imobilizado, a saber:

a) Um imóvel alienado ao sócio majoritário da “Socenge”, o qual ato contínuo foi utilizado na integralização de capital da empresa “Socenge”, no importe de R\$2.225.000,00, cujos depósitos são identificados no exercício de 2011;

b) Além do imóvel, a autuada alienou outros bens do ativo imobilizado e que igualmente foram integralizados ao capital social da “Socenge Construtora Ltda”.

O contribuinte trouxe à impugnação, a matrícula do referido bem imóvel comprovando as alegações, bem como as alterações societárias da empresa “Socenge” trazendo a integralização ao capital através do imóvel e de outros bens do ativo imobilizado da contribuinte.

Em relação aos depósitos realizados pela empresa “Sanches Tripoli”, de R\$1.700.000,00, o contribuinte informa e comprova ser decorrentes da locação de máquinas e equipamentos do interessado, bem como destaca que tais valores foram corretamente lançados como receita operacional e levados à tributação.

Considerando não ter perpetrado nenhum expediente fraudulento com o escopo de beneficiar-se tributariamente o contribuinte destaca a impossibilidade de enquadramento nas condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64 e, portanto, não há justificativa para a aplicação do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Em relação às despesas com encargos de depreciação não comprovadas no ano de 2011, o contribuinte esclarece que no exercício fiscalizado houve a alteração de regime do lucro presumido para o lucro real.

Destaca que em relação à conta “Caminhões e Basculantes” foi levantado o balanço comum ativo de R\$64.604.371,10, a partir do “laudo de avaliação de bens com valor de mercado”.

E, em relação aos bens consubstanciados em “Caminhões e Basculantes” a contabilidade partiu de R\$23.458.748,66 relativo exclusivamente aos bens da conta “Caminhões e Basculantes”.

Ainda, em relação à multa qualificada de 150% o contribuinte autuado reitera que nos termos acima, não tendo havido conduta tipificada como sonegação, conluio ou fraude, elementos que autorizam a imputação da referida multa, deve esta ser de plano afastada, pelos seguintes motivos:

a) Em relação a suposta infração descrita como depósitos de origem não comprovados, a origem foi trazida e comprovada juntamente com a impugnação e;

b) Em relação à segunda infração, descrita como a depreciação de origem não comprovada, traz o impugnante a justificativa para o descabimento, tendo em vista que promoveu a depreciação de ativos do imobilizado a partir do laudo de avaliação realizado (reavaliação para a mudança de regime).

Tendo desconstruído as duas infrações não haveria que se falar na multa qualificada punitiva de 150% adequada para àqueles que adotam conduta sonegatória e fraudulenta.

Por fim, quanto à representação fiscal para fins penais, o contribuinte fundamenta o descabimento com supedâneo na sumula do STF nº 24, “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Considerando o processo administrativo ainda não ter sido concluído não há que se falar em lançamento definitivo do tributo, não podendo sequer aferir a existência de crime em tese.

Por fim, requereu o provimento da impugnação, devendo ser reconhecidas as nulidades arguidas e caso não seja, pela improcedência do auto de infração pelas razões de mérito apontadas.

Acórdão da DRJ/RJO

A 3ª Turma da DRJ/RJO julgou improcedente a impugnação apresentada, afastando a preliminar arguida e no mérito, mantendo o crédito tributário lançado a título de IRPJ do ano-calendário de 2011, bem como com relação à CSLL, PIS e COFINS, por se tratar de exigências reflexas que tem por base os mesmos fatos que ensejam o lançamento do imposto de renda.

Recurso Voluntário

A Recorrente repisa *ipsis litteris* todas alegações anteriormente ventiladas na impugnação, tanto na linha preliminar, quanto nos lindes de mérito.

Em suma, reitera: a) que não há que se falar em omissão de receita vez que comprovou os ingressos de forma contundente, inclusive, refutando a alegação da autoridade autuante que ampara a manutenção da desconsideração da alienação de bens trazidos na integralização de capital da “LD Construções Ltda” pela ausência de registro da respectiva alteração societária, com o registro na Junta Comercial; b) esclarece que o laudo da engenharia trazido na impugnação tem o objetivo de comprovar a existência da reavaliação, expediente utilizado com amparo legal, que permite, se observado os requisitos, a avaliação do ativo imobilizado para fins de depreciação; c) sustenta não ter havido conduta dolosa a justificar a multa qualificada de 150% e tampouco a representação para fins penais sem que houvesse lançamento definitivo do crédito tributário, a teor da legislação vigente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Preliminares

De plano, a luz do conjunto probatório traduzido nos documentos acostados anteriormente é forçoso concluir que a prova pericial se mostra despicienda, tendo o conjunto probatório cumprido seu desiderato no sentido de fornecer subsídios suficientes para o julgamento do presente caso à luz da verdade material.

Tal pretensão recursal não prospera.

Mérito

Há duas questões primordiais a serem analisadas no presente caso, por primeiro a suposta omissão de receitas decorrentes de depósitos sem as respectivas origens comprovadas, por segundo a glosa decorrente do lançamento das despesas com encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que foram lançadas na mudança de regime com base na reavaliação feita por empresa de engenharia.

Decorrente dos fatores que fundamentaram a lavratura fiscal fora aplicada a multa de ofício de 150%, além da representação fiscal para fins penais, com o objetivo de tipificar a conduta do contribuinte, após investigação, como sonegação e fraudulenta.

1- Depósitos realizados pela empresa “Socenge Construções Ltda”

Em relação ao lançamento decorrente da suposta omissão de receitas pela ausência de documentação apta a comprovar as respectivas origens dos depósitos realizados pela “Socenge Construções Ltda”, vejamos:

A autoridade autuante destacou os seguintes créditos realizados pela Socenge:

R\$1.100.000,00	07/01/2011
R\$ 200.000,00	22/03/2011
R\$ 100.000,00	24/03/2011
R\$2.200.000,00	25/03/2011
R\$ 320.000,00	25/09/2011
R\$ 400.000,00	07/01/2011

Quanto aos depósitos que perfizeram o valor de R\$4.320.000,00, identificados pelas instituições financeiras como tendo sido efetivados pela “Socenge ora LD Construções”, a Recorrente desincumbiu-se do ônus probatório ante as seguintes constatações e documentos acostados:

A uma, porque a Recorrente trouxe a matrícula de imóvel comprovando a alienação de bem imóvel, sequencialmente aos depósitos realizados ao sócio majoritário da empresa “Socenge Construções Ltda” (“LD Construções Ltda”), que em ato contínuo integraliza o capital social da “Socenge” (depositante).

Com efeito, nesta linha, ressalta-se que o imóvel alienado estava preteritamente escriturado no ativo imobilizado da Recorrente.

Extrai-se da certidão da matrícula que a alienação ocorreu pelo preço de R\$2.225.000,00, alienado pela Recorrente ao sócio majoritário da empresa, depositante dos valores supra descritos, ato contínuo, o adquirente integralizou o bem em forma de capital social da “Socenge”, além de outros bens, os quais foram detidamente analisados a partir da 9ª alteração contratual da empresa “Socenge” (itens 1 a 17) e, comparados com a escrituração contábil para o fim de identificar que dos bens utilizados na integralização além do imóvel, àqueles (veículos e máquinas) que possuem origem no ativo imobilizado do Recorrente, assim descritos:

Identificação placa ou chassi	Valor
HSF 2615	R\$125.000,00
HSF 2616	R\$125.000,00
HSF 2878	R\$125.000,00

HSE 7723	R\$125.000,00
HRO 8836	R\$125.000,00
KSW 8244	R\$ 25.000,00
HQT 5494	R\$ 30.000,00
Chassi 32C01317	R\$100.000,00
Chassi 5MD02832	R\$ 320.000,00
Chassi N5AE00494	R\$ 210.000,00
Chassi N5AE00507	R\$ 100.000,00
Chassi VAP 725300108	R\$ 100.000,00
CHASSI VAP 705200684	R\$ 100.000,00
Pá Carregadeira	R\$ 210.000,00
Rolo Chapa VAP 70	R\$100.000,00
Rolo Chapa / Vap 72	R\$100.000,00
Caminhão Basculante Semi Reboque	R\$65.000,00
Volkswagen Saveiro	R\$11.000,00
Total	R\$2.096.000,00

É possível, sem maiores esforços, constatar que a Recorrente alienou no período, além do imóvel (R\$2.225.000,00), outros bens identificados na alteração societária da “Socenge” retro descrita (R\$2.096.000,00), perfazendo o valor total de R\$4.321.000,00.

Os documentos trazidos juntamente com a impugnação têm o condão de justificar os ingressos com solar clareza, afinal tratam-se de documentos emanados e conferidos por órgãos que possuem fé pública, além de serem oponíveis a terceiros.

Apenas para corroborar com o entendimento esposado, quanto à alienação ter sido feita à pessoa física e o pagamento ocorrido pela empresa da qual o comprador é sócio não retira qualquer validade ao negócio, consoante dispõe o diploma civil em seu artigo art. 304, Código Civil, pois qualquer interessado na extinção da dívida pode pagá-la, portanto não há que se invalidar o negócio jurídico tampouco descaracterizar que os ingressos se deram para a finalidade aquisitiva.

A fundamentação adotada pelo Fisco recorrido para manter incólume o lançamento quanto a este item, sob a alegação de ter sido a escritura posterior aos pagamentos, merece imediato reparo, afinal é de curial sabença que via de regra não se transmite a propriedade por escritura pública sem antes ter recebido o valor correspondente a venda, no caso concreto a empresa comprovou que após o recebimento do importe com a consequente

quitação realizada através de depósitos bancários na conta de titularidade da alienante, ora Recorrente, transmitiu-se a propriedade por escritura pública.

No tocante à transação imobiliária impugnada e não aceita pelo fisco como válida, mister considerar que não causa efeitos estando a operação amparada pela lógica. Uma vez realizada a compra e venda existe um segundo ato que é o registro imobiliário.

Este não precisa a rigor ser de imediato, podendo ocorrer *a posteriori*, como de fato ocorreu. O registro no sistema nacional em última análise, como no Direito germânico tem o fim último de dar publicidade à transação, já ocorrida no instrumento público, concretizando com o segundo ato, o aperfeiçoamento do direito real, para os fins civis. Não há, salvo melhor juízo, nenhum prejuízo ao fisco, inclusive porque o Recorrente lançou e levou à tributação os recursos como receita não operacional, sempre ressaltando, que o registro fora sequencial, como corolário nas compras e vendas imobiliárias.

No caso concreto, pela lógica jurídica, o preço da compra e venda já estava totalmente quitado no momento da escritura, pois, se assim não fosse, por óbvio, constariam modalidades de clausulamento que preveriam o pagamento em momento posterior ao ato da lavratura, como a cláusula resolutiva de que se não houver o pagamento do valor total ou parcela(s) do montante acordado, poderá o vendedor exigir a totalidade do preço ou desfazer a venda, ou ainda, apontamento de notas promissórias emitidas e vinculadas ao negócio.

E mais, como é cediço na legislação civil pátria, qualquer terceiro interessado ou não pode realizar o pagamento ainda que em seu próprio nome.

Destarte, os depósitos contestados pelo Fisco não resistem aos fatos tipificados e patenteados pelo Recorrente.

Por uma análise percuciente da documentação e escrituração contábil colacionada com a impugnação apresentada é possível o encontro de contas além da identificação clara e precisa das operações narradas na impugnação e reiteradas no recurso voluntário, bem como se certificar da origem dos depósitos de forma inequívoca.

Tais fatos estão gravados em arcabouço documental hábil e não podem ser desprezados, sendo indubitoso que todos esses bens pertenciam a Recorrente, e os frutos das alienações geraram entradas registradas como receitas não operacionais e levadas regularmente à tributação.

2- Depósitos realizados pela “Sanches e Tripoloni”

Em relação aos depósitos realizados pela “Sanches e Tripoloni” (R\$1.000.000,00 e R\$700.000,00) a Recorrente acostou contrato de locação de máquinas e equipamentos contemporâneo aos depósitos, bem como recibos com identidade de valores.

Em relação aos valores supra descritos, a estes foram atribuídas a natureza de receita operacional e submetidos à tributação.

O Fisco entendeu por bem refutar as provas ofertadas pelo contribuinte em decorrência da ausência de emissão de notas fiscais correspondentes, afinal o instrumento destaca que os pagamentos seriam feitos mediante a apresentação da nota fiscal.

Acerca do contrato de locação e consequência valores recebidos, pondera-se, mais uma vez, que desassiste razão ao fisco, senão vejamos: a locação é válida, desde sempre até pela forma oral, sendo o contrato apenas ponto de partida apto a representar as manifestações de vontade. O ajuste das cláusulas, e o cumprimento contratual, portanto, pode ser flexibilizado em atenção aos interesses privados, não sendo simulação ou dolo emitir-se recibo ao invés de nota fiscal. A forma de quitação que prova o pagamento pode ser aceita da forma adotada, não sendo da essência do ato a emissão de nota fiscal. Vale-se o adágio “[...] onde a lei não distingue não devemos distinguir [...]” e aqui é irrito ao direito a forma da quitação, que não exige forma solene. Presumir que não há lastro ou que se afasta da realidade, é mera presunção que no caso não resiste ao exame, ainda que forma perfunctória.

A presunção de origem de depósitos não identificadas são afastadas, a uma pela identificação do depositante, a duas pela declaração dos recebimentos como receitas operacionais levadas à tributação, a três pela apresentação do instrumento contratual e recibos com correspondência de valores.

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 preconiza que caracterizam-se como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, devidamente intimado, queda-se inerte em justificar suas origens, no caso concreto, na ocasião da fiscalização os documentos comprobatórios estavam na posse da Polícia Federal por conta de operação investigativa deflagrada, no entanto, no primeiro momento, ou seja, na apresentação da impugnação o Recorrente trouxe todos os documentos que lastreiam os argumentos expendidos em sede de sua defesa, não podendo serem simplesmente descartados, por questão formal que nos atuais dias não pode sobrepujar a verdade material.

Quanto a este item, o lançamento fiscal merece reparo para afastar do enquadramento de omissão de receitas pelas razões destacadas no parágrafo anterior.

3- Glosas decorrentes de despesas com depreciação do ativo imobilizado

No auto de infração, a autoridade lançadora aponta que a glosa de encargos de depreciação da conta “Caminhões e Basculantes”, do ativo imobilizado, deu-se em face da constatação que o Recorrente teria inserido o saldo inicial na conta no valor de R\$29.578.740,09, sem comprovar a propriedade dos referidos bens e a sua regular escrituração.

A autoridade acompanhada pela DRJ consigna que o Recorrente efetuou o registro de despesas com encargos de depreciação sem a devida comprovação, afetando a apuração do lucro real.

O Recorrente até o exercício de 2010 estava sob o regime tributário do lucro presumido e no exercício de 2011 passou para o regime do lucro real, justificando com fundamento legal no art. 8, da Lei 6404/76 o expediente da denominada “reavaliação”.

Em que pese as alegações do Recorrente guardarem relativa coerência, para ilidir a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 o Recorrente deveria ter se valido do momento processual adequado para colacionar as comprovações de propriedade, o que

certamente não seria tão difícil haja a identificação de chassi e placa de cada caminhão/basculante.

Neste ponto quedou-se inerte na produção de prova capaz de aniquilar qualquer dúvida acerca da propriedade dos bens pelo Recorrente contemporaneamente ao exercício autuado.

A Lei 6.404/1976, também conhecida como a Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 8º, admite a possibilidade de se avaliarem os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, classificando tal operação como reavaliação.

No âmbito da referida reavaliação, abandona-se o custo do bem original, corrigido monetariamente até 31/12/1995, e utiliza-se o novo valor econômico do ativo, que deverá ser obtido por meio de um laudo de avaliação.

O CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis,) define que existem dois métodos de mensuração do valor de um bem do ativo imobilizado, são eles: o Método de Custo, como anteriormente descrito, e Método de Reavaliação. Apesar da existência de previsão do método de reavaliação, o parágrafo 29 do CPC 27 determina que a opção pelo método de reavaliação somente poderá ser utilizada quando for permitido por lei, uma vez que esse método foi eliminado pela nova redação dada a Lei das Sociedades por Ação, em seu art. 178, da Lei 6.404, §2º, item III:

“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

(...)

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

(...)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados”.

Basicamente, o Método de Reavaliação consiste na possibilidade de ajustar o valor contábil de um bem por um novo valor correspondente ao seu valor justo na data da reavaliação deduzido de respectiva depreciação e perda por redução ao valor recuperável.

Como parte do processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade, introduzido pela Lei nº 11.638/07, em 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis concluiu que o valor contábil do ativo imobilizado da maioria das empresas brasileiras não representava o real valor útil e econômico, em decorrência da utilização de vidas úteis definidas pela legislação tributária ao invés de vidas úteis reais aplicáveis a cada tipo de negócio e pelas distorções dos índices oficiais de correção monetária utilizado em um momento que nosso país vivia uma econômica hiperinflacionária. Como resultado desta análise foi emitido a Interpretação Técnica “ICPC 10 – Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao

Ativo Imobilizado e à Propriedades para Investimentos dos Pronunciamentos Técnicos CPC's 27, 28, 37 e 43", pelo CPC, estabelecendo que a administração na adoção inicial do CPC 27 deve realizar avaliação com a finalidade de verificar se os valores contábeis do ativo imobilizado da empresa estão aquém do seu real valor útil econômico e, caso a conclusão seja positiva (o valor contábil não refletir o valor útil econômico) deverá ser realizado o registro desta adição de valores por meio do custo atribuído constatado, devendo o novo valor contábil corresponder ao seu valor justo na data de transição da adoção do CPC 27, tendo como contrapartida a conta de "Ajustes de Avaliação Patrimonial" no patrimônio líquido.

Conclui-se, portanto, em termos práticos, que no Brasil desde o início de vigência das alterações instituídas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, existe apenas a opção de mensuração do custo do ativo imobilizado pelo método de custo de aquisição.

No caso concreto, a avaliação teve como base o valor de mercado, deste modo, não tendo o Recorrente se desincumbido do ônus de provar a propriedade dos bens, lado outro ter a perícia mensurado o ativo imobilizado pelo valor de mercado para fins de depreciação, a glosa deste item deve ser mantida.

4- Multa de 150%

A autoridade fiscal, acompanhada pela DRJ aplicou de plano a multa qualificada de 150%, ao meu ver, sem comprovar o evidente intuito de fraude do Recorrente, em afronta a Sumula 14 e 25 do CARF.

A qualificação da multa ora adotada somente poderia ser confirmada se comprovadas uma das hipóteses dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, neste sentido palmilham os julgados Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009 Acórdão nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008 Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008 Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009 Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009.

Para que se possa cogitar a qualificação da multa (de 75% para 150%), imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no seu aspecto objetivo (prática de ato ilícito) quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização.

Tratam-se dos ditos atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de "notas fiscais frias", "notas fiscais de favor", contabilidade paralela, conta bancária não declarada ("Caixa 2"), interposição fraudulenta de pessoas ("laranjas" ou "testas de ferro"), falsidade ideológica, declarações adulteradas, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos art. 71 a 73 da Lei 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, prescindindo do elemento dolo à sua caracterização.

Os ensinamentos da Conselheira Livia De Carli Germano (relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101002.189, em Sessão de 21 de janeiro de 2016), são esclarecedores:

“Como ensina Brandão Machado, na noção de dolo se insere a idéia de contrariedade ao direito, ou seja, da prática de um ilícito (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209). [...]

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

No caso em questão, entretanto, não se verifica norma imperativa que tenha sido contrariada”.

Em outro julgado do CSRF, a multa qualificada foi afastada justamente em razão da ausência de comprovação dos elementos do dolo. Veja-se a ementa do julgado referido:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. Nos lançamentos de ofício para constituição de diferenças de tributos devidos, não pagos ou não declarados, via de regra, é aplicada a multa proporcional de 75%, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. A qualificação da multa para aplicação do percentual de 150%, depende não só da intenção do agente, como também da prova fiscal da ocorrência de fraude ou do evidente intuito desta caracterizada pela prática de ação ou omissão dolosa com esse fim. Na situação versada nos autos não restou cabalmente comprovado o dolo por parte do contribuinte para fins tributário, logo incabível a aplicação da multa qualificada”.

(Acórdão 910101.402. Sessão de 17 de julho de 2012)

O ilícito tributário pode compreender apenas um ou dois elementos: (i) elemento objetivo, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e (ii) elemento subjetivo, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributos, isto é, dolo específico.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa. Não se pode, portanto, colocar na mesma vala a ocorrência de um ilícito tributário com a intenção em praticá-lo (dolo), conforme, aliás, prescrevem as Súmulas do CARF n.º 14 e 25:

“Súmula CARF n.º 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF n.º 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de e uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64”.

Falta-lhe, a toda evidência, a comprovação do elemento subjetivo inerente à qualificação da multa, a intenção das partes de esconder o fato gerador do tributo, o que é diferente do seu não pagamento.

Nessa situação particular, não há nenhum registro ou indício de utilização de qualquer tipo de medida simulada ou fraudulenta por parte do Recorrente.

Pelo contrário, os valores considerados receitas omitidas foram lançados nos livros contábeis e fiscais da própria empresa, livros estes que foram espontaneamente entregues por ela ao fisco em atendimento à fiscalização. E, diga-se, os depósitos foram identificados e possuíam correspondência documental, a exemplo da certidão de matrícula comprovando a alienação de bem imóvel a pessoa jurídica que realizou a maior parte dos depósitos.

No que tange à realização da reavaliação utilizada para fins de valorar o ativo imobilizado para a ulterior depreciação e consequente benefício fiscal, por um esforço poderíamos até atribuir a realização de uma conduta contrária à moral, aliás a poderia até decorrer de desconhecimento contábil, mas jamais ato simulado a ensejar a multa qualificada.

Outro fato que chama atenção nesses autos é que o ilícito tributário praticado de não declarar tributos ou fazê-lo de forma inexata, possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei n.º 9.430, a seguir transcrito.

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

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;”

Como se percebe, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação de multa de 75% em face de disposição legal expressa.

Assim também já decidiu o CARF, conforme atesta a ementa abaixo:

“DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS IMPOSTO NÃO CONSIGNADO SEGUNDO A INDICAÇÃO DOS REGISTROS FISCAIS INFORMAÇÃO INSUFICIENTE. Cabível o lançamento de ofício com a respectiva multa ao percentual de 75%, quando a Fiscalização verifica que o sujeito passivo apresenta Declaração de Rendimentos sem a consignação das receitas por ele apuradas nos seus registros contábeis”.

(Acórdão 10321.676 . Data da decisão: 09/07/2004)

Ante o retro exposto, entendo pela redução da multa ao patamar de 75%.

5- Representação Fiscal para Fins Penais

Com relação aos argumentos que questionam a emissão de Representação fiscal para fins penais, aplicável à Súmula nº 28 do CARF, *in verbis*:

“Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.

Assim, nada a deliberar acerca deste ponto questionado.

6- CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, relativos à CSLL, PIS e COFINS, e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

A conclusão torna-se irretorquível, então, no sentido de considerar que não há qualquer respaldo no ordenamento jurídico para a presente autuação prosseguir integralmente nos termos entabulados no lançamento fiscal.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para no MÉRITO DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

(i) cancelar o lançamento fiscal quanto à omissão de receita e

75%. (ii) afastar a qualificação da multa, devendo esta ser reduzida de 150% para

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luís Fabiano Alves Penteado - Relator