



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

Processo nº 19515.721446/2012-41
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.268 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 30 de julho de 2014
Assunto Diligência
Recorrente ENOB ENGENHARIA AMBIENTAL LTDA
Recorrida 1ª Turma da DRJ/SPO1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros do colegiado, por unanimidade de votos, resolvem converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

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

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, cumulados de juros e multa de ofício qualificada, referentes ao ano-calendário de 2007, lavrados em razão das seguintes infrações: **(i)** omissão de receita por presunção legal, decorrente da falta de comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega de suprimentos de caixa feitos pelos sócios Gerson Gruttola e Edoardo Gruttola; **(ii)** omissão de receitas correspondentes a depósitos bancários de origem não comprovada e não contabilizados; **(iii)** depósitos bancários

de origem não comprovada ligados à dívida (mútuo) da empresa Sistesys Construtora S/A; **(iv)** glosa de despesas não necessárias para a atividade, vinculadas a aeronave, motor de barcos, perdão de dívida e serviços técnicos sem a comprovação de realização; **(v)** aproveitamento de cotas de depreciação não dedutíveis; **(vi)** multas de trânsito e ambiental tidas por não dedutíveis; e **(vii)** exclusão indevida de valores não comprovados.

Detalhando as infrações apuradas, conta-nos o Termo de Verificação Fiscal (fls. 3263/3301) que:

Suprimento de numerários

A partir da análise das contas contábeis nºs 1.1.2.04.0001 (EDOARDO DE GRUTTOLA), 1.1.2.04.0002 (GERSON DE GRUTTOLA) e 1.1.2.04.0003 (MARIA TERESA V. DE GRUTTOLA) – integrantes da conta sintética nº 1.2.04 (Empréstimos a cotistas) Ativo Circulante, foi identificada a ocorrência de empréstimos entre a fiscalizada e os seus sócios.

Intimada a apresentar os contratos de empréstimos, os comprovantes de entrega dos recursos, assim como os comprovantes de devolução dos recursos relacionados nos anexos Anexos 08A, 08B e 08C, que acompanhavam o termo, a Contribuinte apresentou, apenas, os comprovantes de repasse dos recursos financeiros aos sócios, não apresentando contratos e comprovação inequívoca da devolução dos recursos por parte dos sócios.

Em busca de esclarecimentos sobre a devolução dos recursos financeiros relacionados a este item, foi aberta diligência fiscal junto aos sócios, sem que esses prestassem quaisquer esclarecimentos.

Assim, os valores em comento foram tratados como omissão de receita (fls. 3385/3389), decorrente de suprimento de numerário em relação ao qual não houve comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega, com relação ao período de 08/02/2007 a 07/12/2007, nos valores de R\$ 6.737.865,09 (Gerson) e R\$ 2.293.500,00 (Edoardo).

Depósitos bancários de origem não comprovada

Intimada, a Contribuinte não esclareceu a origem dos recursos referentes aos depósitos bancários em questão, no valor R\$ 1.675.484,81, os quais não estavam escriturados em seus registros contábeis.

Depósitos bancários da Sintesys Construtora

Com relação aos créditos cuja origem foi identificada como recebimento de mútuo firmado com a empresa Sintesys Construtora S/A, a Contribuinte não apresentou o contrato de mútuo, não comprovou a entrega do numerário e a quitação dos valores.

O confronto entre os extratos bancários e a escrituração contábil da Contribuinte demonstrou que tais créditos/depósitos foram feitos em dinheiro na conta bancária 00102603 (Unibanco), e que tais valores foram creditados em contas bancárias identificadas como Sintesys Construtora S/A.

O confronto entre as informações dos extratos bancários apresentados pela Contribuinte, com as informações obtidas no Livro Razão da mutuária (apresentado pela

Contribuinte), demonstrou que não há coincidência de data e valores dos depósitos, exceção feita para os valores referentes ao mês de maio/2007.

A empresa Sintesys Construtora S/A foi intimada a apresentar os contratos de mútuo, o recebimento dos valores e o livro diário referentes aos lançamentos contábeis dos recursos recebidos, bem assim como a comprovar a devolução dos recursos ao mutuante, mediante apresentação dos comprovantes bancários e as páginas dos livros contábeis em que foram efetuados os lançamentos referentes à devolução dos recursos.

Devido ao silêncio da mutuária e da apresentação deficiente da autuada operação de empréstimo, não foi possível apurar a origem dos depósitos bancários, efetuados em dinheiro na conta bancária nº 00102603 (Banco 409 – Ag. 01719). Portanto, os depósitos bancários no valor de R\$ 5.088.942,87 foram considerados de origem não comprovada e, conseqüentemente, receita omitida, conforme art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Custos, despesas operacionais e encargos não necessários

Houve a dedução indevida de despesas com aeronave, despesas em geral (com a manutenção de motor de barco da marca Mercury, com a prestação de serviços de segurança por Abadio César A. Lima e com a aquisição de uma imagem confeccionada de Nossa Senhora dos Prazeres) e perdão de dívidas (empréstimo não recebido feito para Gilberto de Gruttola e Rubens M. Pimentel).

No que diz respeito às despesas com aeronave, intimada, a Contribuinte apresentou apenas o livro diário de bordo e os documentos referentes à propriedade da aeronave, ficando silente em relação aos esclarecimentos sobre a utilização da aeronave.

Confrontando as informações do livro diário de bordo com aquelas prestadas pelo Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA/Aeronáutica), verificou-se que a aeronave foi utilizada fora dos horários comerciais, tais como feriados e finais de semana. Entretanto, tais registros carecem de informação sobre quem utilizou a aeronave e qual a finalidade. Além disso, apurou-se que não foram consignados todos os voos executados pela aeronave em questão, pois os voos realizados em 02/02/2007, 30/03/2007, 10/05/2007 e 29/11/2007, não estavam registrados no livro diário de bordo.

Uma vez que tais despesas, no valor total de R\$ 130.983,68 não podem ser consideradas intrinsecamente relacionadas à atividade da empresa, foram glosadas.

Despesas com serviços técnicos não comprovados

No que tocam às despesas com serviço técnico, intimada a apresentar os documentos fiscais, contratos de prestação de serviços, relatórios profissionais e demais documentos técnicos, a Contribuinte apresentou as notas fiscais (exceto aquelas correspondentes as linhas 35, 39, 42, 46, 53, 77, 93 e 102 do anexo 11), deixando de apresentar quaisquer outros documentos relacionados aos referidos lançamentos contábeis.

Analisando as notas fiscais apresentadas, contata-se que as prestações de serviços foram devidamente comprovadas, no que diz respeito a sua execução.

No entanto, por não terem sido apresentados relatórios e/ou desenhos topográficos relativos aos serviços prestados, bem assim como os projetos que foram

elaborados/executados, não houve a comprovação do efetivo serviço e as correspondentes despesas foram objeto de glosa.

Para uma despesa ser dedutível, não basta provar apenas que foi contratada, assumida e paga, mas que corresponda a bens ou serviços efetivamente recebidos. E, devido a falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços, foi efetuada a glosa das despesas referentes a este serviços, no valor de R\$ 215.144,27, com base nos arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

Cotas de depreciação de veículos não dedutíveis

Foram glosados todos os valores inseridos na conta contábil “depreciação de veículos”, no total de R\$ 2.390.217,06, os quais estavam lançados de modo globalizado, sem a individualização dos veículos, uma vez que a Contribuinte não conseguiu demonstrar a composição dos valores lançados sob tal rubrica, bem como por terem sido contatadas inconsistências nos demonstrativos apresentados. Dentre elas, apurou-se que alguns bens foram depreciados antes do término de sua vida útil, que alguns veículos foram registrados em duplicidade e que alguns bens depreciados não foram identificados de forma precisa.

Despesas com multas

Foi efetuada a glosa da dedução de multas de trânsito e ambientais, no valor de R\$ 17.094,09, por não serem usuais e necessárias.

Glosa de exclusões no Lalur

A Contribuinte fez exclusões no Lalur sob a rubrica “Parcelas não recebidas de órgãos governamentais”, no valor de R\$ 4.585.610,56. Intimada, a Contribuinte comprovou apenas R\$ 2.780.723,89, permanecendo o valor não comprovado, de R\$ 1.804.886,67, já que as notas fiscais apresentadas para comprovar tais valores ou foram recebidas dentro do período ou os serviços não foram prestados por órgãos públicos. A nova apuração do Lucro real do período apontou para o valor de R\$ 560.576,63, o que gerou o IRPJ no valor de R\$ 116.144,16 e reflexos descritos nos autos de infração.

Em conclusão, foi aplicada multa qualificada de 150% aos valores consignados na infração depósitos bancários não contabilizados, em razão de ter a empresa deixado de registrar em sua escrituração contábil, no ano 2007, expressiva movimentação financeira.

Além disso, por força do que determina o inciso I do parágrafo único do art. 207 do RIR/99, foi lavrado Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 3897/3900) contra a empresa Enob Ecológica S/A, criada em decorrência de cisão parcial da autuada.

A Contribuinte apresentou impugnação às fls. 3930/4020, instruída com os documentos às fls. 4021/4911, na qual alega, em síntese, o seguinte:

1) Inaplicabilidade da multa qualificada e decadência dos débitos de PIS e COFINS

Se a conduta da Contribuinte não foi marcada pela utilização de ardis e subterfúgios, tampouco foi movida pelo intuito de enganar, esconder e iludir o Fisco (com evidente intuito de fraude), mas, ao contrário, se a Contribuinte, intimada pelo Fisco,

apresentou todos os registros contábeis e demais elementos que permitiu a averiguação da eventual matéria tributável e a constituição de lançamento de ofício, não se está diante de conduta cuja gravidade seja capaz de justificar a aplicação da multa qualificada de 150%.

Considerando a ciência do auto de infração em 02/08/2012, é de rigor a conclusão de que já estão extintos por decadência os valores exigidos a título de COFINS e PIS relativos aos períodos de apuração até julho de 2007, conforme §4º do art. 150 do CTN. Anexa as DCTF relativas a todos os períodos que integram o ano-calendário de 2007, comprovando que houve a apuração e pagamento de PIS e COFINS em tal ano-calendário (fls. 4113/4197).

2) Omissão de receitas – suprimento de numerário

Tendo em vista que a presunção de omissão de receitas decorreu da não comprovação da devolução dos recursos através da apresentação de documentos coincidentes em datas e valores, a Contribuinte apresenta os documentos que, por falhas decorrentes da extensão e do alargamento da fiscalização, não foram apresentados à RFB, a saber: os contratos de mútuo celebrados entre a Contribuinte e seus sócios (fls. 4198/4203), os quais motivaram a entrega de recursos cuja comprovação foi aceita pelo AFRFB autuante, bem como extratos bancários que comprovam a coincidência de datas e valores (fls. 4204/4212).

Os anexos extratos bancários comprovam a saída, coincidente em datas e valores, das seguintes devoluções de empréstimos feitas pelo sócio Gerson e por sua conta e ordem: “Conta 1.1.2.04.0002 – GERSON DE GRUTOLLA”.

O sócio Gerson é casado sob o regime da comunhão total de bens com a Sra. Maria Teresa Vicente Gruttola (doc. 7 – fl. 4213), o que significa que as transferências feitas a partir da conta bancária por ela titularizada saíram do patrimônio comum do casal, com o objetivo de liquidação de parcela dos empréstimos por ele feitos junto à Contribuinte.

Os comprovantes anexados à impugnação também demonstram que os recursos utilizados em parte das transferências feitas a título de devolução de empréstimo saíram de conta bancária titularizada pela Srta. Talita Vicente Gruttola, que é filha do sócio Gerson e que possui atividades profissionais próprias e que, por conta e ordem do Sr. Gerson, efetivou a liquidação de parte dos empréstimos por este feitos junto à Contribuinte, consoante demonstram os documentos anexos (fls. 4214/4231).

Os documentos anexados comprovam a efetiva entrega de parte dos recursos que foram devolvidos pelo sócio Gerson em pagamento de empréstimo que lhe fora feito anteriormente pela empresa, comprovação esta que, coincidente em datas e valores, alcança o importe de R\$ 3.721.790,82 do valor total devolvido pelo sócio Gerson em pagamento de empréstimos, da ordem de R\$ 6.737.865,09.

Em que pese não seja possível à Contribuinte apresentar documentação comprobatória com absoluta coincidência entre as saídas de suas contas bancárias, de sua esposa e até de sua filha, que fez tais pagamentos por conta e ordem do pai, não se pode passar ao largo do fato de que ambos os sócios (Gerson e Eduardo) possuíam patrimônio suficiente para a realização das devoluções de empréstimos realizadas no curso do ano-calendário 2007, consoante comprovam as DIPF's anexas (doc. 8 – fls. 4214 a 4231).

3) Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e não Contabilizada

Não procede a imputação de depósito bancário de origem não comprovada feita aos créditos lançados pelo AFRFB autuante nos dias 24/09/07 e 28/09/07, no valor de R\$ 252.000,00, os quais têm por origem o mesmo documento de identificação, de nº 130216. Tais créditos são fruto de um erro cometido pelo Banco Sofisa, que fez parecer que teriam existido créditos feitos em tal valor em tais datas, quando, em verdade, a Contribuinte recebeu, em 20/09/07, depósito no valor de R\$ 252.000,00, decorrente de serviço prestado para a Heleno da Fonseca. Como o depósito foi efetivado em 20/09 e a defendente possuía empréstimos a serem liquidados junto ao Banco Sofisa, este efetivou, no dia 24/09/07, um débito no valor de R\$ 252.000,00, que está identificado no extrato como "transf. Numerari". Entretanto, como a transferência não foi concluída, essa operação foi estornada através de um crédito efetivado em igual valor na mesma data.

Note-se que essas duas primeiras operações, efetuadas no dia 24/09/07, estão devidamente apontadas no extrato (doc. 9 – fl. 4232), no qual consta um débito e um crédito na mesma data e, novamente, um novo débito em igual valor, de R\$ 252.000,00.

Ou seja, o próprio extrato revela que o valor que tinha sido depositado pela empresa Heleno da Fonseca em 20/09/07 (R\$ 252.000,00) foi objeto de um débito em igual valor no mesmo dia (R\$ 252.000,00), a que se seguiu um crédito no mesmo valor (R\$ 252.000,00) e, novamente, outro débito em igual valor (R\$ 252.000,00), de modo que, ao final do dia, o valor não estava mais disponível na conta bancária da Contribuinte.

Entretanto, como o débito fora feito de um modo equivocado, o mesmo extrato revela que, em 28/09/07, com o objetivo de regularizar o caso, a instituição financeira efetivou novamente o crédito do valor de R\$ 252.000,00 e, na mesma data, um novo débito no importe de R\$ 252.000,00, agora com o histórico de "liquidação parcial".

O saldo da conta ao final do dia 28/09 era de R\$ 338,15 e, por conta desses sucessivos erros (o mesmo recurso foi debitado e creditado sucessivamente na conta bancária da empresa), como o AFRFB autuante não observou as linhas dos débitos feitas no mesmo valor, pareceu à fiscalização que se tratava de novo crédito, quando, em verdade, estava-se diante de estorno efetivado para fins de liquidação parcial de empréstimo que fora anteriormente feito pela contribuinte.

O extrato comprobatório da amortização parcial de tal empréstimo (fls. 4233/4240) demonstra que a liquidação parcial aconteceu do valor exato correspondente aos sucessivos lançamentos efetivados a crédito e a débito na conta bancária da Contribuinte junto ao Banco Sofisa.

Logo, está comprovada a origem dos valores creditados nas contas bancárias da empresa nos dias 24 e 28/09, os quais não representam receitas tributáveis, pelo que, à evidência, não há omissão de receitas ensejadora da tributação de tais valores enquanto créditos de origem não comprovada.

Do mesmo modo, o crédito efetivado na conta bancária da defendente em 12/06/07, no importe de R\$ 20.000,00, não representa omissão de receita, já que se trata de crédito foi efetivado em função do estorno de um depósito que fora feito indevidamente na conta bancária da Contribuinte. Consoante demonstra a cópia do espelho do cheque nº. 5033477 (fl. 4241), este foi emitido em 12/06/07, nominal à empresa A.T.T. Ambiental, Tecnologia e Tratamento Ltda, quando então, por um equívoco, tal cheque foi depositado em conta bancária da Contribuinte (fl. 4242), e, constatado o erro pelo próprio Banco, a operação

foi estornada no próprio dia 12/06/07, com o "cheque compensado interna" (fls. 4243/4246). Ou seja, em função do erro que gerou o depósito efetivado, o valor creditado foi no mesmo dia estornado, o que gerou também um débito de R\$ 20.000,00, motivo pelo qual, não representando qualquer receita tributável, esse valor não foi contabilizado pela Contribuinte.

Com relação aos outros depósitos, em que pese a Contribuinte não tenha logrado êxito na localização da comprovação da origem de tais valores, há que se ter presente que não se pode manter tributação de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, eis que tal espécie de tributação está em descompasso com o quanto prevê o art. 153, inc. III, da CF/88 e do art. 43 do CTN, que admitem a incidência do imposto de renda somente quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte no período.

4) Depósitos Bancários de Origem não Comprovada – Sintesys Construtora

S/A

Os créditos têm por origem o pagamento de contrato de mútuo celebrado pela Contribuinte com a empresa Sintesys Construtora S/A (fls. 4247/4251), cujos pagamentos realizados no decorrer do ano foram recebidos pela defendente em sua conta bancária e regularmente registrados em sua contabilidade, com as devidas contrapartidas nas contas vinculadas a tais empréstimos.

O AFRFB autuante não nega que os recebimentos tenham sido registrados na contabilidade da Contribuinte. No entanto, entende que não foi adequadamente comprovada a vinculação e a origem de tais recebimentos, dando-se, inclusive, grande ênfase para o fato de que parte da contabilização de tais pagamentos foi feita de modo equivocado pela Sintesys, com discrepância de datas e valores com relação aos depósitos efetivados.

Por conta dessa discrepância, que é parcial, e do entendimento de que a Contribuinte não teria comprovado a vinculação dos créditos à liquidação desse empréstimo, os valores recebidos foram tidos como de origem não comprovada.

Entretanto, é anexada cópia do contrato de mútuo firmado entre a Contribuinte e a empresa Sintesys, bem como com as cópias dos extratos bancários (fls. 4252/4268) que demonstram que todos os valores recebidos pela Contribuinte sob tal título foram contabilizados de modo regular, com absoluta coincidência de datas e valores. Logo, a Contribuinte não pode ser responsabilizada por equívocos na contabilidade da Mutuária no registro de parte dos pagamentos por ela efetivados.

Os valores pagos pela Sintesys no mês de maio/2007 foram por ela regular e corretamente contabilizados, sem qualquer divergência, o que não foi sequer considerado pelo AFRFB autuante.

Ao assim agir, o AFRFB autuante está descaracterizando a contabilidade da Contribuinte e passando ao largo do contrato firmado entre as partes, sem apresentar uma única prova que seja capaz de macular tais documentos, o que não é admissível.

O contrato de mútuo em questão foi firmado pelas partes ao final do ano-calendário de 2004, sendo certo que a entrega dos recursos foi feita anteriormente ao início do ano 2007, fato este que foi reconhecido pelo próprio AFRFB atuante na medida em que este intima a empresa a "comprovar a entrega dos recursos a referida empresa, que, em 19/01/2007, totalizavam o valor de R\$ 4.342.630,00", o que torna já preclusa qualquer exigência feita pela

fiscalização no sentido de que fosse comprovada a efetiva entrega dos recursos emprestados para que os pagamentos recebidos no ano-calendário 2007, em devolução do empréstimo, fossem aceitos como comprovação de origem.

Além disso, o próprio AFRFB autuante reconhece que, com relação ao mês de maio/07, os valores registrados pela Mutuária em sua contabilidade coincidem em datas e valores com os créditos efetivados nas contas bancárias da Contribuinte, motivo pelo qual, quando menos, deveriam os depósitos relativos ao mês de maio/07, no valor de R\$ 2.499.795,00, terem sido considerados pelo AFRFB como de origem comprovada.

5) Glosa de Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários.

5.1) Despesas com Aeronave

Afirma o AFRFB autuante que a aeronave em questão é utilizada fora dos horários comerciais, tais como em feriados e finais de semana, quando então, apesar de não existirem os registros de quem utilizou a aeronave, tal circunstância já seria suficiente para se concluir que tais despesas não são usuais nas atividades desempenhadas pela empresa, tampouco necessárias para a manutenção da sua fonte produtora, motivo pelo qual não são dedutíveis, porque não preenchem os requisitos dos arts. 249 e 299 do RIR/99, e 13 da Lei nº 9.249/95.

A Contribuinte se dedica a atividades de implementação e manutenção de aterros sanitários em diversos Municípios do Estado de São Paulo, por força de contratos firmados com o Poder Público, consoante demonstra o prospecto das suas atividades (fls. 4269/4363) e a declaração que faz anexar (fl. 4264).

Por conta de tais atividades e diante da grande distância que há entre cada um dos aterros sanitários que administra, dentre os quais estão os aterros de Cotia, Itapevi, Jacareí, São Sebastião e Piracicaba, prepostos, colaboradores e técnicos da Contribuinte são obrigados a se deslocar constantemente entre tais locais, em atividade de acompanhamento e fiscalização que se destina a garantir que todos os serviços serão prestados adequadamente e sem qualquer risco para a população que está no entorno dos aterros.

Logo, é de fundamental importância para o desempenho de tais atividades que a empresa possua um meio de transporte rápido e ágil, que permita tanto que aconteçam deslocamentos rotineiros de inspeções aéreas e acompanhamentos técnicos *in loco* nos aterros, quanto que aconteçam deslocamentos dos técnicos em situações emergenciais, haja vista que os aterros sanitários produzem, naturalmente, substâncias inflamáveis que devem ser controladas para se evitar tragédias.

Assim, o uso de uma aeronave que permita um rápido deslocamento entre os aterros sanitários que são administrados pela Contribuinte é uma necessidade no seu ramo de atividades, motivo pelo qual não procedem as conclusões do AFRFB autuante no sentido de que se trata de despesa que não é usual, tampouco necessária.

Além disso, ao contrário do que afirmou o AFRFB autuante, o diário de bordo e os documentos enviados pelo DECEA comprovam que a aeronave é utilizada nos mais variados dias, dos quais a grande maioria é representada por dias úteis, quando então, de um universo de 19 registros, apenas 8 registros dizem respeito a vôos curtos efetivados em finais

de semana, nos quais houve a necessidade de vistoria a algum dos aterros administrados pela empresa.

5.2) Despesas com Serviço Técnico não Comprovado.

Em que pese o próprio AFRFB autuante tenha reconhecido que tais despesas foram contratadas e pagas, tendo sido afirmado, inclusive, que essa comprovação equivalia à da execução dos serviços, ao final, glosou tais despesas por entender que não foram apresentados os projetos, relatórios e demais documentos hábeis à demonstração da execução dos trabalhos.

Os serviços contratados são usuais e necessários dentro do ramo de atividades da Contribuinte, que é a criação, implementação e administração de aterros sanitários, pois os serviços cujos pagamentos foram glosados dizem respeito a serviços topográficos nos aterros de Jacareí/SP, Embu/SP, execução de projeto de recuperação ambiental no aterro de Cotia/SP e laudo de avaliação elaborado pela DLR Engenheiros.

Além disso, como reconhece o próprio AFRFB, foram apresentadas as notas fiscais comprobatórias da efetiva contratação e os comprovantes do pagamento de tais serviços, os quais estão inseridos no Anexo NF Serv Técnicos (fls. 3544/3628), o que já deveria ser suficiente para garantir a dedutibilidade de tais despesas. Apresenta, ainda, os Anexos Tóptécnica Engenharia, Reiconsult Engenheiros Associados, DLR Engenheiros Associados) e Baker Tilly Brasil Gestão Empresarial Ltda (fls. 4365/4458).

5.3) Perdas referentes ao não Recebimento de Empréstimos, Despesas com Motor de Barco e Confecção de Imagem Nossa Senhora dos Prazeres.

Foram glosadas despesas indedutíveis em geral, no valor de R\$ 6.675,30, relacionadas à manutenção de um motor de barco da marca Mercury, à prestação de serviços de segurança por Abadio César de A. Lima e à aquisição de uma imagem confeccionada de Nossa Senhora dos Prazeres; bem como despesas com perdão de dívidas, no valor de R\$ 27.000,00, relativas à perda de empréstimo não recebido feito para Gilberto de Gruttola e Rubens M. Pimentel e despesas com multas de trânsito e de multas por infração ambiental no valor de R\$ 17.094,09.

A Contribuinte liquidou os débitos vinculados a tais despesas. Anexa as guias comprobatórias dos pagamentos efetivados (fl. 4911).

6) Despesas de Depreciação de Veículos

6.1) Glosa integral da conta contábil e arbitramento

Se a fiscalização entendia que os esclarecimentos apresentados não foram suficientes para demonstrar a precisa composição das depreciações efetivadas, deveria ter desconsiderado a própria contabilidade da Contribuinte, arbitrando o lucro, ao invés de glosar a integralidade da conta contábil respectiva. A não adoção de tal procedimento conduz à nulidade do lançamento fiscal, por infração ao art. 142 do CTN.

Em que pese seja possível que existam equívocos em alguns dos lançamentos feitos pela Contribuinte na citada conta Depreciação de Veículos, é fato que os veículos em questão integram o ativo da empresa e são objeto de intenso uso nos aterros sanitários por ela

administrados, estando, portanto, sujeitos a desgaste e à depreciação, observadas as normas postas no art. 305 e seguintes do RIR/99, circunstância esta que, por si só, obrigaria o AFRFB autuante a identificar as inconsistências e a glosar apenas a depreciação equivocadamente deduzida pela Contribuinte.

6.2) A depreciação a que faz jus a Contribuinte

Na remota possibilidade de não se entender pelo cancelamento da integralidade da glosa efetivada na conta de Depreciação de Veículos, é certo que a glosa total de R\$ 2.390.217,06 é indevida.

A planilha anexa demonstra que o valor a ser considerado para dedutibilidade da Depreciação de Veículos era, no ano de 2007, da ordem de R\$ 1.660.335,06, que corresponde à depreciação sobre os bens que são de propriedade da Contribuinte e em relação aos quais ela fazia jus à depreciação, não tendo, inclusive, o AFRFB autuante feito qualquer restrição específica no que diz respeito a tais bens, a despeito dele ter efetivado a glosa integral da conta contábil.

A Contribuinte constatou que cometeu o equívoco de depreciar caminhões em duplicidade, por conta de erros cadastrais, no valor total de R\$ 222.662,89, conforme também demonstra a anexa planilha. Outro equívoco por ela cometido diz respeito à depreciação indevidamente acelerada. No entanto, esse equívoco não gerou qualquer efeito fiscal que pudesse ensejar a glosa ora tratada. Os bens foram depreciados nos primeiros quatro meses do ano, em que pese fosse inquestionável seu direito de efetivar essa depreciação ao longo do ano-calendário, o que geraria o esgotamento das quotas até o final do ano. Assim, em verdade e a planilha anexada assim o demonstra, a depreciação a que fazia jus a Contribuinte no ano 2007 era de R\$ 545.118,25, quando então, tendo cometido o erro de já esgotar as quotas nos primeiros quatro meses do ano, a depreciação foi feita de modo acelerado no importe de R\$ 507.219,11. Ou seja; a Contribuinte fazia jus à depreciação que foi por ela integralmente feita de modo acelerado, pois, como destacado acima, ela poderia ter depreciado o valor de R\$ 545.118. Esse erro não produz consequências, pois essa depreciação erroneamente acelerada aconteceu dentro do próprio ano-calendário.

Para apuração da improcedência de parte expressiva da glosa da Depreciação de Veículos feita pelo AFRFB autuante, anexa os cálculos detalhados que foram efetivados para fins de apuração da expressão econômica dos erros que realmente foram cometidos pela Contribuinte (docs. nºs 22 e 23), os quais consideram os veículos que de fato não geravam despesas de depreciação e valor da depreciação a que não fazia jus a Contribuinte (fls. 4459/4520).

O AFRFB glosou a integralidade dos valores lançados na contabilidade da Contribuinte a título de encargos de depreciação (R\$ 2.390.217,06). No entanto, deveria ter glosado apenas R\$ 222.662,89, que correspondem aos veículos em relação aos quais houve duplicidade de lançamentos, destacando-se que os efeitos da depreciação acelerada que foi efetivada indevidamente foram absorvidos dentro do próprio ano-calendário.

7) Despesas em Geral com Perdão de Dívidas e com Multas de Trânsito e Ambiental de Natureza não Dedutível.

O autuante também teve por indedutíveis despesas em geral, no valor de R\$ 6.675,30, as quais estão relacionadas à manutenção de um motor de barco da marca Mercury, à

prestação de serviços de segurança por Abadio César de A. Lima e à aquisição de uma imagem confeccionada de Nossa Senhora dos Prazeres; bem como despesas com perdão de dívidas, no valor de R\$ 27.000,00, relativas à perda de empréstimo não recebido feito para Gilberto de Gruttola e Rubens M. Pimentel e despesas com multas de trânsito e de multas por infração ambiental no valor de R\$ 17.094,09, as quais não foram adicionadas ao lucro líquido do período, com a invocação do disposto no artigo 299 do RIR/99.

A Contribuinte liquidou os débitos vinculados a tais despesas. Anexa as guias comprobatórias dos pagamentos efetivados (doc. 28 – fl. 4911).

8) Glosa de Exclusões – Diferimento Decorrente de Serviços Prestados a Órgãos Governamentais.

8.1) A reduzida expressão econômica dos erros cometidos pela Contribuinte na exclusão de valores não recebidos de órgãos não governamentais e a improcedência da glosa efetivada pelo autuante.

A fiscalização excluiu o valor total da Nota Fiscal nº 296 (R\$ 348.474,93), por presumir que a empresa tinha excluído do LALUR o valor total da referida nota fiscal, mas, em verdade, a Contribuinte só excluiu o valor que, de fato, não tinha sido recebido, que é a importância de R\$ 28.286,83. Assim, para logo, deve ser excluída do valor total glosado (R\$ 1.804.886,67) a importância que foi glosada indevidamente, no valor de R\$ 348.474,93, o que deve reduzir o valor da citada glosa para R\$ 1.456.411,74.

A Contribuinte cometeu o erro de diferir indevidamente alguns valores, os quais dizem respeito às notas fiscais nºs 24, 25, 26 e 27, no valor total de R\$ 179.239,00, pois estas não foram emitidas contra órgão governamental. Entretanto, do valor total excluído no LALUR de R\$ 4.585.610,56, a Contribuinte, consoante demonstra a anexa planilha, agiu corretamente ao excluir o valor total de R\$ 4.406.371,56, pois tal valor corresponde, de fato, ao que não se recebeu no ano-calendário 2007, conforme demonstram a planilha anexada e os documentos que lhe dão suporte, a saber, cópias das notas fiscais e das contas do razão (fls. 4685/4741).

Logo, a Contribuinte fazia jus ao diferimento do valor total de R\$ 4.406.371,56, tendo agido de modo absolutamente correto ao efetuar tal diferimento, pois essa importância corresponde às notas fiscais emitidas em face de órgãos governamentais que não foram pagas no decorrer do ano 2007, devendo, portanto, ser reduzida a glosa efetivada pelo AFRFB autuante para o importe de R\$ 179.239,00, que corresponde aos valores que já tinham sido recebidos no ano 2007.

8.2) A postergação que deveria ter sido considerada pelo AFRFB autuante.

O AFRFB autuante deveria ter verificado o reflexo dessa exclusão indevidamente feita pela Contribuinte nos anos-calendário futuros, pois parte dos valores que foram indevidamente excluídos pela Contribuinte da apuração do seu lucro tributável do ano 2007, porque foram erroneamente tidos como não recebidos de Órgãos Públicos, foi adicionada ao lucro tributável do ano subsequente.

Assim, como os valores excluídos indevidamente no ano 2007 foram adicionados ao lucro tributável no ano 2008, houve mera postergação, cabendo à fiscalização efetivar a recomposição dos efeitos dessa exclusão indevida nos exercícios subsequentes, onde

as receitas foram tributadas (§6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, no art 273 do RIR/99 e no PN COSIT 2/96).

As exigências fiscais, nessa situação, deveriam ter observado o disposto no §7º do Decreto-lei nº 1.598/778, onde está prevista a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento em virtude da antecipação ocorrida.

Destaque-se, por oportuno, que os valores que foram indevidamente excluídos pela Contribuinte da apuração do lucro tributável do ano 2007, foram adicionados nos anos subsequentes aqueles que dizem respeito às notas de débitos nºs 24 e 26, nos valores de R\$ 59.610,50 e R\$ 53.619,50, num total de R\$ 113.230,00.

Assim, são improcedentes as cobranças de valores a título de IRPJ e reflexos sobre os valores tidos como indevidamente excluídos do lucro tributável do ano-calendário 2007, por inobservância aos termos do PN 2/96 e, quando menos, que, diante da comprovação dos efeitos de tais exclusões nos anos subsequentes, sejam exigidos da Contribuinte apenas os encargos moratórios entre a data da exclusão indevida e aquela em que as receitas foram oferecidas à tributação.

9) A Compensação de Prejuízos Anteriores

Em que pese o AFRFB tenha considerado, quando da lavratura do AI para exigência de valores a título de IRPJ, o prejuízo do ano 2007 da ordem de R\$ 1.178.310,00, fato é que o autuante não efetivou a compensação dos prejuízos fiscais dos anos anteriores, os quais, consoante demonstra cópia do LALUR relativo ao ano-calendário 2007 (fls. 4742/4750), somam R\$ 2.819.302,38, relativo aos anos 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 4751/4910).

No que diz respeito às bases negativas da CSLL de períodos anteriores, também assiste à Contribuinte o direito de que tais bases negativas sejam compensadas de ofício com as infrações apuradas, no importe de R\$ 3.735.286,34.

10) É ilegal e inconstitucional a aplicação da Taxa Selic

11) É ilegal a cobrança de juros sobre multa de ofício

Em 19/02/2013, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO1, dar parcial provimento à impugnação (fl. 4943/5022), nos termos da ementa a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA IRPJ*

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007,

*30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007,
30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007*

*OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.
EMPRÉSTIMOS DE SÓCIO.*

O registro de suprimentos de numerário efetuados por sócio a título de empréstimos caracteriza omissão de receitas quando não comprovada pela fiscalizada, com documentos hábeis e idôneos, a origem dos recursos e a efetividade de sua entrega.

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem a contribuinte regularmente intimada não comprova, caracterizam receitas omitidas.

Exonera-se a parcela decorrente de lançamentos de estorno.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

DESPESAS NECESSÁRIAS.

Para serem admitidas na apuração do lucro real, as despesas devem ser necessárias à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

DESPESAS INCOMPROVADAS.

Mantém-se a glosa de despesas não comprovados por documentos hábeis e idôneos. Exonera-se a parcela em que houve cerceamento de defesa da recorrente.

DESPESAS. DEPRECIAÇÃO. VEÍCULOS.

As despesas com depreciação de veículos somente são dedutíveis se houver contabilização em consonância com a legislação de regência da matéria.

LALUR. EXCLUSÃO. PARCELA NÃO RECEBIDA DE ÓRGÃOS GOVERNAMENTAIS.

A parcela excluída no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), a título de Parcela não Recebida de Órgãos Governamentais, deve guardar estreita relação com os valores efetivamente não recebidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007,

30/04/2007, 31/05/2007, 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007, 30/11/2007, 31/12/2007

PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, assim entendido como o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, o direito de proceder ao lançamento do crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador. Na falta de pagamento, o termo inicial do prazo para a Fazenda Pública lançar é o primeiro dia do ano civil seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos Tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Dessa decisão, o Presidente da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/SPO1 recorreu de ofício.

Irresignada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 5036/5140), acompanhado dos documentos de fls. 5141/5246, repisando os argumentos de sua peça impugnatória contra a parte do lançamento que foi mantida pela DRJ e, esclarecendo, em síntese, acerta do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa acumulada de anos-calendário anteriores, que não houve a sua completa utilização no Refis da Lei nº. 11.941/09.

Afirma, nesse ponto, que a Lei nº. 11.941/09 apenas autoriza a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL para abatimento do valor equivalente a 25% do prejuízo fiscal e 9% da base de cálculo negativa. Assim, o valor que consta no SAPLI enquanto “prejuízo fiscal utilizado” é, em verdade, o valor total do prejuízo fiscal disponível e sobre o qual foi realizado o cálculo do montante passível de aproveitamento.

Assim, do valor total de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL constante no SAPLI (R\$ 3.694.298,51 e R\$ 4.679.649,73, respectivamente), apenas R\$ 911.869,53 e R\$ 46.262,53 foi utilizado para liquidação de juros e multa no parcelamento instituído pela Lei nº. 11.941/09.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade. Devem, pois, serem conhecidos.

1) Preliminares

Multa qualificada

Merece razão a Recorrente quando afirma que a hipótese dos autos não está a ensejar a qualificação da multa de ofício para 150%.

A Lei nº. 9.430/96 determina a qualificação da multa proporcional de ofício, majorando-a de 75% para 150%, nas hipóteses em que a conduta evasiva do contribuinte tenha sido imbuída de sonegação e/ou fraude, remetendo às configurações hipotéticas de ambas as figuras definidas na Lei nº. 4.502/64.

Dessa forma, a qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja conforme o preceito estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº. 4.502/64.

Nesses termos, para fins de qualificação da multa proporcional de ofício, analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, temos que a sonegação e a fraude são **condutas (ação ou omissão) dolosas**.

Isso significa dizer que, para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve **identificar, individualizar e comprovar** a ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, ou seja, o ânimo do agente de prejudicar ou fraudar, a conduta (ação ou omissão) intencional perniciosa.

Não se admite como válida a genérica invocação dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4502/64 ou do inciso II do artigo 44 da Lei nº. 9430/96. Exige-se convicção, por meio de um conjunto probatório suficiente, de que o sujeito passivo agiu de má-fé e cometeu a conduta dolosa de sonegação e/ou fraude.

Ou seja, por conta das características que cercam o dolo específico, a fiscalização deve demonstrar, ao qualificar a multa, os ardis e subterfúgios utilizados pelo contribuinte para alcançar seu objetivo ilícito, indicando os atos concretos que comprovam o intuito de fraudar ou sonegar.

A necessidade de prova cabal do cometimento do ilícito fiscal que envolva sonegação e/ou fraude, como condição para a qualificação da multa de ofício, tem sido reconhecida pela jurisprudência mais atual deste Conselho, que em seus julgados vem buscando identificar atos concretos e condutas dolosas que evidenciem essa intenção deliberada do agente de causar dano à Fazenda Nacional. Busca-se, com isso, manter a qualificação da multa proporcional de ofício apenas quando for identificado comportamento intencional, dirigido e específico, adotado pelo contribuinte, com objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador ou o conhecimento, por parte do fisco, do fato gerador já ocorrido.

Nessa linha, a qualificação da multa de ofício, só tem sido permitida por este Conselho quando efetivamente se verificam procedimentos fraudulentos que envolvam adulteração de documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos, escrituras públicas, dentre outros), notas fiscais calçadas, notas fiscais frias, notas fiscais paralelas, notas fiscais fornecidas a título gracioso, contabilidade paralela (Caixa 2), conta bancária fictícia, falsidade ideológica, declarações falsas ou errôneas (quando apresentadas reiteradamente), interposição de pessoas (laranjas), subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação (evasão de divisas), etc.

As hipóteses de falta de declaração de tributos ou de declaração inexata, não ensejam a aplicação da multa qualificada, já que são hipóteses de incidência da multa de 75%, conforme art. 44, inciso I, da Lei nº. 9430/96.

Por tudo isso, a simples apuração de omissão de receitas, desacompanhada de outros elementos probatórios do intuito doloso de fraudar e sonegar, não autoriza a qualificação da multa proporcional de ofício, entendimento pacífico e majoritário, consagrado pelo enunciado de Súmula nº. 14 do CARF:

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.

Vale acrescentar, a tais considerações, as lições de Marco Aurélio Grecco, invocadas pela Recorrente, no sentido de que a qualificação da multa proporcional de ofício é a “exceção da exceção”, sendo inadmissível seu uso indiscriminado pelo fisco.

Ou seja, a “regra” é aplicar a multa do inciso I do artigo 44 (multa de 75%) enquanto que, apenas em determinados casos revestidos de certo perfil (inciso II), configura-se a “exceção” que enseja a incidência da multa duplicada.

Na medida em que o que é “regra”, no contexto do artigo 44, corresponde, no âmbito do ordenamento como um todo, a uma verdadeira “exceção”, por consequência a “exceção” regulada do inciso II corresponde a uma “exceção da exceção”. Isto traz consequências importantes pois, se a simples interpretação e aplicação de uma norma sancionadora deve estar cercada das cautelas e restrições na sua aplicação, por maior razão a exceção da exceção só terá aplicação em hipóteses absolutamente nítidas, que não envolvam avaliações subjetivas e cujos fatos tenham sua qualificação jurídica incontroversa.

À vista disso, entendo, nesse ponto específico que, pelo caráter absolutamente excepcional da previsão, os pressupostos de incidência da norma punitiva do inciso II (sem aqui examinar os relativos ao inciso I) devem ser fatos cuja qualificação deve ser incontroversa e resultar de aferição objetiva; vale dizer, desprovida de ponderações subjetivas ou de elementos metajurídicos. Em suma, havendo divergência relevante (dúvida razoável) quanto à cognição da qualificação jurídica dos fatos realizados, não cabe, a meu ver, aplicação do inciso II do artigo 44 da Lei nº 9430/96. (Revista Dialética de Direito

Tributário nº. 75, "Multa agravada e em duplicidade", p. 151/152).

No caso presente, a fiscalização justifica a qualificação da multa de ofício da seguinte forma: *"A multa qualificada (de 150%), aplicada aos valores consignados na infração depósitos bancários não contabilizados, se justifica pelo fato da empresa ter deixado de registrar em sua escrituração contábil referente ao ano calendário de 2007, expressiva movimentação financeira. Tal prática demonstra que houve evidente intuito de fraude, conforme disposto nos, abaixo reproduzidos, artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64."*

Ora, intimada pela fisco a Recorrente apresentou seus extratos bancários, seus registros contábeis, notas fiscais, esclarecimentos e diversos documentos para comprovar sua movimentação financeira e escrituração. Tais documentos, inclusive, permitiram a averiguação da matéria tributável e a constituição do lançamento de ofício.

Não há nos autos registros de documentos falsos, inidôneos, fraudes em registros contábeis ou de qualquer natureza e, como se vê do texto transcrito, a fiscalização não se desincumbiu de provar cabalmente o dolo da Recorrente no cometimento do ilícito fiscal.

O que se verifica nos autos é que os documentos e esclarecimentos prestados pela Recorrente não foram considerados satisfatórios pela fiscalização para comprovar a dedutibilidade de algumas despesas ou a origem de alguns recursos. Há ainda, nos autos, a constatação de erros na apuração fiscal, cujas exações correspondentes foram imediatamente quitadas pela Recorrente após a intimação do auto de infração.

Não houve, contudo, intuito de esconder, fraudar, ludibriar, iludir. Pelo contrário, como consta do relatório fiscal, a Recorrente apresentou todos os esclarecimentos e documentos que possuía, deixando explícitos seus atos, negócios e até mesmo eventuais equívocos cometidos em sua escrituração/apuração.

Não bastasse isso, diga-se que a omissão de rendimentos apurada com base em depósitos bancários não escriturados pela Recorrente diz respeito a apenas 13 lançamentos durante todo o ano-calendário de 2007, no valor total de R\$ 1.675.484,81, valor que, ao contrário do que afirmou o agente fiscal autuante, não é expressivo se comparado à receita de prestação de serviços apurada pela Recorrente no mesmo ano, que foi de R\$ 39.573.595,58 (DIPJ, fls. 371 e seguintes).

Logo, não merece razão o agente fiscal autuante quando afirma que a Recorrente teria deixado de escriturar expressiva movimentação financeira.

O exame das infrações imputadas já demonstra, por si só, o quão complexa é a escrituração contábil da Recorrente, que presta parte expressiva de seus serviços a órgãos públicos, possuindo número elevado de despesas inerentes à atividade, num movimento contábil e escritural expressivo e cuja execução está, como todas as demais atividades humanas - há de se convir -, sujeita ao cometimento de erros.

Com efeito, deve ser reduzida a multa de ofício de 150% para 75%.

Decadência do PIS e da Cofins

Consoante decisão definitiva pelo E. STJ no REsp nº. 973.733-SC, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Art. 543-C do CPC), de observância obrigatória pelos

conselheiros no âmbito do CARF, afastada a hipótese de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial extintivo dos créditos tributários de PIS e COFINS far-se-á, havendo pagamento antecipado, nos moldes do artigo 150, § 4º do CTN.

O acórdão recorrido afirmou que apenas localizou pagamentos feitos no Sistema Sinal da Receita Federal do Brasil (fls. 4928, 4930/4932 e 4934) com relação aos períodos de apuração 30/04/2007 e 31/07/2007.

A Recorrente, por sua vez, afirma que anexou à peça impugnatória, às fls. 4121, 4122, 4132, 4130, 4138, 4139, 4147, 4148, 4161, 4162, 4170, 4172, 4181, 4182, 4179, 4180, 4187, 4190 e 4187, os comprovantes de recolhimento e de extinção por compensação dos débitos de PIS e da COFINS relativos às competências entre janeiro/2007 a julho/2007, em relação às quais pediu o reconhecimento da decadência.

Analisando os autos, verifica-se que a Recorrente anexou cópia das DCTF's mensais de janeiro a julho de 2007, que confirmam que foi apurado débito de PIS e COFINS em todos os meses. Além disso, a Recorrente apresenta algumas cópias de DARF e cópia do Per/dcomp 15184.65868.020408.1.3.02.-1056 para confirmar a quitação dos pagamentos realizados. Sendo assim, temos:

- Em janeiro, foi confessado/apurado débito de PIS (Código 8109), no valor de R\$ 9.384,61, pago via DARF (**fl. 4121**), e de COFINS, no valor de R\$ 43.313,59, pago via compensação (Per/dcomp 15184.65868.020408.1.3.02.-1056 – **fl. 4183/4197**).

- Em fevereiro, foi confessado/apurado débito de PIS, no valor de R\$ 9.256,42, pago via DARF (**fl. 4132**), e de COFINS, no valor de R\$ 43.968,09, pago via compensação (Per/dcomp 15184.65868.020408.1.3.02.-1056 - **fl. 4183/4197**).

- Em março, foi confessado/apurado débito de PIS e COFINS nos valores de R\$16.676,19 e R\$ 76.969,80, respectivamente, ambos pagos via compensação (Per/dcomp 15184.65868.020408.1.3.02.-1056 – **fl. 4183/4197**).

- Em abril, foi confessado/apurado débito de PIS, no valor de R\$ 3.681,42, e de COFINS, no valor de R\$ 16.991,18, ambos pagos via compensação (Per/dcomp 12683.83190.060607.1.3.02-2650). Ressalte-se aqui, que muito embora o Per/dcomp não tenha sido anexado à peça impugnatória, a decisão recorrida confirmou junto ao Sistema Sinal que houve recolhimento de PIS e COFINS para o período de apuração abril/2007.

- Em maio, foi confessado/apurado débito de PIS, no valor de R\$ 6.681,02, pago via DARF (**fl. 4161**), e de COFINS, no valor de R\$ 30.835,47, pago via DARF (**fl. 4162**).

- Em junho, foi confessado/apurado débito de PIS, no valor de R\$ 12.748,12, pago via DARF (**fl. 4170**), e de COFINS, no valor de R\$ 58.837,46, pago via DARF (**fl. 4172**).

- Em julho, foi confessado/apurado débito de PIS, no valor de R\$ 7.063,45, pago via DARF e compensação (DARF **fl. 4181** e Per/dcomp 15184.65868.020408.1.3.02.-1056 – **fl. 4183/4197**), e de COFINS, no montante de R\$ 32.600,52, pago via DARF e compensação (Darf **fl. 4182** e Per/dcomp 15184.65868.020408.1.3.02.-1056 – **fl. 4183/4197**).

Portanto, merece razão a Recorrente. Os recolhimentos de PIS e COFINS nos períodos de janeiro a julho de 2007 estão devidamente demonstrados nos autos. E,

considerando a ciência do auto de infração em **02/08/2012**, merece ser reconhecida a decadência dos valores lançados a título de PIS e COFINS nos meses de janeiro a julho do ano-calendário 2007.

Vale notar, que a compensação tributária extingue o débito sob condição resolutória de sua ulterior homologação e que constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Assim, a extinção via compensação também impõe a aplicação da norma do artigo 150, § 4º do CTN.

Mérito

2) Omissão de receitas – suprimento de numerário

Aduz a Recorrente que a presunção de omissão de receitas decorreu da falta de comprovação da devolução dos recursos através da apresentação de documentos coincidentes em datas e valores. Dessa forma, apresentou junto à peça impugnatória os contratos de mútuo que celebrou com seus sócios (fls. 4198/4203), bem como extratos bancários que comprovariam a coincidência de datas e valores de algumas devoluções feitas pelo sócio Gerson Gruttola (fls. 4204/4212).

A decisão recorrida não aceitou os contratos de mútuo apresentados afirmando que o contrato de mútuo sem registro é documento particular, que por si só, não tem força probante, pois foi elaborado exclusivamente pela interessada e pelo seu próprio sócio. Assim, a prova das operações de empréstimos deveria ter sido feita com documentos hábeis e idôneos, que para possuírem esta qualidade deveriam apresentar a intervenção de terceiras pessoas idôneas e desinteressadas (por exemplo, instituições financeiras, cartórios ou outros contribuintes não ligados).

Ademais, quanto à prova da devolução dos valores, supostamente demonstrada pelos extratos bancários das Sras. Talita Vicente de Grutolla e Maria Teresa Vicente de Grutolla (fls. 4204 a 4207), afirmou que tais documentos realmente registram a maior parte das transferências indicadas na Conta 1.1.2.04.0002 – Gerson de Grutolla (com exceção do primeiro valor, R\$ 401.287,91, para o qual não foi apresentado o documento bancário).

Entretanto, muito embora a Recorrente tenha consignado que o sócio Gerson é casado sob o regime da comunhão total de bens com a Sra. Maria Teresa Vicente Gruttola (o que significa, no seu entendimento, que as transferências feitas a partir da conta bancária por ela titularizada saíram do patrimônio comum do casal), bem como que a Srta. Talita Vicente Gruttola é filha do sócio Gerson e que, por conta e ordem do pai, efetivou a liquidação de parte dos empréstimos por este feitos junto à empresa, tais pessoas são estranhas à Conta 1.1.2.04.0002 – Gerson de Grutolla, que recebeu a contrapartida, a crédito, dos valores debitados na conta bancária da empresa, não se prestando a prova apresentada para justificar a devolução dos recursos recebidos pelo sócio Gerson de Grutolla.

Por último, a decisão recorrida afasta os argumentos da Recorrente no sentido de que os sócios possuíam patrimônio suficiente para realizar a devolução dos empréstimos, consoante comprovariam suas declarações de imposto de renda. Consigna que não se está tributando operações de empréstimos, já que estes “empréstimos” não teriam sido comprovados, mas, sim, ingressos que, por não terem sua origem comprovada, são considerados pela lei receitas omitidas.

Nesse ponto, importa ressaltar o quanto foi aduzido pelo relatório fiscal, citando a obra de Hiromi Higuchi:

LIQUIDAÇÃO DE DÉBITOS DE SÓCIOS

A origem e a efetiva entrega dos recursos para empresa deverão ser provadas também na liquidação de empréstimos contraídos pelos sócios. A falta de qualquer uma das duas provas constitui omissão de receita. Se as provas fossem dispensáveis, a omissão de receitas era facilmente praticável do seguinte modo: o sócio contrai empréstimo efetivo e devolve ficticiamente. No caixa entra o dinheiro da receita omitida.

A falta de comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, da origem e efetiva entrega de recursos pelos sócios em pagamento de obrigações assumidas perante a empresa, importa em indício que autoriza a presunção de omissão de receita, nos termos do art. 282 do RIR/99, decidiu o 1º C.C. no Ac. no 101-80.454/90 (DOU de 12-11-90). (Imposto de Renda das Empresas, Editora IR Publicações Ltda, 211, p. 676).

Exatamente por tais razões, corroboro a assertiva do julgador *a quo*, no sentido de que o contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e seus sócios é documento privado interno, que sozinho, não possui força probante.

Para a comprovação de tais empréstimos, seria necessário: extrato bancário dos supridores com coincidência de datas e valores, declaração do banco depositário da origem do valor depósito, e, por último, quando o valor fosse depositado e creditado em conta bancária da empresa suprida e compensados ou descontados conforme assentamentos nos extratos emitidos pelos bancos do supridor (CARF, Acórdão 1402-00.205, da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Sessão de 05/07/2010).

Os documentos apresentados pela Recorrente não permitem essa aferição. Embora a Contribuinte, durante a ação fiscal, tenha apresentado os comprovantes de repasse dos recursos aos sócios, apresentou contratos de mútuo que não possuem um valor específico (fls. 4198/4203), afirmando que os valores mutuados poderiam ser liquidados a qualquer momento e comprovantes de transferência bancárias (fls. 4204/4212) - supostas devoluções - realizadas em nome de terceiros. Ou seja, o depositante não é o mutuário cujo nome corresponde à identificação da conta contábil na qual foram contabilizadas as operações de mútuo.

Ademais, é indiferente, para a presunção de omissão de receitas decorrente da falta de comprovação da liquidação de empréstimos contraídos pelos sócios, que os sócios possuam patrimônio suficiente para contrair/liquidar os empréstimos.

Dessa forma, não é possível identificar com clareza se tais transferências estão relacionadas aos mútuos, devendo ser mantidos os valores lançados.

3) Depósitos bancários de origem não comprovada e não contabilizada

Destaco parte dos fundamentos da decisão recorrida, relativamente a este tópico, que adoto nesta decisão:

87. Na parcela da autuação relacionada aos Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e não Contabilizada, a interessada postula a improcedência dos créditos lançados nos dias 24/09/07 e 28/09/07, no valor de R\$ 252.000,00, os quais têm por origem o mesmo documento de identificação, de nº 130216 (observar o quadro acima): (...).

88. Assevera a contribuinte que os mencionados créditos são, em verdade, fruto de um erro cometido pelo Banco Sofisa, que fez parecer que teriam existido créditos feitos em tal valor em tais datas, quando, em verdade, a requerente recebeu, em 20/09/07, depósito no valor de R\$ 252.000,00, decorrente de serviço prestado para a Heleno da Fonseca.

89. Acrescenta que como o depósito foi efetivado em 20/09 e a defendente possuía empréstimos a serem liquidados junto ao Banco Sofisa, este efetivou, no dia 24/09/07, um débito no valor de R\$ 252.000,00, que está identificado no extrato como "transf. Numerari".

90. Afirma que como a transferência não foi concluída, essa operação foi estornada através de um crédito efetivado em igual valor na mesma data. Ainda em 24/09, a instituição financeira registrou, novamente, um novo débito em igual valor, de R\$ 252.000,00.

91. Argumenta que como o débito fora feito de um modo equivocado, o mesmo extrato revela que, em 28/09/07, com o objetivo de regularizar o caso, a instituição financeira efetivou novamente o crédito do valor de R\$ 252.000,00 e, na mesma data, um novo débito no importe de R\$ 252.000,00, agora com o histórico de "liquidação parcial".

92. Finaliza que por conta desses sucessivos erros (o mesmo recurso foi debitado e creditado sucessivamente na conta bancária da empresa), como o AFRFB autuante não observou as linhas dos débitos feitas no mesmo valor, pareceu à fiscalização que se tratava de novo crédito, quando, em verdade, estava-se diante de estorno efetivado para fins de liquidação parcial de empréstimo que fora anteriormente feito pela contribuinte.

93. De plano, cabe esclarecer que o valor de R\$ 252.000,00, que consta como creditado na conta bancária da empresa no banco Sofisa (extrato acima) em 20/09, foi objeto do T.I.F nº 002/2012 (Anexo 14 – fl. 1727), no qual a recorrente foi intimada a esclarecer a origem do mencionado valor. Como ele não consta na Planilha de lançamento dos depósitos bancários não contabilizados (ver acima), conclui-se que a defendente esclareceu a questão, sendo que inclusive se observa que o citado lançamento foi contabilizado no Razão da contribuinte: (...).

94. Assim, estando esclarecida a origem do crédito de R\$ 252.000,00 efetivado em 20/09, cabe analisar qual a razão para os dois lançamentos adicionais, a crédito, realizados na conta bancária em 24/09 e 28/09, e que motivaram os lançamentos que constam na Planilha de lançamento dos depósitos bancários não contabilizados (ver acima).

95. A defendente consigna que a empresa possuía empréstimos a serem liquidados junto ao Banco Sofisa, o que motivou, em 24/09, um débito no valor de R\$ 252.000,00, que está identificado no extrato como "Transf. Numerari", o que se confirma, com o documento registrado com o nº 0130216.

96. Afirma que como a transferência não foi concluída, essa operação foi estornada em 24/09, através de um crédito efetivado em igual valor na mesma data, evento também confirmado, com o documento registrado com o nº 0130216 e histórico "Transf. Conf. Aut". Para efetivar novamente o débito em 24/09, a instituição financeira registrou, novamente, um novo débito em igual valor, de R\$ 252.000,00, com o documento registrado com o nº 0130216 e histórico "Transf. Numerari".

97. Ocorre que este último lançamento, com histórico "Transf. Numerari", novamente não espelhou a realidade (pagamento de empréstimo), tendo o Banco Sofisa efetuado, em 28/09, novo lançamento a crédito do valor de R\$ 252.000,00 (documento registrado com o nº 0130216 e histórico "Transf. Conf. Aut") para regularizar o lançamento e, na mesma data, um novo débito no importe de R\$ 252.000,00, agora com o histórico de "liquidação parcial".

98. Assim, tendo em vista que os lançamentos a crédito realizados em 24/09 e 28/09 constituíram, na realidade, estornos realizados para corrigir lançamento anteriores, cabe excluí-los da base de cálculo, em valor total de R\$ 504.000,00.

Portanto, até aqui merece ser mantida a decisão recorrida.

Ainda nesse tópico, a Recorrente pugna que o crédito efetivado em sua conta bancária em 12/06/07, no importe de R\$ 20.000,00, não representa omissão de receita, eis o crédito foi efetivado em função do estorno de um depósito que fora feito indevidamente na conta bancária da Contribuinte.

De fato, consoante demonstra a cópia do espelho do cheque nº 5033477 (fl. 4241), emitido em 12/06/2007, este foi emitido nominal à empresa A.T.T. Ambiental, Tecnologia e Tratamento Ltda. Portanto, está claro que foi equivocadamente depositado na conta da Recorrente (fl. 4242), quando então, constatado o erro pela Instituição Financeira, a operação foi estornada no mesmo dia 12/06/2007, conforme débito de idêntico valor com a descrição "cheque compensado interna" (fls. 4243/4246).

No que tocam aos outros depósitos cuja origem não foi comprovada, vale dizer que, consoante art. 42 da Lei nº. 9430/96, caracteriza omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição

financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

De acordo com o citado dispositivo, portanto, basta ao fisco demonstrar a existência de depósitos bancários de origem não comprovada para que se presuma, até prova em contrário a cargo do contribuinte, a ocorrência de omissão de rendimentos. Trata-se de uma presunção legal do tipo *juris tantum* (relativa), cabendo à autoridade fiscal comprovar apenas o fato definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção para que fique evidenciada a omissão de rendimentos.

Neste ponto, deve-se esclarecer que não se está tributando o depósito bancário, nem se afirmando que este seja o fato gerador do imposto de renda. O que se está tributando é uma importância financeira à disposição da fiscalizada que, pelo fato de não ter sua origem esclarecida e comprovada, deve ser considerada receita tributável auferida e não declarada (receita omitida). Diante desta presunção legal, o ônus da prova se inverte e passa à autuada que terá a obrigação de comprovar a origem dos recursos.

Desta forma, observando-se os critérios estabelecidos na legislação de regência e intimado o contribuinte a se manifestar sobre os valores que restaram incomprovados, compete a este, e não ao fisco, provar a origem de cada um dos depósitos questionados se quiser se eximir da exação ou, caso fique constatada sua origem tributável, que os respectivos valores foram oferecidos à tributação.

No presente caso, conforme consta dos autos e acima relatado, a autoridade fiscal intimou a autuada a comprovar a origem dos valores depositados em suas contas bancárias, indicando valores e datas, mas apenas parte desses depósitos foi comprovada.

Reitere-se que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um crédito bancário, considerado isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas. Pelo contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários creditados e seu oferecimento à tributação, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido (ser beneficiado com um crédito bancário sem origem ou não oferecido à tributação) e o fato desconhecido (auferir rendimentos). Essa correlação induz à presunção legal de que o valor creditado em conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de rendimentos não declarados.

Observe-se, ainda, que esta presunção legal torna desnecessário para a fiscalização reunir outros indícios ou provas. Neste sentido, vale citar a Súmula nº 26 do CARF:

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Com efeito, a base de cálculo do lançamento nesse item, no valor de R\$ 1.675.484,31, deverá ser diminuída dos valores que comprovadamente não configuraram receita tributável (R\$ 504.000,00 e R\$ 20.000,00), mantendo-se o lançamento sobre o montante remanescente, haja vista que para estes não houve a comprovação da origem dos recursos.

4) Depósitos Bancários de Origem não Comprovada – Sintesys Construtora

S/A

No curso da ação fiscal, a Recorrente foi intimada a apresentar os contratos de mútuo que firmou com a empresa Sintesys Construtora S/A, bem como a comprovar a entrega do numerário à referida empresa. Em resposta, a Recorrente apresentou cópia do Livro Razão Analítico da Sintesys (fl. 3273), tendo a fiscalização constatado que, exceto para o mês de maio/2007, não há coincidência de data e valores entre os extratos bancários da fiscalizada e o mencionado Livro Razão.

Ou seja, muito embora os valores do mútuo estivessem registrados na contabilidade da Recorrente, não foi possível confirmar que os valores depositados pela Sintesys fossem referentes à quitação desse mútuo, já que não havia coincidência entre datas e valores.

A empresa Sintesys foi intimada (fls. 3246/3247 – ciência por AR em 04/2012 – fl. 3248), a disponibilizar os contratos de mútuo, bem como comprovar o recebimento e a devolução dos recursos à Enob Engenharia Ambiental Ltda (registros no Livro Diário e comprovantes bancários), não tendo respondido à intimação.

A impugnação foi instruída com cópia do contrato de mútuo (fl. 4247/4251), com as cópias do razão consolidado (fls.4252/4253) e com as cópias dos extratos bancários (fls. 4254/4268) que, segundo a Recorrente, demonstram que todos os valores recebidos sob tal título foram contabilizados de modo absolutamente regular, com absoluta coincidência de datas e valores.

O acórdão recorrido não se debruçou sobre a documentação comprobatória apresentada pela Recorrente, limitando-se a tecer considerações sobre o dever dos contribuintes de manter a escrituração fiscal e comercial que abranja todas as suas operações.

Analisando a documentação carreada aos autos pela Recorrente, verifica-se que a maior parte dos valores lançados no livro razão a título de recebimento de valores por parte da Sintesys é coincidente, em datas e valores, com os valores dos depósitos realizados nas contas da Recorrente. Comparando os valores registrados no razão analítico da Sintesys, listados no relatório fiscal, com os demais documentos, verifica-se que apenas os valores registrados para o mês de maio/2007 são coincidentes em datas e valores com aqueles apurados no livro razão e nos extratos bancários da Recorrente.

Diante desse cenário, seria possível, em um primeiro momento, afirmar que ao menos os valores depositados no mês de maio/2007 deveriam ser excluídos da base de cálculo do lançamento. Contudo, faz-se necessário lembrar, que a Recorrente não comprovou a remessa do numerário para a Sintesys.

E, para os casos que envolvem a prova da efetiva realização de mútuos, na linha do que já foi consignado acima, esse Conselho é firme ao afirmar que não basta a apresentação de contratos, sendo essencial a demonstração do efetivo trânsito do numerário. Ou seja, no caso do mutuante, seriam necessários os comprovantes tanto da remessa, quanto do retorno dos recursos.

Por tais razões, merece ser mantido o lançamento nessa parte.

5) Glosa de Custos, Despesas Operacionais e Encargos não Necessários

5.1) Despesas com Aeronave

Nesse tópico, também não merece reparos a decisão recorrida. Adoto seus fundamentos:

111. Por meio do T.I.F nº 002/2012 a recorrente foi instada a apresentar Livro Diário de Bordo, previsto no art. 172 da Lei nº 7.565, de 19/12/1986 (Código Brasileiro de Aeronáutica), para o helicóptero (Marca: PPMDD Modelo: 500N), documentos de aquisição da aeronave, Laudo de Reavaliação elaborado em 01/2007 pela WFLY Consultoria Aeronáutica Ltda (acompanhado de Nota Fiscal), e esclarecer o critério utilizado para a depreciação da aeronave.

112. Em resposta a contribuinte apresentou apenas o Livro Diário de Bordo e Laudo de Avaliação (fls. 2714 a 2717), permanecendo silente em relação aos esclarecimentos sobre a utilização da aeronave (fls. 3523/3543).

113. Na sequência, a fiscalização intimou o Departamento de Controle do Espaço Aéreo (DECEA/Aeronáutica), com requerimento para informação acerca dos vôos realizados pela aeronave no período de 01/01/2007 a 31/12/2008. A partir da resposta do referido órgão (fls. 3523/3543) o autuante concluiu que a aeronave é utilizada fora dos horários comerciais, tais como feriados e finais de semana, sendo que os registros carecem de informação sobre os usuários da aeronave e qual a finalidade (a base de cálculo da autuação somou R\$ 130.983,68).

114. Concluiu a fiscalização que não pode a aeronave ser considerada como intrinsecamente relacionada com os serviços prestados pela autuada, tendo sido efetuada a glosa da "Despesa com aeronave", no valor de R\$ 130.983,68.

115. Argumenta a defendente que se dedica a atividades de implementação e manutenção de aterros sanitários em diversos Municípios do Estado de São Paulo, por força de contratos firmados com o Poder Público, consoante demonstra também o anexo prospecto das suas atividades (doc. 16 – fls. 4269/4363) e a anexa declaração (fl. 4264).

116. Argumenta que por conta de tais atividades e diante da grande distância que há entre cada um dos aterros sanitários que administra, dentre os quais destaca os aterros de Cotia, Itapevi, Jacareí, São Sebastião e Piracicaba, prepostos, colaboradores e técnicos da defendente são obrigados a se deslocar constantemente entre tais locais, em atividade de

acompanhamento e fiscalização que se destina a garantir que todos os serviços serão prestados adequadamente e sem qualquer risco para a população que está no entorno dos aterros.

117. Acrescenta que o uso de uma aeronave que permita um rápido deslocamento entre os aterros sanitários que administra é uma necessidade no seu ramo de atividades, no qual é importante um rápido deslocamento entre os pontos, motivo pelo qual, no seu entendimento, não procedem as conclusões do AFRFB autuante no sentido de que se trata de despesa que não é usual, tampouco necessária.

118. De plano, cabe salientar que a questão central posta em litígio pela autuação centra-se na ausência de esclarecimentos acerca dos usuários da aeronave e qual a finalidade dos vôos.

119. Em relação aos usuários, há menção genérica em relação a prepostos, colaboradores e técnicos da fiscalizada, sem descrição pormenorizada e associada a cada voo.

120. Quando à finalidade, ainda que seja plausível o registro de que administra aterros sanitários nas cidades de Cotia, Itapevi, Jacareí, São Sebastião e Piracicaba, que exigem acompanhamento e fiscalização (apresentou doc. 16, com fotos de localidades, equipamentos utilizados, etc), permanece sem registro a finalidade de cada voo (cabe assinalar que o documento acostado à fl. 4363 consigna a empresa ATT – Ambiental Tecnologia e Tratamento Ltda (CNPJ 01.101.456/000100), Contribuinte distinta da que se discute nos autos).

121. Portanto, mantida a autuação neste quesito.

Vale repisar que, **(i)** os registros analisados pela fiscalização carecem de informação sobre quem utilizou a aeronave e qual a finalidade; **(ii)** dos 20 registros de voo listados no Termo de Verificação Fiscal, 9 dizem respeito a vôos realizados sábados e domingos; e **(iii)** 4 voos informados pelo DECEA/Aeronáutica, realizados em 02/02/2007, 30/03/2007, 10/05/2007 e 29/11/2007, não estavam registrados no livro diário de bordo, o que causa estranheza.

Além disso, a Recorrente não logrou demonstrar uma conexão detalhada entre o local da prestação dos seus serviços e os destinos das viagens listadas no Termo de Verificação Fiscal, limitando-se a fazer uma menção genérica de que seus prepostos, colaboradores e técnicos visitam aterros sanitários nas mais diversas localidades.

Tais circunstâncias, somadas ao fato de que a regra geral é a indedutibilidade de despesas com depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceção que se faz àquelas intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, o que não foi devidamente comprovado nos presentes autos, enseja a manutenção do lançamento nesse item.

Corroborando tais conclusões, cite-se a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EX - 1998 - BASE DE CÁLCULO - DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - AERONAVE - BEM NÃO INTRINSECAMENTE RELACIONADO COMA PRODUÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO - A partir da vigência da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (art. 13), são vedadas as dedutibilidades, na determinação do lucro real, das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, não intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização dos bens ou serviços, e das correspondentes despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos. (Acórdão nº. 105-14962, Sessão de 24/02/2005 da 5ª Câmara do 1º CC).

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - DESPESAS/CUSTOS INDEDUTIVEIS - Somente poderá ser considerada como operacional e dedutível a despesa para a qual for demonstrada a estrita conexão do gasto com a atividade explorada pela pessoa jurídica, bem como é conditio sine qua non que atenda às exigências legais revestindo-se do caráter de usualidade, normalidade e necessidade para a manutenção da atividade e produção dos rendimentos, não enquadrando-se nesse conceito dispêndios efetuados por mera liberalidade. (Acórdão nº. 103-20309, Sessão de 06/06/2000 da 3ª Câmara do 1º CC).

5.2) Despesas com Serviço Técnico não Comprovado.

Nesse ponto, a decisão recorrida exonerou parte da base de cálculo do lançamento, nos seguintes termos:

128. Compulsando-se os autos constata-se que não há como associar, com precisão, os valores apurados no AI com o conjunto de Notas Fiscais listados pelo autuante no Anexo 11 (fls. 1713 a 1718), tendo em vista que o valor lançado alcançou o somatório das Notas Fiscais. Ausente, ainda, esclarecimento acerca do critério utilizado para incluir Notas Fiscais glosadas na base de cálculo e excluir outras.

129. A fiscalização também não esclareceu a questão no T.V.F (fls. 3282 a 3286), o que poderia ser feito com planilha com indicação de cada documento fiscal, bem como o somatório utilizado para o lançamento em cada fato gerador registrado no AI (fls. 3832 e 3833). Ausente, ainda, qualquer esclarecimento neste sentido no Anexo ao T.V.F (fls. 3544 a 3628).

130. Assim, considerado o cerceamento de defesa da impugnante, cabe exonerar os valores lançados neste quesito, com exceção dos lançamentos contábeis relacionados em linhas

35 e 46 (Anexo 11 – fls. 1713 a 1718 – R\$ 26.841,59), referentes à prestação de serviços da empresa Baker Tilly Brasil Gestão Empresarial Ltda, para os quais não foram apresentadas as Notas Fiscais (fl. 3284), nem este julgador logrou encontra-las nos documentos colacionados na defesa (fls. 4021 a 4911), reduzindo-se a base de cálculo de R\$ 215.144,27 para R\$ 26.841,59.

Corroboro a decisão Recorrida no sentido de que houve cerceamento do direito de defesa da Recorrente. No entanto, também devem ser exonerados os lançamentos contábeis relacionados às notas fiscais indicadas nas linhas 35 e 46 do Anexo 11, já que o que foi aduzido também se aplica a elas, ou seja, não é possível relacionar os valores lançados no auto de infração com as notas fiscais listadas no Anexo 11.

Dessa forma, deve ser exonerada a totalidade dos valores em cobrança relacionada a tais despesas supostamente indedutíveis.

5.3) Perdas referentes ao não Recebimento de Empréstimos, Despesas com Motor de Barco e Confecção de Imagem Nossa Senhora dos Prazeres.

Tais valores foram objeto de pagamento por parte da Recorrente, não tendo se instaurado o contencioso quanto à eles.

6) Despesas de Depreciação de Veículos

Nesse ponto, corroboro integralmente as afirmações da Recorrente no sentido de que a fiscalização não poderia ter glosado, em razão da inconsistência verificada para alguns registros, todos os valores registrados na conta contábil 1.3.2.02.0007 (veículos – depreciação acumulada).

Durante o procedimento fiscal, a fiscalização apurou que alguns bens foram depreciados antes do término da sua vida útil, mas em função da não apresentação dos controles para os demais meses do ano calendário 2007 (apenas os controles do mês 12/2007 foram disponibilizados pela Recorrente), não foi possível identificar em que ocasião o bem teve o seu valor contábil zerado. Identificou-se também, que houve o registro de alguns veículos em duplicidade e, em alguns casos, verificou a ausência de identificação de bens depreciados.

Ora, nesses casos, da vasta lista de bens depreciados – diga-se de passagem, em sua quase totalidade, caminhões destinados às atividades da Recorrente -, a fiscalização deveria ter glosado apenas as despesas de depreciação com aqueles veículos para os quais foram verificadas inconsistências, apurando, ainda, fosse o caso, se houve prejuízo ao fisco com a depreciação acelerada de alguns bens dentro do próprio ano-calendário.

A meu ver, as planilhas anexadas pela Recorrente, intituladas “Depreciação Acelerada x Depreciação Correta” (fl. 4459) e “Depreciação – Exercício 2007” (fls. 4460/4461), demonstram que não houve prejuízo ao fisco com a depreciação acelerada de alguns dos bens. Ou seja, caso a Recorrente não tivesse cometido o erro de esgotar as quotas de

depreciação de alguns bens nos primeiros 4 meses do ano-calendário de 2007 (depreciação feita de modo acelerado), a depreciação a que faria jus no final do ano-calendário seria ainda maior do que aquela efetivamente deduzida.

Por tais razões, entendo que deve ser afastada a glosa de toda a conta contábil 1.3.2.02.0007 (veículos – depreciação acumulada), mantendo-se, apenas, a glosa das despesas de depreciação e contraprestação de arrendamento mercantil relacionadas ao helicóptero (aeronave - item 105), pois, como visto no tópico acima, a Recorrente não comprou que a utilização desse bem estava intrinsecamente relacionada com sua atividade.

7) Despesas em Geral com Perdão de Dívidas e com Multas de Trânsito e Ambiental de Natureza não Dedutível.

Tais valores foram objeto de pagamento por parte da Recorrente, não tendo se instaurado o contencioso quanto à eles.

8) Glosa de Exclusões – Diferimento Decorrente de Serviços Prestados a Órgãos Governamentais.

A Contribuinte fez exclusões no Lalur sob a rubrica “Parcelas não recebidas de órgãos governamentais” no valor de R\$ 4.585.610,56. No entendimento fiscal, os documentos apresentados pela Recorrente comprovaram apenas R\$ 2.780.723,89, permanecendo o valor não comprovado de R\$ 1.804.886,67.

Desse valor total não comprovado de R\$ 1.804.886,67, afirma a fiscalização que: **(i)** R\$ 66.000,00 não poderia ter sido excluído por dizer respeito às notas de débito nºs. 25 e 27, emitidas contras a Encourbis Ambiental S/A, haja vista que ela não é pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária; **(ii)** R\$ 348.474,93 não poderia ter sido excluído por dizer respeito à nota fiscal nº. 296, que apesar de ter sido emitida contra órgão governamental, foi recebida em 07/11/2007; e **(iii)** R\$ 1.390.411,74 não poderia ter sido excluído, já que com relação a tal diferença não foram apresentados documentos comprobatórios.

Especialmente no que toca à nota fiscal nº. 296, o agente fiscal autuante afirma que a Recorrente não poderia ter excluído o valor de R\$ 348.474,93, uma vez que tal valor foi recebido no curso do ano de 2007. No entanto, a Recorrente aduz que em 07/11/2007 recebeu apenas R\$ 320.188,10, restando saldo a receber no ano seguinte de R\$ 28.286,83 e, por essa razão, o valor excluído no Lalur foi apenas R\$ 28.286,83, que ainda não tinha recebido.

Analisando os fatos, a decisão recorrida, nesse ponto, acatou as alegações da Recorrente e determinou que fosse abatido do valor glosado no auto de infração o total que, de fato, não foi recebido no ano de 2007, no montante de R\$ 28.286,83.

A Recorrente aduz em seu recurso que a decisão recorrida se equivocou ao determinar a exoneração de apenas R\$ 28.286,83 do valor glosado, já que quando autuou a Contribuinte a fiscalização excluiu o valor total da nota fiscal nº. 296 (R\$ 348.474,93), por presumir que a empresa tinha excluído do LALUR o valor total da referida nota.

Nesse ponto, está claro que equivocou-se o julgador *a quo*, já que não era o caso de decidir pela redução em R\$ 28.286,83 do valor da glosa feita pela fiscalização com relação à nota fiscal nº. 296, mas, sim, de se reconhecer que a Recorrente não fez a exclusão do valor total da nota fiscal, já que tal procedimento foi adotado apenas para a parcela de R\$ 28.286,83, que não foi recebida no ano de 2007.

Assim sendo, deve ser excluída do valor total glosado pela autoridade fiscal autuante (R\$ 1.804.886,67), a importância glosada indevidamente no valor de R\$ 348.474,93, reduzindo-se a citada glosa para o valor de R\$ 1.456.411,74.

Adiante, a Recorrente afirma que os documentos carreados aos autos junto à peça impugnatória são suficientes para demonstrar que a maior parte desse valor foi corretamente excluída do Lalur, pois não foi recebida em 2007. Afirma, ainda, para a pequena parte excluída indevidamente no ano 2007, que tais valores foram adicionados ao lucro tributável no ano de 2008, sendo o caso de mera postergação tributária que deveria ter sido reconhecida pelo agente fiscal autuante.

A respeito de tais argumentos, a decisão recorrida afirmou o seguinte:

176. Os documentos juntados pela recorrente às fls. 4685 a 4741 já foram examinados pela fiscalização, pois constam às fls. 278 a 329, bem como nos Anexos A (2968/2969) B (fl. 2970) e TCF V (fls. 3113/3114), não tendo sido considerados como conjunto probatório capaz de ilidir o valor computado a título de Parcelas não Recebidas de Órgãos não Governamentais, de R\$ 4.585.610,56.

177. No segundo, intitulado “A postergação que deveria ter sido considerada pelo AFRFB autuante”, a defendente consigna que “deveria o AFRFB autuante ter verificado o reflexo dessa exclusão indevidamente feita pela Reqte. nos anos-calendário futuros, pois parte dos valores que foram indevidamente excluídos pela Reqte. da apuração do seu lucro tributável do ano-calendário de 2007, porque foram erroneamente tidos como não recebidos de Órgãos Públicos, foi adicionada ao lucro tributável do ano subsequente.”

*178. Enfatize-se que a interessada já foi argüida neste sentido por meio do Termo de Intimação Fiscal (fl. 67 – ciência por Aviso de Recebimento (AR) em 07/07/2011 – fl. 68), na qual foi intimada a apresentar detalhamento mensal dos valores lançados no LALUR, na parcela Exclusões – Parcela não Recebida de Órgãos do Governo, bem como esclarecimento acerca do momento em que o saldo apurado em 31/12/2007 foi **adicionado, no futuro**, ao Lucro. Entretanto, não houve esclarecimento a respeito, apesar de novo Termo de Intimação Fiscal ter sido exarado (fl. 71 – ciência por Aviso de Recebimento (AR) em 13/10/2011 – fl. 75). Não há, ainda, documento específico colacionado à defesa que suporte os argumentos da requerente. (grifos no original)*

Ou seja, em que pesem os argumentos da Recorrente no sentido de que os autos de infração estariam maculados no que diz respeito às cobranças de IRPJ e CSLL decorrentes

de exclusões feitas indevidamente pela Recorrente no Lalur sob a rubrica “Parcelas não recebidas de órgãos governamentais”, por suposto vício em razão de não ter a fiscalização apurado a postergação e exigido apenas os encargos moratórios, fato é que a fiscalização solicitou os documentos pertinentes para a apuração da postergação à Contribuinte e ela, regularmente intimada, não os forneceu. Logo, não merece qualquer amparo seu apelo.

Nada obstante, não merece razão a decisão recorrida quando afirma que não há documento nos autos que comprovem os argumentos da Recorrente, pois anexo à impugnação encontram-se os documentos de fls. 4728/4732 que demonstram claramente que houve postergação.

Ainda nesse contexto, merece razão parcial a decisão recorrida quando afirma que os documentos juntados pela Recorrente às fls. 4685/4741, para comprovar que efetuou corretamente as exclusões no Lalur, já foram examinados pela fiscalização, pois constam às fls. 278/329, bem como nos Anexos A (2968/2969) B (fl. 2970) e TCF V (fls. 3113/3114). Isso porque, a planilha de cálculo apresentada às fls. 4685 e os documentos relativos à comprovação da postergação não foram analisados pela fiscalização.

Dessa forma, considerando que a apresentação de novos documentos que podem demonstrar que as exclusões foram corretamente levadas a efeito pela Recorrente e que, caso não tenham sido feitas corretamente, ensejaram mera postergação tributária, hipótese em que deveriam ter sido cobrados apenas os encargos moratórios decorrentes dessa falta, encaminho meu voto no sentido de remeter os autos para origem, para que a autoridade de origem analise as provas dos autos e retifique o valor em cobrança relacionado a este item do auto de infração.

Com efeito, nessa parte, **proponho a conversão do julgamento em diligência** à repartição de origem, para que essa, analise os documentos acostados pela Recorrente às fls. 4685/4911, afirmando:

(i) se os documentos comprovam a regularidade das exclusões feitas pela Recorrente no Lalur sob a rubrica “Parcelas não recebidas de órgãos governamentais”;

(ii) se os documentos comprovam que houve mera postergação tributária; ou seja, que os valores porventura indevidamente excluídos no ano-calendário 2007 foram adicionados ao lucro tributável no ano-calendário 2008;

(iii) e, caso seja confirmada a hipótese de postergação tributária, que sejam apresentados os cálculos dos valores devidos pela Recorrente a título de encargos moratórios.

9) A Compensação de Prejuízos Anteriores

Nesse ponto, reclama a Recorrente que apesar de o agente fiscal autuante ter considerado, quando da lavratura do auto de infração para exigência de valores a título de IRPJ, o prejuízo fiscal do ano-calendário 2007, da ordem de R\$ 1.178.310,00, não considerou os prejuízos fiscais dos anos-calendário anteriores, os quais, consoante demonstra a anexa cópia do LALUR relativo ao ano-calendário 2007 (fls. 4742/4750), somam R\$ 2.819.302,38, relativo aos anos 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 4751/4910). Da mesma forma, para CSLL não foi levado em consideração o saldo de base negativa de CSLL de períodos anteriores, que alcançavam o montante de R\$ 3.735.286,34.

Sobre o tema, a decisão recorrida afirma que foi realizada pesquisa no sistema SAPLI (Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais), por meio da qual verificou-se que a Recorrente apresentava saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores no valor de R\$ 2.866.122,74 (ano 2007 - fl. 4935), que foi utilizado, em parte, no importe de R\$ 350.134,27 no ano-calendário 2008 (fl. 4936). Aduz, também, que o restante foi utilizado na compensação com parcelamento instituído pela Lei nº. 11.941/09, já que o referido demonstrativo apontava a utilização de R\$ 3.647.478,15 (fl. 4938), restando saldo insuficiente para o pleito da Recorrente.

No que tocam às bases negativas da CSLL, a pesquisa no sistema SAPLI demonstrou que a Recorrente apresentava saldo de base negativa de períodos anteriores no valor de R\$ 3.851.473,96 (ano-calendário 2007 – fl. 4940), que foi utilizado, em parte, no importe de R\$ 350.134,27 no ano-calendário 2008 (fl. 4940). E, também aqui, a decisão recorrida afirma que o restante foi utilizado na compensação com parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, já que o demonstrativo apontava a utilização de R\$ 3.647.478,15 (fl. 4942), restando saldo insuficiente para o pleito da Recorrente.

No recurso voluntário, a Recorrente afirma que não houve a completa utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo acumulada de anos-calendário anteriores no Refis da Lei nº. 11.941/09. Assevera que, a Lei nº. 11.941/09 apenas autoriza a utilização do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL para abatimento do valor equivalente a 25% do prejuízo fiscal e 9% da base de cálculo negativa. Assim, o valor que consta no SAPLI enquanto “prejuízo fiscal utilizado” é, em verdade, o valor total do prejuízo fiscal disponível e sobre o qual foi realizado o cálculo do montante passível de aproveitamento.

Ou seja, do valor total de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL constante no SAPLI (R\$ 3.694.298,51 e R\$ 4.679.649,73, respectivamente), apenas R\$ 911.869,53 e R\$ 46.262,53 foi utilizado para liquidação de juros e multa no parcelamento instituído pela Lei nº. 11.941/09.

Analisando os documentos carreados aos autos verifica-se que os valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL não conferem.

Dessa forma, também nessa parte, **proponho a conversão do julgamento em diligência** à repartição de origem, para que essa, faça nova pesquisa ao sistema Sapli e analise os documentos anexados aos autos pela Recorrente, afirmando:

(i) qual foi o valor de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL aproveitado no parcelamento da Lei nº. 11.941/09, considerando o disposto no artigo 1º, § 7º e 8º da mesma lei;

(ii) se existem valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de anos-calendário anteriores a 2007 disponíveis para compensação;

(iii) e, caso seja confirmado que existem valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa disponíveis para compensação nestes autos, que sejam apresentados os cálculos dos valores efetivamente devidos pela Recorrente, considerando tudo quanto exposto nesse voto até aqui sobre as reduções de base de cálculo (valores a serem exonerados) e a eventual hipótese de postergação tributária.

10) Juros à Taxa Selic

No que se refere à alegada ilegalidade da utilização da Taxa SELIC como juros de mora, aplica-se a Súmula nº. 4 do CARF:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

11) Juros de mora sobre multa de ofício

A Recorrente sustenta, ainda, a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de **tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborar com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabeleceria o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre

essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

IRPJ E OUTRO - Ex(s): 2001

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000*

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO.

A decisão vergastada foi exarada de acordo com a correta análise dos fatos e do direito aplicável ao caso em questão, pelo quê há ser confirmada.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - MOMENTO DO FATO GERADOR.

A Lei nº 9.532/1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o seu componente temporal, indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DECADÊNCIA.

No caso de tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de coligada, o prazo decadencial tem início no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que houve a disponibilização

para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM COLIGADA.
São tributáveis os lucros auferidos no exterior por sociedade domiciliada no Brasil, por intermédio de sua coligada, que sejam disponibilizados àquela. Tais lucros serão considerados disponibilizados na data do seu pagamento, que é considerado efetuado, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária. A alienação de participação societária em coligada no exterior inclui-se na hipótese de "emprego do valor em benefício" da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - RESERVA LEGAL.
Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.
TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO.
A compensação do imposto sobre a renda devido no Brasil, em face da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, só será possível com o imposto sobre a renda recolhido no exterior em razão dos mesmos lucros, independentemente da denominação do tributo no país de origem.
PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS - ADIÇÃO DE JUROS - CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS - INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.
A adição dos juros decorrentes da captação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucro do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais lucros não deve prevalecer o lançamento tributário.
LANÇAMENTOS REFLEXOS.
O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo, característica que leve a outra conclusão.
LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - CSLL.
Por força do princípio da legalidade estrita, no Direito Tributário só há incidência tributária sob a vigência de norma que estabeleça tal tributação. No caso da CSLL sobre lucros auferidos no exterior por coligada, a norma instituidora da obrigação tributária foi publicada em 30 de junho de 1999, passando a vigorar a partir de 01 de outubro de 1999.
JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.
Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.
Recurso de Ofício Negado.
Recurso Voluntário Provido em Parte.
Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que acolhiam a preliminar, sendo

que o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, acompanha pelas conclusões. No mérito, pelo voto de qualidade, considerar ocorrida a disponibilidade do lucro na alienação da participação societária, vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, que apresenta declaração de voto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto a primeira infração para excluir a tributação da CSLL em relação aos lucros apurados pela coligada no exterior, até 30 de setembro de 1999, bem assim a reserva legal. Por unanimidade de votos, cancelar a exigência em relação à glosa de despesas de juros, acompanham pelas conclusões João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta parte os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação ao ano-calendário de 1997.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em

vista o liame fático que os une. Ementário publicado no DOU nº 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak,

(Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008, Recurso 160718, 3ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: NULIDADE. Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender às formalidades legais e for efetuado por servidor competente.

SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.

ATOS NÃO-COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - Os atos praticados por cooperativas que não se configurem como tipicamente cooperativos, estão sujeitos à tributação. Apenas os atos cooperativos, praticados entre associados e com o objetivo de atingir suas finalidades estatutárias não serão tributados.

MULTA E JUROS SELIC - Se a multa de ofício e os juros pela taxa Selic aplicados encontram-se em consonância com a legislação vigente, o Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da sua Súmula nº 02, não pode afastar sua aplicação, já que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

RO Negado.RV Provido em Parte.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do

João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

(Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008, Recurso 157078, 1ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27)

Ementa: AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).

Recurso parcialmente provido.

Texto da Decisão: Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a tributação na aquisição de ações, no valor de R\$ 315.144,91 mensais, TVF fl. 601 e determinar que os juros sobre a multa de ofício deverão ser calculados à razão de 1% ao mês nos termos do artigo 161 do CTN, a partir do 31º dia da ciência do lançamento. Por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao ágio na subscrição de ações admitindo a amortização no valor total de R\$ 3.483.041,38. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente

Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado). (Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007, Recurso: 155375, 5ª Câmara, Processo: 13839.001516/2006-64, Recorrente: CPQ BRASIL S.A.)

Ementa: RECURSO EX OFFICIO

IRPJ e CSLL – Devidamente justificada pelo julgador a quo a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação por glosa de despesas, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário irregularmente constituído.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

IRPJ – CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA – No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausente momentaneamente o Conselheiro Valmir Sandri.

(Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007, Recurso: 151401, 1ª Câmara, Processo: 16327.004079/2002-75)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

Favorável – Administrativo – Câmara Superior de Recursos Fiscais

Texto da Decisão: 1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam, 3) **por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenburg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos s conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência.** Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008, Recurso 202-131351 ,2ª Turma, Processo: 18471.001680/2004-30, RECURSO DE DIVERGÊNCIA, Matéria: COFINS, Recorrente: COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A.)

Desse modo, entendo que, nesse ponto, assiste razão à Recorrente.

Conclusão

Posto isso, Sr. Presidente, proponho **a conversão do julgamento em diligência**, para que seja apurada nova base de cálculo, **conforme quesitos indicados acima**, tornando possível determinar o valor do crédito tributário devido pela pessoa jurídica.

Além dos quesitos já apontados, a diligência deve verificar se as compensações de PIS e COFINS foram homologadas.

Concluída a diligência, deve ser dada ciência à Contribuinte para manifestar-se, se quiser, sobre seu resultado.

Após isso, o resultado da diligência deverá ser encaminhado a esse Colegiado pelo Chefe da Repartição Preparadora.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator