



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Recurso nº : 134.423  
Matéria : IRPJ E OUTRO - Ex(s):1996  
Recorrente : BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA  
Sessão de : 13 de maio de 2004  
Acórdão nº : 103-21.619

**IRPJ - RENDAS E RECEITAS - TRIBUTAÇÃO - RECONHECIMENTO - REGIME DE COMPETÊNCIA** - As rendas e as receitas devem ser reconhecidas para fins de tributação à medida de seu auferimento, com observância do regime de competência.

**IRPJ - RENDIMENTOS DE ENCARGOS CRÉDITOS VENCIDOS - NORMAS DO BACEN - CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL - EFEITOS - A** forma de classificação contábil dos rendimentos de encargos financeiros vencidos, determinada pelas normas do Banco Central do Brasil, não altera, as suas características para efeitos fiscais e tributários, que se regem por determinação própria.

**LUCRO LÍQUIDO - EXCLUSÃO - RECEITAS DE ENCARGOS FINANCEIROS - PREVISÃO LEGAL** - Para fins de determinação do lucro real, a exclusão do lucro líquido das receitas oriundas de encargos financeiros só veio a ser permitida pela legislação para aquelas auferidas a partir no ano-calendário de 1997.

**IRPJ - POSTERGAÇÃO - ÔNUS DA PROVA** - Na relação jurídico-tributária o ônus *probandi incumbit ei qui dicit*, inicialmente cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.

**IRPJ - DESPESAS - DEDUTIBILIDADE - COMPROVAÇÃO** - Devem ser consideradas indedutíveis as despesas cuja comprovação não demonstra serem elas necessárias às transações e operações exigidas pela atividade da contribuinte, admitindo-se, a contrário senso, aquelas que preencherem esses mesmos requisitos.

**IRPJ - DOAÇÕES - DEDUTIBILIDADE** - As contribuições e doações são dedutíveis desde que efetivadas em obediência aos requisitos legais.

**CSSL - BUSCA DA TUTELA JUDICIAL ANTERIOR À AÇÃO FISCAL. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA - CONFIGURAÇÃO. LANÇAMENTO OBJETIVANDO PREVENIR A DECADÊNCIA. PERTINÊNCIA** - A discussão na via judicial de matérias tributárias com o mesmo objeto, por qualquer modalidade processual - antes ou

D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

posteriormente à ação fiscal - caracteriza renúncia ao foro administrativo em face da prevalência constitucional das decisões daquela sobre este. Impõe-se, entretanto, a construção do lançamento fiscal sem penalidades, com suspensão da exigibilidade, conformada às prescrições dos arts. 151, inciso IV do CTN e 63, da Lei n.º 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A..

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, NÃO TOMAR CONHECIMENTO das razões de recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário, relativa à CSLL e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* sobre a CSLL e excluir da tributação a importância de R\$ 352.496,79, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

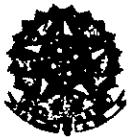
  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Recurso nº : 134.423  
Recorrente : BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA BRASIL S.A.

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infrações de folhas n.ºs. 03 a 29, lavrados em 21/12/2001, contra a Contribuinte acima identificada, para a exigência de crédito tributário de Imposto sobre a Renda Pessoa, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e consectários legais.

2. De acordo com o Auto de Infração relativo ao Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (docs. de fls. n.ºs. 03 a 08 e 13 a 39), o crédito tributário ali lançado foi apurado em razão de a fiscalização ter apontado, relativamente ao ano-calendário de 1996, as seguintes infrações:

2.1. "CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS" no valor de R\$ 3.076.489,03, glosados em razão da falta de apresentação de documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis discriminados no item 19, do Termo de Verificação Fiscal de folha nº 22, e no demonstrativo de folhas n.ºs. 28 e 29, tendo como enquadramento legal os artigos: 195, inciso I; 197, parágrafo único; 242 e 243, todos do Regulamento de Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR/1994);

2.2. "CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS" à atividade da empresa, no valor de R\$ 868.066,12, oriundos de despesas realizadas com cartão de crédito imputadas à conta de representações, conforme descrição no item 14, do Termo de Verificação Fiscal de fls. n.ºs. 19 e 20, e no demonstrativo de fls. n.ºs. 24 e 25, tendo como enquadramento legal o mesmo do subitem 2.1. acima;

2.3. "BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA", totalizando o valor de R\$ 1.406.768,93, tendo como enquadramento legal os artigos 194, I e 244, do RIR/1994, resultante de:

a) aquisição de dois apartamentos em construção, no valor de R\$ 397.339,37, contabilizado como "*despesas de condomínio*" às contas do razão nºº



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

8179902000 e 812140020, conforme discriminado no item 15, do Termo de Verificação Fiscal - TVF e demonstrativo (docs. de fls. nº 4, 20 e 25);

b) despesas com instalações, construções e reformas de bens imóveis e aquisição de armários de cozinha, no valor de R\$ 238.462,63, "que pela sua, natureza constituem benfeitorias que valorizam imóveis aumentando sua vida útil, ou bens com vida útil superior a um ano que contribuirão para a formação dos resultados por mais de um exercício", conforme discriminado no item 16 do TVF e demonstrativo (docs. de fls. nº 5, 20, 21 e 26); e ,

c) aquisição e instalação de bens, no valor de R\$ 770.966,93, relativo à confecção de letreiros luminosos e o respectivo custo de instalação, contabilizados às contas: "8127700990 - Despesas de Serviços de Terceiros/Outras, Despesas com manutenção e conservação de bens imóveis e 8126800060 - Promoções Comunitárias," conforme discriminado no item 17, do TVF e no demonstrativo (docs. de fls. nºs. 5, 21 e 26).

2.4. "DESPESAS INDEDUTÍVEIS", no montante de R\$ 1.284.163,14, tendo como enquadramento legal os artigos 193, 195, inciso I, 197, parágrafo único e 242, do RIR/1994; e o artigo 13, VI e § 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, resultante de:

a) assessoria técnica e serviços de terceiros representados por notas fiscais de prestação de serviços cuja descrição dos serviços foi feita de forma genérica e resumidamente de modo a não permitir, em alguns casos, sequer a identificação dos serviços prestados; recibos de empresas de consultoria sem a descrição dos serviços e com a descrição de consultoria, mas sem qualquer instrumento contratual que especificasse o serviço prestado ou mesmo a comprovação da prestação do serviço, no valor de R\$ 1.259,093,14, conforme item 13 do TVF e no demonstrativo (docs. de fls. 05, 19,23 e 24), e,

b) donativos à Confederação Israelita e à Congregação e Beneficência Sefardi, no valor de R\$ 25.100,00.

2.5. "ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL", no valor de R\$ 7.179.492,42, relativas aos "rendimentos decorrentes de encargos financeiros devidos por clientes-mutuário incidentes sobre créditos vencidos,"



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

mantidos "na conta redutora de ativo 1.6.9.95.00-6 - 'Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação ' (apurados através do acréscimo ao saldo da conta ocorrida no período base de 1996)," conforme itens 2 a 12 do TVF (docs. de fls. nºs. 06 e 13 a 19), tendo por enquadramento legal os artigos 43 e 116 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), os artigos 179, 193, 195, 197, 308, 215, 220, 222, 317 e 320, do RIR/ 1994.

3. Com relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, observa-se que o lançamento foi realizado em decorrência de a fiscalização, com base no artigo 2º, e §§ da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; artigo 57, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, alterado pelo artigo 1º, da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; e o artigo 19, parágrafo único da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, alterado pelo artigo 2º da Emenda Constitucional nº 10, de 1996, ter apontado as seguintes infrações:

3.1. "CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS' no valor de R\$ 3.076.489,03, glosados em razão da falta de apresentação de documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis discriminados no item 19, do Termo de Verificação Fiscal e em demonstrativo (docs. de fls. nºs 10, 22, 28 e 29); e.

3.2. "Rendimentos de Créditos em Liquidação não adicionados ao Lucro Líquido para efeito de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da contribuição", no valor de R\$ 7.179.492,42, relativas aos "rendimentos decorrentes de encargos financeiros devidos por clientes-mutuário incidentes sobre créditos vencidos", mantidos "na conta redutora de ativo 1.6.9.95.00-6 - 'Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação (apurados através do acréscimo ao saldo da conta ocorrida no período base de 1996)," conforme itens 2 a 12 do TVF (docs. de fls. nºs. 10 e 13 a 19);

4. Ciente das autuações, a interessada, protocoliza impugnação (docs de fls nºs. 03, 09 e 722 a 788), onde, alega, em síntese, o seguinte:

4.1. "o presente Auto de Infração está eivado do vício da decadência, ao menos com relação aos fatos geradores ocorridos até nov/96". A Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, alterou a sistemática de apuração e antecipação do imposto de renda e da contribuição social, consoante redação dos artigos 38 e 44. Portanto, a partir



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

do ano-calendário de 1992, independente do modelo de apuração do lucro a que o contribuinte estava sujeito, dever-se-ia apurar o eventual saldo positivo (mensalmente) e efetuar o recolhimento até o último dia do mês subsequente;

4.2. para o ano-calendário de 1996, essas regras continuavam válidas, em virtude dos artigos 25 e 27, da Lei nº 8.981, de 1995, os quais determinaram que o imposto de renda é devido, mensalmente, à medida que os rendimentos, ganhos e lucros fossem auferidos, observando-se que o artigo 35, facultava à pessoa jurídica suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, com base em balanço ou balancete de suspensão. Por isso, no mês de novembro de 1996, "procedeu ao cálculo do IRPJ e da Contribuição Social devidos até então, ou seja, referente aos rendimentos, lucros e ganhos auferidos até aquela data";

4.3. "nesse contexto, deve-se considerar que o IRPJ e a CSSL são tributos sujeitos ao lançamento por homologação", e, considerando os 5 (cinco) anos para a realização do lançamento previsto no artigo 150, do CTN, o direito de a Fazenda Nacional proceder ao lançamento relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 1996 teria se extinguido em 30/11/2001, tendo como termo inicial 30/11/1996 - data do fato gerador da obrigação tributária;

4.4. se o prazo final para a realização do lançamento seria até 30/11/2001, em razão de a ciência ter ocorrido em 21/12/2001, posteriormente ao prazo, os lançamentos relativamente aos fatos geradores ocorridos até 30/11/2001, estariam decadentes, eis que realizados após os 5 (cinco) anos da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

4.5. "seria descabido imaginar que o início da fluência do prazo decadencial pudesse estar atrelado à circunstância fixada unilateralmente pelo Fisco, como é o caso dos prazos para pagamento de tributos e obrigações acessórias";

4.6. para a aplicação do § 40, do artigo 150, do CTN, é indiferente o fato da declaração de rendimentos ser entregue em 1997, pois o início da fluência do prazo decadencial não se dá a partir do momento em que o Fisco tem o direito de efetuar o lançamento, mas sim a partir do momento da ocorrência do fato gerador. A jurisprudência administrativa é pacífica no que tange à questão em exame. O Poder Judiciário também abraça a tese da decadência em cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador (docs. de fls. n.ºs. 731 a 733);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

4.7. relativamente a CSSL, além dos argumentos anteriormente lhe serem aplicados, cabe destacar que a Constituição Federal, em seu artigo 146, II, "b", outorgou a Lei Complementar à competência para disciplinar a decadência tributário, atualmente prevista no CTN com status de lei complementar pelo fenômeno da recepção, entretanto, o artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991, previu que o prazo decadencial para o seu lançamento seria de 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído, contrariando o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o qual prevê, expressamente, o prazo de 5 (cinco) anos da data de ocorrência do fato gerador;

4.8. depois de reiteradas decisões administrativa a favor dos contribuintes (fls. 734 e 735), a Receita Federal modificou seu posicionamento no sentido de que todos os tributos administrados por ela teriam o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, conforme disposição do CTN e "...esse entendimento foi expresso nas Portarias SRF nº 1.265/99 e 1.614/00, nas quais, ao regular o Mandado de Procedimento Fiscal, a Receita Federal estabeleceu como limite para as verificações o prazo de 5 anos";

4.9. que os autos de infração e a própria fiscalização está eivada de nulidade, pois o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) e o Complementar (MPF-C), somente podem autorizar a verificação das escriturações fiscal e contábil respeitado o período de cinco anos;

4.10. pacificado o fato de que os fatos geradores do IRPJ e da CSSL ocorrem mensalmente, a contagem dos cinco anos determinados pela Portarias SRF 1.265, de 1999 e 1.614, de 2000, teria se iniciado em 01/12/1996, abrangendo, somente o mês de dezembro de 1996, logo, "conclui-se que são nulos os autos de infração lavrados em 21/12/2001 em relação aos fatos geradores ocorridos até nov/96;

4.11. a declaração de rendimentos anexa, "apurou ao final do ano-calendário de 1996, saldo negativo, tanto do IRPJ quando da CSSL, de tal sorte que parte dos Autos de Infração está devidamente quitada não podendo ser exigido multa de lançamento de ofício nem juros moratórios";

4.12. as rendas a apropriar pactuadas nas operações de crédito são reconhecidas *pro rata tempore*. Debita-se a conta do ativo na qual está registrado o crédito e credita-se conta de resultado. Após determinado período de inadimplência, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Conselho Monetário Nacional CMN determina que os referidos créditos sejam transferidos para uma conta específica que represente os créditos em atraso. Nesse período, os valores a apropriar são debitados mensalmente da respectiva conta e creditados na conta "Rendas a Apropriar de Créditos em Atraso". Transcorrido determinado período nessa situação de atraso, a Resolução CMN nº 1.748, de 1990, manda que os créditos sejam transferidos para a conta "Operações de Créditos em Liquidação" e os valores registrados na conta "Rendas a Apropriar de Créditos em Atraso" seriam transferidos para "Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação". Assim, essa última conta tem natureza credora, sendo redutora do ativo. Os valores reconhecidos nas respectivas contas não transitam pelo resultado. Somente com a efetiva realização dos créditos é que haverá receita e essa transitará por conta de resultado;

4.13. a autoridade lançadora afirmou que as "rendas a apropriar" deveriam ter sido adicionadas ao lucro líquido, no LALUR, e que a não observância desse procedimento teria ferido o regime de competência. Ressalte-se, todavia, que os procedimentos contábeis adotados pela autuada em nenhum momento foram questionados. A própria fiscalização reconheceu a correção desses procedimentos e que o acréscimo patrimonial ainda não teria sido faticamente evidenciado. A questão controvertida refere-se á necessidade, em face da legislação tributária, de se efetuar a adição ao lucro líquido,

4.14. a fiscalização fundamentou seu lançamento nos arts. 208, 215, 195 e 179 do RIR, de 1994. De acordo com esses dispositivos, os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não computados no lucro líquido devem ser incluídos na apuração do lucro real, desde que o próprio Regulamento assim o determine. Todavia, os juros e atualizações monetária, incidentes sobre créditos em liquidação ou sobre créditos em atraso, não configuram, segundo as leis comerciais e a regulamentação específica do CVM, aferimento de receita, nem de rendimento, exatamente por isso sua adição não está prevista no Regulamento do Imposto de Renda. Não existe norma determinando a adição ao lucro líquido de valores que representem mera expectativa de receita com probabilidade mitigada de recebimento;

4.15. o efeito previsto na norma de incidência do imposto sobre a renda é o acréscimo patrimonial. Se por observância das regras constantes da Lei nº 6.404, de



MINISTERIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

1976 e das determinações do CMN os encargos incidentes sobre créditos em atraso não geram acréscimo patrimonial, não pode a fiscalização pretender adicionar ao lucro líquido os referidos valores. Se a contabilização está correta não há receita nem acréscimo patrimonial. Deve-se lembrar que o art. 43 do CTN prescreve que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. Assim, conjugando-se o RIR/1994 com o CTN, conclui-se que os rendimentos e os ganhos só deverão compor a base de cálculo do imposto de renda a partir da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos mesmos;

4.16. de plano afasta-se a hipótese de ter havido aquisição de disponibilidade econômica, pois os valores contabilizados em conta redutora do ativo não implicam qualquer acréscimo patrimonial, muito menos, portanto, aquisição de disponibilidade econômica. O contrato de crédito e o decurso do lapso temporal geram para a atuada o direito de recebimento dos valores contratados. Contudo, o referido direito encontra-se infirmado pelo risco do recebimento do crédito, configurado pela própria inadimplência. O efeito do contrato de crédito de determinar o auferimento de receita está condicionado, no caso dos créditos em atraso, à realização da receita. Em outras palavras, o tempo incidente sobre os contratos em atraso não gera nada além de mera expectativa de recebimento. Ademais, pretender adicionar ao lucro líquido valores de incerto recebimento seria o mesmo que adicionar valores resultantes da valorização dos estoques, por conta do processo produtivo, sem qualquer certeza da venda dos mesmos;

4.17. nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 96, de 1978, o LALUR presta-se somente para ajustes de natureza meramente fiscal, sendo vedadas às exclusões ou adições de competência da escrituração comercial. Os valores que a fiscalização pretendeu adicionar, contudo, seriam receitas operacionais e como tais deveriam estar devidamente escrituradas. Se não o foram, por expressa determinação das autoridades competentes, descabe a adição ao lucro líquido;

4.18. "não é dado às autoridades fiscalizadoras optar pela forma de atuar, e entendem que a escrituração está incorreta, devem agir coerentemente ao seu entendimento, não podem, contudo, camuflar seu real intuito, dificultando a defesa do contribuinte".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

4.19. "o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em seu art. 6º, § 4º, dá claras indicações de que somente devem ser objeto de adição ao lucro líquido, para efeitos de determinação do lucro real, valores que pertençam a outro período-base de competência",

4.20. "o fundamento da adição não está na observância do regime de competência, como pretendeu a autuação, pois, (i) o regime de competência deve ser interpretado em conjunto com os demais princípios contábeis, e (ii) o LALUR não se presta a adicionar valores que, pelo regime de competência, refiram-se ao mesmo período-base".

4.21. o art. 106, II, "a", do CTN, determina que a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração. Se for verdade que as adições deveriam ter sido procedidas e não o foram, hipótese que se admite apenas como argumento, é verdade que tal ato constitui-se em infração à legislação. Todavia, o art. 11, da Lei nº 9.430, de 1996, teria deixado de considerar como infração os procedimentos adotados pelo autuado, de modo que deve ser aplicado retroativamente;

4.22. "o Excel adquiriu parte da carteira de clientes do Banco econômico, de tal modo que créditos foram transferidos de uma para outra instituição financeira. Assim, os créditos que estavam registrados como créditos em liquidação assumiram a mesma característica quando foram integrados ao Ativo do Excel Econômico, tendo ocorrido o mesmo com as "Rendas a Apropriar". Dessa forma, parte dos valores objeto do auto de infração refere-se à conta "Rendas a Apropriar", do Banco Econômico, que passou para o Banco Excel. não se podendo dizer que tais valores, quando de sua aquisição, deveriam ser reconhecidos como receita, pois a contabilização visava refletir apenas a situação dos créditos que se estava a adquirir;

4.23. "se o BACEN não determinasse a constituição das 'rendas a apropriar' os créditos adquiridos seriam contabilizados pelo valor integral e a Receita Federal jamais pretenderia tributar os juros incorridos no período em atraso, até pela razão de que se houve auferimento de receita teria sido por parte do Banco Econômico e tido do Excel, que, conforme comprovam as decisões anexa, não é sucessor do Banco Econômico";



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

4.24. todos os argumentos expendidos valem igualmente para a CSSL, haja vista a inexistência de lucro apurado na contabilização das rendas a apropriar. Além disso, dentre as hipóteses de adições ao lucro líquido, previstas no artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, não consta nenhuma na qual pudessem ser enquadradas as rendas a apropriar. Também não se encontra na referida lei nenhuma norma que determine a indedutibilidade de quaisquer despesas consideradas indedutíveis. A aplicação das mesmas regras do IRPJ a CSSL, prevista no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, somente ocorre em relação às normas de apuração e pagamento, sendo que a base de cálculo da contribuição foi mantida. Assim, é inegável que as adições procedidas com relação a CSSL são totalmente improcedentes;

4.25. impetrou Mandado de Segurança (processo nº 9600083630) com vistas a ver assegurado seu direito de calcular a CSSL com base na alíquota de 8% (oito por cento), a mesma aplicável às demais pessoas jurídicas, tendo sido referido WRIT objeto de sentença favorável, estando em curso o recurso de apelação ainda não apreciado, o qual não tem efeito suspensivo, por isso, não era lícito que a fiscalização aplicasse a alíquota de 30% (trinta por cento);

4.26. "nem se argumente que a autoridade teria efetuado o lançamento para evitar a decadência, pois sequer citou o Mandado de Segurança";

4.27. caso não sejam acatados seus argumentos, o lançamento da CSSL deve ser anulado com relação ao diferencial da alíquota de 8% para 30%, expurgando-se, também, os juros e a multa aplicados;

4.28. "a autuação deveria ter procedido à recomposição da apuração da CSSL, à alíquota de 8%, sendo que somente poderia efetuar o lançamento acrescido de multa e juros sobre o diferencial ainda não pago";

4.29. o valor da CSSL lançado não foi deduzido da base de cálculo do IRPJ, contrariando a legislação de regência, uma vez que a provisão da CSSL só passou a ser indedutível na apuração do Lucro Real, a partir de 1997, conforme previsto na Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, e consignado no acórdão nº 101-93.116, do Primeiro Conselho de Contribuintes (ementa transcrita a folha nº 759);

4.30. de acordo com o art. 219, do RIR/1994 e o item 6.2, do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28 de agosto de 1996, pode-se dizer que as rendas a apropriar não foram realizadas considerando-se a postergação do pagamento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27

Acórdão nº : 103-21.619

imposto. Vale dizer que se e quando os créditos em liquidação foram pagos, a respectiva receita foi reconhecida e devidamente tributada, podendo-se apenas exigir a diferença de imposto (se existente), juros e multa. Além disso, os créditos não pagos, se realmente exigível a adição tio ano de 1996, deveriam ter sido excluídos também no LALUR, ocasionando diminuição do IRPJ e da CSSL nos respectivos períodos em que a perda houvesse de ser reconhecida. Todavia, por não terem sido adicionados ao lucro líquido de 1996, não foram excluídos nos exercícios seguintes, de modo que também nesse caso os procedimentos adotados pelo contribuinte teriam gerado mero pagamento postergado do imposto e da contribuição social;

4.31. conforme realçado pelo Parecer Normativo 02, de 1996, a possibilidade de ter havido postergação deve ser considerada no momento do lançamento de ofício, e, nos casos em que o fundamento do lançamento seja inexatidão em relação ao período-base de competência, o ônus de provar a ocorrência da postergação é do Fisco;

- Despesas não comprovadas e desnecessárias - Item 13 do TVF:

4.32. relativamente às despesas não comprovadas e desnecessárias, deve-se atentar, inicialmente, para a circunstância de que, não raras vezes, Instituição Financeira de seu porte, socorre-se, para a consecução de sua atividade social, da assessoria e consultoria de empresas especializada, cujos serviços, nem sempre se materializam, quando muito são emitidos relatórios ou pareceres que por si só justificam o pagamento pela realização dos serviços, os quais, não são guardados pelo prazo de 5 anos, por não constituírem documentos de guarda obrigatória;

4.33. "não é lícito ao Fisco glosar valores indiscriminadamente, pretendendo transferir, ao contribuinte o ônus de provar a efetiva realização das despesas. Cumpriria, isso sim, aos agentes lançadores especificar detalhadamente os motivos que formaram seu convencimento no sentido da indedutibilidade das despesas",

4.34. "não é justo ou jurídico que o Fisco, atuando apressadamente para tentar prevenir a decadência (que em verdade, como visto, já se operou.), glose despesas comentando o anus da prova ao contribuinte";

4.35. "em nenhum momento a fiscalização se preocupou em confirmar ou infirmar a documentação apresentada pela Impugnante, apesar de dispor de meios



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

para circularizar pagamentos, intimar as empresas prestadoras de serviços, seus sócios, funcionários, ou mesmo antigos funcionários da Impugnante que autorizaram e/ou efetuavam os pagamentos ou solicitações dos serviços”, preferiu “glosar as despesas, sob fundamentação genérica, sem sequer analisar os documentos que lhe foram apresentados”;

4.36. “as despesas com Hélio Cordeiro Martins Corretora de Mercadorias, são relativas as operações ARO (adiantamento de receitas orçamentárias,) com as prefeituras de Itapevi, Bauru, Bertioga, Catanduva, São Vicente, Presidente Prudente, Jacareí, Indaiatuba e Guaratinguetá”, cujos comprovantes, anexos, foram apresentados à fiscalização, sendo incompreensível à acusação ventilada no Termo de Verificação Fiscal de que não teria demonstrado a efetiva realização de despesas, ou sua necessidade, “haja vista que operações ARO são comuns a instituições financeiras que, para a sua correta análise, valem-se da assessoria de terceiros”;

4.37. “em 1996, como é conhecimento público, o Banco Excel adquiriu ativos e passivos do Banco Econômico, sendo que para tanto foi necessária a assessoria da DCA Consultores Associados para a análise da carteira de clientes do Econômico”, cujos documentos anexos - cópias de cheques e os relatórios de horas incorridas pelos consultores -, já apresentados à fiscalização, comprovam a efetiva realização e a necessidade das despesas;

4.38. ao adquirir o Econômico em 1996, o Banco Excel necessitou que uma empresa especializada a auxiliasse em seu relacionamento perante órgãos públicos, dos quais dependia enormemente, sendo contratada a Visor Representações e Participações, cujas Notas Fiscais de Prestação de Serviços e recibos foram apresentados à fiscalização “Da mesma forma, encontram-se devidamente demonstrados os pagamentos efetuados a Savasini Consultoria, conforme comprovam os documentos anexos”;

4.39. “os serviços prestados por NVC Consultoria Empresarial foram devidamente demonstrados à fiscalização, pelos recibos, solicitações de pagamentos, cópias de relatórios de horas incorridas, funcionários envolvidos e objeto da consultoria e cartas de cobrança”, não cabendo a glosa, pois estão comprovados a realização dos serviços, o pagamento, sua necessidade e usualidade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

4.40. "a MCSA prestou serviços de avaliação atuarial, cuja necessidade à atividade da Impugnante é inconteste, sendo que todos os pagamentos estão devidamente documentados";

- Despesas de representação - Item 14 do TVF:

4.41. as despesas com cartão de crédito foram glosadas sob o entendimento de que não foram necessárias à sua atividade, porque seriam despesas pessoais de seus dirigentes, entretanto, tendo negócios no exterior, comandados pela Vice Presidência Internacional, é natural "que seus representantes efetuassem despesas em hotéis, restaurantes e até mesmo lojas de presentes para, em determinadas ocasiões, satisfazer seus contatos no exterior e estreitar os vínculos comerciais";

4.42. "é fato notório que em altos níveis hierárquicos, corriqueiramente a vida social mescla-se à vida pessoal, de tal sorte que eventos sociais, como jantares, servem de palco a grandes negociações";

4.43. admitindo-se, *ad argumentandum*, que as despesas não fossem necessárias, como a fiscalização às desclassifica sob o entendimento de que seriam incorridas pelos seus dirigentes e não se refeririam às despesas de representação, deveriam se referir à remuneração, ainda que indireta, dos dirigentes, sujeitando-se aos limites de dedutibilidade de tais remunerações previsto no artigo 296, do RIR/1994, e não ser totalmente glosada;

- Custos relativos aos imóveis não de uso - Item 15 do TVF:

4.44. os apartamentos n.ºs. 81 e 91, do edifício Vol D'Oiseau foram recebidos em dação de pagamento, não foram adquiridos para sua atividade operacional, nem para investimento de caráter permanente, portanto, as despesas de condomínio, de IPTU, e as despesas com a finalização das obras dos imóveis não deveriam compor o ativo, pois, não visavam incrementar sua vida útil, mas, apenas "possibilitar a efetiva realização do crédito originariamente pago como os imóveis";

4.45. caso se admitisse a ativação de tais despesas, deveria, pelo menos, ter sido computada sua depreciação no ano-calendário de 1996;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

- Reparos, Adaptações, Conservações, Manutenção e Conservação -  
Item 16 do TVF:

4.46. a glosa foi realizada sob o entendimento de que estas despesas teriam aumentado o prazo de vida útil dos imóveis, portanto deveriam ter sido ativadas para futura depreciação, sem considerar a depreciação do ano-calendário de 1996;

4.57. o artigo 286, do RIR 1994, apenas prevê a necessidade de ativação das despesas se houver acréscimo da vida útil do bem em, pelo menos, um ano. Todavia, as despesas realizadas não aumentaram a vida útil dos imóveis em um ano, fato que a fiscalização não logrou demonstrar, e sequer tentou, simplesmente partiu da presunção de que as despesas teriam elevando a vida útil dos imóveis em um ano;

- Custos com equipamentos de vida útil superior a um ano - Item 17 do TVF:

4.48. a fiscalização glosou as despesas com aquisição e instalação de letreiros luminosos, entendendo que deviam ter sido ativadas, pois a vida útil destes equipamentos seria superior a um ano;

4.49. além da inclusão de despesas de instalação na glosa, as despesas foram efetuadas por ocasião da aquisição das agências do Banco Econômico, que passaram a ostentar o letreiro Excel Econômico, observa-se que "tais equipamentos fizeram parte de uma estrutura voltada à propaganda institucional da nova marca e, portanto, devem ser admitidas como despesas operacionais, na esteira do Acórdão nº 103-08.006/8 - do Primeira Conselho de Contribuintes".

- Contribuições e Doações - Item 18 do TVF:

4.50. as contribuições à Confederação Israelita e à Congregação e Beneficência Sefardi, foram consideradas indedutíveis, sem que fosse explicitado o motivo, cerceando o seu direito de defesa, pois as doações foram efetuadas a instituições filantrópicas que atendem aos requisitos legais, observando-se que a Congregação Sefardi é reconhecida de Utilidade Pública Federal e Estadual, como também, a doação de R\$ 10.000,00 a Confederação Israelita, foi adicionada no LALUR, conforme documentos anexos, incabível adicioná-la novamente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

- Despesas não comprovadas - Item 19 do TVF:

4.51. as despesas realizadas em 30/07/1996, no valor de R\$ 26.408,57, referem-se à locação de mão-de-obra, conforme nota fiscal anexa, apresentada ao fiscal, que não solicitou cópia, onde consta discriminado os funcionários e funções envolvidas, demonstrando a efetividade do serviço e, conseqüentemente, ser indevida a glosa;

4.52. o lançamento de 04/10/1996, no valor de R\$ 17.500,00, refere-se ao pagamento de parte dos serviços de assessoria política, econômica e de imagem no processo de criação do Banco Excel Econômico, prestados por Mauro Bento Dias Salles, relativo a retenção do AIR no pagamento bruto de R\$ 117.500,00, registrado no razão, ou seja, os R\$ 17.500,00 acrescidos dos R\$ 100.000,00, conforme demonstrativo anexo;

4.53. "as despesas como o escritório de advocacia Tufi Salim, Lopes, Pereira e Sarro são por óbvio despesas com honorários advocatícios, pagos pela prestação de serviços, corriqueira que essa banca prestava ao Banco, considerando-se, pois, a usualidade e normalidade das despesas efetuadas, deve ser excluído o valor glosado";

4.54. as diversas despesas com instalação e confecção de placas têm sua realização comprovada pelos documentos anexos, e a efetiva realização dos serviços pode ser comprovada pela mudança nos letreiros das agências de Econômico para Excel Econômico;

4.55. "no processo de aquisição de ativos do Banco Econômico o Excel foi obrigado a contratar mão-de-obra para realizar diversos serviços, especialmente administrativos, pelo que efetuou os pagamentos descritos e comprovados", inclusive com mão-de-obra de terceiros;

4.56. os pagamentos descritos no auto como "realizados a Américas COP, na verdade são verbas publicitárias utilizadas para patrocínio da America's Cup, despesas, portanto, promocionais, absolutamente dedutíveis";

4.57. "a despesa referente à veiculação de anúncio, por óbvio deve ser considerada necessária às atividades do Banco, estando suportadas por contrato e nota fiscal," como também, as demais despesas promocionais e de propaganda, tais como as



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

realizadas com F Nazca, conceituada agência de publicidade, com eventos comunitários, pois usuais e amparadas por documentos que demonstram sua efetiva realização;

4.58. as despesas com cartão de crédito American Express seguem a mesma sorte das despesas com representação, devendo, também, ser admitidas as despesas de condomínio, conforme item específico da presente impugnação;

4.59. a localização dos demais documentos está dificultada devido ao grande volume de caixas de arquivos, como também, por ter seus arquivos terceirizados e mudado a prestadora dos serviços, todas as caixas que estavam devidamente marcadas e numeradas com relação do conteúdo foram desmarcadas, na mudança de prestadora de serviço;

4.60. a multa deve ser afastada em virtude de alteração ocorrida no controle da sociedade, pois, conforme o art. 133 do CTN, o adquirente responde apenas pelos tributos devidos até a data da aquisição, não respondendo, contudo, por eventual multa punitiva, como é a multa por lançamento de ofício. Isso se explica, pois se a multa de lançamento de ofício objetiva a punição do agente, e se este não mais se encontra no controle da empresa, a multa deixaria de punir o infrator para punir terceiro que à época nenhuma interferência tinha na gestão da sociedade, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no RE nº 77.471, e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em reiteradas oportunidades, inclusive no Acórdão CSRF nº 01-02.045 (doc. de fl. nº 772);

5. Finalizou, requerendo:

- a) fossem considerados insubsistentes lançamentos dos créditos de IRPJ e CSSL;
- b) cancelados os Autos de Infração e arquivado o processo administrativo, ou
- c) considerada mera postergação do pagamento do IRPJ e da CSSL, exonerando-se essa parte; e,
- d) excluídas as multas de lançamento de ofício.

6. Após a apresentação de sua defesa, em 30/09/2002, a Impugnante, via SEDEX, encaminha petição de folha nº 863, recepcionada em 04/10/2002, onde,  
134.423\*MSR\*18/05/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

com fundamento no artigo 20, da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, desiste de sua impugnação relativamente "às matérias abordadas nos parágrafos 14, 15, 16, 1 e 19 do Termo de Ver Fiscal lavrado em 20 de dezembro de 2001, em razão de ter efetuado o recolhimento dos débitos, conforme comprovam as cópias de DARF anexas "... ao tempo em que ratifica a impugnação dos demais itens do Auto de Infração (doc. de folha 864).

7. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador, via de sua 1ª Turma de Julgamento, considerou o lançamento parcialmente procedente.

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1996*

*Ementa: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPUGNAÇÃO. DESISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE LITÍGIO.*

*Deve ser considerada definitiva a obrigação tributária regularmente constituída cuja matéria impugnada tenha sido objeto de renúncia expressa.*

*AUTOS DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Incabível a argüição de nulidade dos Autos de Infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.*

*LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.*

*Descabida a alegação de decadência se o lançamento foi realizado no transcurso do prazo decadencial e se o contribuinte expressamente renuncia, inclusive com o recolhimento, ainda que parcial, de matéria objeto de impugnação.*

*NOVOS DOCUMENTOS. JUNTADA. DIREITO. EXERCÍCIO.*

*Considera-se esvaziado o pedido de juntada de novos documentos se até o julgamento da lide a requerente não os apresenta e nem demonstra a ocorrência de situações ou circunstâncias impedidas do exercício de direito de apresentação.*

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

*Ano-calendário: 1996*

*Ementa: DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO.*

*Devem ser consideradas indedutíveis as despesas cuja comprovação não demonstra serem elas necessárias às transações e operações exigidas pela atividade da contribuinte.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

**CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES. DEDUTIBILIDADE.**

*As contribuições e doações são dedutíveis desde que efetivadas em obediência aos requisitos legais.*

**RENDAS E RECEITAS. TRIBUTAÇÃO. RECONHECIMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

*As rendas e receitas devem ser reconhecidas para fins de tributação à medida de seu auferimento, com observância do regime de competência.*

**RENDIMENTOS DE ENCARGOS CRÉDITOS VENCIDOS. NORMAS DO BACEN. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. EFEITOS.**

*A forma de classificação contábil dos rendimentos de encargos financeiros vencidos, determinada pelas normas do Banco Central do Brasil, não altera, de forma alguma, as suas características para efeitos fiscais e tributários, que se regem por determinação própria.*

**LALUR. ESCRITURAÇÃO.**

*Devem ser escriturados no LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real, os registros contábeis que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando forem diferentes dos lançamentos realizados na escrituração comercial.*

**LUCRO LÍQUIDO. EXCLUSÃO. RECEITAS DE ENCARGOS FINANCEIROS. PREVISÃO LEGAL.**

*Para fins de determinação do lucro real, a exclusão do lucro líquido das receitas oriundas de encargos financeiros só veio a ser permitida pela legislação para aquelas auferidas a partir no ano-calendário de 1997.*

**IMPOSTO POSTERGADO. ALEGAÇÃO**

*É insustentável a alegação de postergação de pagamento de imposto se ausente a respectiva comprovação.*

**MULTA DE OFÍCIO. MUDANÇA DE CONTROLE ACIONÁRIO. SUCESSÃO. INOCORRÊNCIA.**

*Se na operação de compra e venda de ações com a alteração do controle acionário não se configurou a figura de sucessão prevista no artigo 133, do CTN, não cabe a dispensa da multa de ofício.*

**LUCRO REAL. CSSL LANÇADA DE OFÍCIO. DEDUTIBILIDADE.**

*Se os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, também, deve ser reconhecido como dedutível, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incorrida e não paga, ainda que oriunda de lançamento de ofício.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

**MULTA E JUROS MORATÓRIOS. DISPENSA. DECLARAÇÃO DE IRPJ. SALDO NEGATIVO DE IRPJ A PAGAR. ERRO DE PREENCHIMENTO.**

*Verifica-se incabível a dispensa das multas e de juros moratórios sobre o crédito tributário constituído de ofício, se o saldo negativo de IRPJ a pagar, apresentado na Declaração de Rendimentos para fins de compensação, decorreu de erro no seu preenchimento.*

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.**

*Descabe a DRJ apreciar pedido de compensação antes de manifestação do titular da Delegacia da Receita Federal da jurisdição do sujeito passivo, sob pena de supressão de instância.*

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL**

**Ano-calendário: 1996**

**Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ARGUIÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA.**

*A arguição de inconstitucionalidade de lei, visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, não pode ser oponível no foro administrativo por transbordar os limites de sua competência julgamento da matéria sob o aspecto constitucional.*

**MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIDADE DIVERSA DA COATORA. EFEITOS.**

*A sentença oriunda de Mandado de Segurança impetrado contra autoridade que não tem competência para praticar e corrigir o ato apontado como ilegal, não tem o condão de alterar ou suspender a exigência tributária constituída por autoridade diversa daquela apontada como coatora.*

**RENDAS E RECEITAS. TRIBUTAÇÃO. RECONHECIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. POSTERGAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSSL COMPENSAÇÃO.**

*Em se tratando de matéria idêntica aquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, "mutatis, mutantis" deve ser estendida as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito.*

**Lançamento Procedente em Parte"**

- Irresignada com parte da decisão, recorre a este Conselho dos seguintes itens:

- Rendimentos não oferecidos à tributação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

- Adições não computadas na apuração do lucro real - conta "Rendas a apropriar de Operações de Crédito em Liquidação;

- Despesas glosadas - despesas desnecessárias; Doações;

- Contribuição sobre o Lucro Líquido

O conteúdo fático e jurídico do recurso em apreço é basicamente idêntico àquele oferecido em sede de impugnação, podendo ser assim resumidas as suas conclusões:

- que as rendas a apropriar não constituem acréscimo patrimonial, resultado positivo, receita, aquisição de disponibilidade econômica e jurídica;

- que não existe norma que determine a adição ao lucro líquido das rendas a apropriar;

- que se assim não for entendido, haveria uma mera postergação do imposto;

- que as despesas foram realizadas, eram necessárias e usuais;

- que o lançamento da CSSL é decorrente do lançamento do IRPJ;

- que não existe norma específica que determine, com relação a CSSL, a adição de rendas a apropriar nem de despesas indedutíveis;

- que o artigo 11, da Lei 9.430/96 deve ser aplicado ao vertente caso.

É, o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

A questão central do litígio se reporta em responder se os Rendimentos decorrentes de encargos financeiros devidos por mutuários da instituição, sobre débitos vencidos, lançados na conta "Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação", poderiam ou não ser reconhecidos e tributados pelo regime de caixa, ou seja, se o rendimento daqueles contratos poderia ser oferecido à tributação quando fosse efetivamente recebido pelo mutuário ou a recorrente teria que oferecê-los à tributação, independentemente de seu recebimento, como restou consignado no auto de infração.

A perlanga é de simples solução e já foi bem colocada, tanto por ocasião da lavratura do auto de infração, quanto do julgamento da impugnação.

Diz a legislação comercial, a teor do que dispõe o artigo 177, da Lei 6.404/76, elegeu para fins de registrar as mutações patrimoniais, métodos e critérios contábeis uniformes no tempo, mediante a adoção do regime de competência para o registro de receitas e despesas.

Estatui, ainda, que as empresas devem utilizar registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas pela Lei 6404/76, para apurar o lucro real, observadas as disposições da lei tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

De igual forma, o artigo 43, do Código Tributário Nacional, define que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica e, mais adiante, no artigo 116, declara que em se tratando de disponibilidade jurídica, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda, desde o momento em que este esteja definitivamente constituído, nos termos da legislação aplicável.

O artigo 195, do RIR/94, a seu turno, determina que:

*"Art. 195. Na determinação do lucro real, serão adicionadas ao lucro líquido do período-base (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º):*

*(...)*

*II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real."*

De outro lado, o artigo 179, do mesmo Regulamento, define quais os rendimentos devam ser considerados para o correto levantamento da base de cálculo do Imposto sobre a renda.

*"Art. 179. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido, ou arbitrado, correspondente ao período de incidência.*

*Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos auferidos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto, salvo se tiverem sido tributados exclusivamente na fonte ou separadamente de forma definitiva."*

No caso em análise, a recorrente utilizou o regime de caixa para o reconhecimento das receitas decorrentes de contratos de mútuo vencidos, ou seja, com fatos jurídicos devidamente constituídos, lançados na conta de "Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação", ou seja, somente reconheceu o pagamento dos juros e demais consectários contratuais, quando de seu efetivo pagamento, alegando



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

ser essa a forma preconizada pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil, para tanto.

Não cabe discutir, aqui, se a forma de contabilização de tais receitas, segundo as normas estabelecidas pela autoridade monetária está certa ou errada. Num exame perfunctório, pode até estar correta. Contudo, para fins de apuração do lucro real, deveria a recorrente proceder na forma preconizada pela legislação comercial e fiscal, ou seja, reconhecer as receitas deles decorrentes à medida em fossem incorridas, pelo regime de competência, portanto, e, posteriormente, ao apurar o lucro real, efetuar as adições e as exclusões autorizadas pela lei - procedimentos esses que obviamente não fez.

Em assim não procedendo, de certo, maculou a legislação comercial e a fiscal e causou prejuízo ao erário público, uma vez que ao não reconhecer as receitas financeiras decorrentes de contratos de mútuo, pelo regime de competência, diminuiu, indevidamente, os lucros líquido e real do período, e, por via de consequência, os tributos devidos.

O fato é de fácil visualização: ao não reconhecer as receitas financeiras dos contratos de mútuo vencidos e não pagos dentro dos prazos convencionados, pelo regime de competência, a Instituição - utilizando o regime de caixa - e, depois de vencidas todas as tentativas de cobrança, reconhece os prejuízos e os lança em sua escrita contábil como sendo a totalidade desses débitos (juros e consectários), numa conta do passivo. Ocorre que, esse fato provoca um desequilíbrio da equação contábil, dado que não houve o lançamento da contrapartida das receitas de juros e consectários, a título de receitas financeiras numa conta de ativo.

Destarte, tal procedimento redundará em perda de capital - representada pelos valores principais mutuados, que serão sempre financiados pelo capital social da Instituição - além de redução dos lucros líquido e real, em proporção maior do que aquela apurada, se a empresa tivesse efetuado o reconhecimento das receitas em apreço, na forma preconizada pela legislação comercial e fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

- Não fosse assim, aduz a recorrente, que as determinações do artigo 11, da Lei 9.430/96, seriam aplicáveis ao ajuste do ano-calendário de 1996, que seria efetuado em 1997, porquanto a apuração do imposto a pagar referente a 1996 ocorreria em 1997, bem como o seu pagamento, ou seja, eventuais ajustes no IRPJ e na CSSL, somente surtiriam efeitos financeiros em 1997.

Razão não assiste à recorrente, senão veja-se: o *caput*, do artigo 144, do CTN, é claro ao delimitar que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Não fosse assim, se a própria lei 9.430/96, traz em seu texto a afirmativa que os seus efeitos financeiros só serão possíveis a partir de 01/01/1997, decorre daí, que a sua eficácia, para efeitos financeiros, ou seja, para fins de alteração de base de cálculo de tributos - somente vigorará para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, e não para fatos geradores ocorridos no decorrer do ano de 1996, como quer a recorrente. Afasto, portanto, a exclusão pretendida, ante a falta de amparo legal para tanto, naquele ano-calendário.

- Afirma, ainda, que houve indevida tributação da conta rendas a apropriar relativa à aquisição da carteira do Banco Econômico, eis que parte da carteira de clientes do Banco Econômico foi adquirida pelo Banco Excel, de tal modo que os créditos foram transferidos de uma para outra instituição financeira. Assim, os créditos que estavam registrados como créditos em liquidação assumiram a mesma característica quando foram integrados ao ativo do Excel Econômico, tendo ocorrido o mesmo com as "Rendas a Apropriar".

Dessa forma, afirma a recorrente, parte dos valores lançados no auto de infração, são, na verdade, referentes à conta "Rendas a Apropriar" do Banco Econômico, que passou para a titularidade do Excel.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Ressalta notar, em primeiro lugar, como bem frisou a recorrente, que houve uma compra de ativos e passivos dos Bancos Econômico e Excel. É de se concluir, por lógico, que se dentro do negócio jurídico entabulado, houver irregularidades que prejudiquem o fisco, o comprador é por elas responsável. É, de igual forma, responsável, pelo acerto ou pelo desacerto da escrituração comercial e fiscal da carteira adquirida.

No caso vertente, o fisco extraiu dos registros contábeis, da ora recorrente, encargos financeiros, relativos ao exercício de 1997, ano-calendário de 1996, realizados no decorrer do ano, lançados na conta 1.6.9.95.00-6 – "Rendas a Apropriar de Operações de Crédito em Liquidação", apurados através de acréscimo ao saldo da conta ocorrida no ano de 1996, os quais foram lançados pelo regime de caixa.

Ora, a própria recorrente afirma que o Econômico já ostentava em sua carteira contratos em atraso, e, que ao adquiri-la, tais valores foram consolidados na conta "Rendas a Apropriar" da recorrente, fato esse que confirma a correção do procedimento fiscal.

- Aduz, por derradeiro, que teria havido a postergação de pagamento do IRPJ e da CSSL, já que se e quando os créditos em liquidação foram pagos ou a dívida foi novada, a respectiva receita foi reconhecida e, portanto, devidamente tributada, somente se podendo exigir, portanto, a diferença eventual de imposto mais a multa e juros.

Quanto aos créditos não pagos, que nos períodos subseqüentes de apuração, os referidos valores, se realmente exigível a adição no ano de 1996, deveriam ter sido excluídos, também, do LALUR, ocasionando diminuição do imposto de renda e da contribuição social nos respectivos períodos em que a perda houvesse de ser reconhecida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Em tese, tem razão a recorrente. Contudo, tais fatos dependem de prova, que poderia ter sido feita, na fase impugnatória e na fase recursal, todavia, de tal incumbência a recorrente não logrou sucesso.

Ao revés, pretender que o fisco refaça a contabilidade da empresa, que busque e separe, em seus arquivos, contratos de mútuo pagos, não pagos e novados, é pueril.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de reconhecer que a simples alegação de postergação não é suficiente ao seu reconhecimento, necessitando, para tanto, de comprovação. Isso porque, na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*, inicialmente, cabe ao Fisco, investigando, diligenciando, demonstrando e provando a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, no sentido de realizar o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa. Ao sujeito passivo, entretanto, compete, igualmente, apresentar os elementos que provam o direito alegado, bem assim elidir a imputação da irregularidade apontada.

A recorrente, deveria e, certamente tinha e tem condições para tanto, de comprovar que os valores lançados anteriormente na conta de "Rendas a Apropriar" foram efetivamente reconhecidos como receita em período-base posterior e que tais valores compuseram o resultado do período. De igual forma, necessitava provar que o lucro tributável apurado no período-base do reconhecimento, foi positivo e, por derradeiro, que o tributo foi efetivamente pago.

Assim, embora, reconheça a possibilidade da existência da figura da postergação, ante a absoluta falta de provas neste sentido, ressentido, deixo de proclamá-la.

Diante de tais fatos, nego provimento ao recurso, mantendo, por via de consequência, a tributação sobre as adições não computadas na apuração do lucro real, o IRPJ.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

- Quanto a CSSL, melhor sorte não socorre à recorrente.

Segundo a Lei 7689/88, em seu artigo 2º, "A base de cálculo da contribuição social é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda.", considerando, ainda, que "o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado..." (alínea "c", § 1º, da norma acima citada) pelas adições e exclusões permitidas.

A Lei 5.981/95, a seu turno, dispõe, no artigo 57:

*"Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689 de 1.988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."*

Como já se disse alhures, para atender a normas próprias da Autoridade Monetária, a recorrente utilizou método de contabilização diverso daquele preconizado pela legislação comercial e fiscal, destarte, caberia a ela efetuar os ajustes necessários em sua escrituração para o atendimento das normas emanadas pelas disposições comerciais e fiscais.

Tanto é assim, que o próprio Banco Central do Brasil, via de seu "Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional" - COSIF, no capítulo denominado Normas Básicas, sessão "Princípios Gerais", determina:

*"1- ...*

*...*

*5 - A par das disposições legais e das exigências regulamentares específicas atinentes à escrituração, observa-se, ainda, os princípios fundamentais de contabilidade cabendo à instituição: (Circ 1273)*

*a) adotar...*

*b) registrar as receitas e as despesas no período em que elas ocorrem e não na data do efetivo ingresso ou desembolso, em respeito ao regime de competência;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

*c) fazer a apropriação mensal das rendas, inclusive, mora, receitas ganhos, lucros, perdas e prejuízos, independentemente da apuração do resultado a cada seis meses;*

*d) ...*

*6 - A forma de classificação contábil de quaisquer outros bens, direitos ou obrigações não altera, de forma alguma, as suas características para efeitos fiscais e tributários, que se regem por regulamentação própria. (Circ 1273)"*

Da leitura da norma acima transcrita, tem-se transparente a obrigatoriedade de as Instituições Financeiras, dentre outras coisas, adotar o regime de competência, fazer a apropriação mensal de todas suas rendas e, que a forma de classificação contábil de quaisquer outros bens não altera as suas características para efeitos fiscais e tributários, uma vez que esses se regem por normas específicas.

Dito isso e, sabendo-se que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda, e, de que este resultado será apurado mediante a observância da legislação comercial, que, repita-se, adota o regime de competência, concluiu-se que a forma utilizada pela recorrente, ao aplicar o regime de caixa, previsto na Resolução BACEN 1.748/91, não se coaduna com as normas emanadas pela legislação tributária.

#### - CSSL - ALÍQUOTA APLICÁVEL

A recorrente aduz que em razão de medida liminar e sentença proferida em sede mandado de segurança, nos autos do processo nº 96.0008363-0, teria assegurado o direito de recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mediante a aplicação da alíquota de 8% ao invés da alíquota de 30%, prevista na EC nº 10 de 7, de março de 1996, razão pela qual não poderia o Fisco efetuar o presente lançamento com a alíquota de 30%, como fez.

A decisão "a quo" fincou sua decisão no argumento de que a sentença judicial não poderia ser cumprida porquanto a medida liminar e a sentença foram proferidas em São Paulo, contra a autoridade indigitada coatora lá estabelecida, ou seja, o Delegado da Receita Federal de São Paulo, enquanto a Instituição, segundo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

cadastro da Receita Federal, teria domicílio fiscal em Salvador, desde 29/04/96, sendo, então, o Delegado sediado em Salvador a autoridade competente determinar a aplicação de legislação tributária, no caso de fiscalização.

Vejamos:

Os documentos de fls. 02 a 53, do Anexo I, dão conta da existência do referido WRIT, onde consta cópia da liminar e da sentença proferida pelo Juiz da 18ª Vara Federal de São Paulo, de onde se extrai o seguinte:

*"Isto posto, e a vista do mais que consta dos autos, concedo a segurança nos termos postulados na inicial, a fim de que a Impetrante recolha a contribuição social sobre o lucro pela alíquota de 8%, em paridade com as demais pessoas jurídicas, ficando a salvo de quaisquer constringências, ou atos punitivos contrários a esta decisão."*

De notar-se, preambularmente, que à época da impetração do WRIT, era o Delegado da Receita Federal quem jurisdicionava a recorrente, que tinha sua sede e foro e domicílio fiscal naquele Estado, situação que somente veio a ser alterada em abril de 1996, como informa a Decisão "a quo".

Ademais, entendo que o ato praticado pela autoridade coatora, no exercício de suas funções, vincula a pessoa jurídica de direito público a cujos quadros pertence, visto que o ato é do ente público e não do funcionário.

Ocorre, todavia, que por estar a matéria sob a apreciação do Poder Judiciário, está a via administrativa impedida de sobre ela se manifestar ante a prevalência das decisões do Poder Judiciário sobre as decisões da seara Administrativa, senão veja-se:

O ordenamento jurídico exige que se privilegie e reconheça a prevalência das decisões judiciais sobre quaisquer matérias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Nada obstante, não há mais como deixar de reconhecer a existência e a importância do processo administrativo-tributário, que adquiriu *status* constitucional após a Carta Magna de 1988, *ex vi* do disposto no artigo 5º, LV:

*“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”*

Destarte, partindo-se da premissa da existência do processo administrativo, embora, alguns doutrinadores ainda resistam à determinação constitucional e teimem em lhe negar existência, sendo por tal, importante reconhecer-se tal caráter, pois é ele quem garante a efetividade do devido processo legal e todos os efeitos dele decorrentes na busca da realização do contraditório e da ampla defesa, também, na via administrativa, como princípios assecuratórios do equilíbrio da relação jurídico-tributária.

O processo administrativo-tributário visa, por conseguinte, assegurar a justiça fiscal, com vistas à preservação do interesse público, que encontra seu contorno e limites nos direitos e garantias individuais dos cidadãos. Por outro lado, tem-se que a autonomia entre os processos administrativo e o judicial é inquestionável.

Assim, a via administrativa é a etapa necessária ao controle da legalidade dos atos administrativos, feito pela própria Administração, no sentido de buscar a legalidade de seus atos e dos atos de seus agentes e evitar disputas judiciais desnecessárias que redundam, via de regra, em um ônus maior para a Fazenda Pública.

O Poder Judiciário, a seu turno, dá ao jurisdicionado a certeza de exame de lesões ou ameaças de lesões a direitos tidos por infringidos com vistas a dar ao cidadão a certeza da segurança jurídica e a garantia do efetivo cumprimento das normas constitucionais e infraconstitucionais em vigor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

A aplicação das normas em vigor conduz, na hipótese de lançamento de ofício, e quando já houver ação na via judicial a discutir a mesma matéria, adota-se o entendimento de que a interposição de medida judicial acarreta a renúncia à via administrativa, o que impossibilitaria a essa o exame da mesma questão.

Destarte, com o lançamento de crédito tributário, na hipótese de encontrar-se o sujeito passivo dessa relação sob a proteção de medida judicial, exsurge, aparentemente, um conflito de princípios, cabendo ao julgador ponderar e decidir por aplicar, à espécie, o princípio que, no caso em concreto, seja aquele que melhor realize a segurança jurídica.

Inexistem dúvidas que, ao sopesar a força dos princípios em aparente conflito, ressalta, na presente hipótese que a decisão mais adequada e que melhor respeita às instituições, deverá nortear-se no sentido de privilegiar o julgamento judicial, prestigiando, assim, a unidade de jurisdição, por ser essa a única escolha que garante a ordem constitucional.

Repita-se, cabe, somente, ao Poder Judiciário dar a última e definitiva decisão sobre as lesões ou ameaças a direitos e que, só os julgamentos judiciais fazem coisa julgada.

Acerca desse assunto é importante observar que o Decreto-lei nº 1.737/79, art. 1º, § 2º, e a Lei nº 6.830/1980, art. 38 - que foram objeto de interpretação por parte da Administração Tributária, por meio do ADN COSIT nº 03/1996 - prevêm, de forma expressa, que a propositura de ação judicial importa em renúncia do direito do sujeito passivo recorrer também à esfera administrativa sobre a mesma matéria. Tais diplomas consagram a denominada "renúncia à via administrativa" na concomitância de processos na via administrativa e judicial que tratem do mesmo objeto.

Confrontando-se tais disposições com os princípios constitucionais, verifica-se que há um equívoco na interpretação dos textos da legislação, tendo em vista que, no caso de ser interposta medida judicial prévia à constituição do crédito tributário



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

pelo lançamento *ex officio*, onde o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, após o ajuizamento da competente ação, apresenta impugnação na via administrativa, não se pode vislumbrar a hipótese de renúncia propriamente dita do contribuinte.

Pelo contrário, a insurgência desse, na via administrativa, revela o seu propósito expresso de, também, buscar a manifestação da instância administrativa.

Ora, foge ao mais elementar raciocínio lógico-jurídico querer acolher a possibilidade de que o sujeito passivo da relação jurídico tributária, espontaneamente renuncie o direito de recorrer à via administrativa quando ele próprio se antecipa e, antes de qualquer lançamento de crédito tributário, vai em busca de socorro judicial.

Mais ainda, quando, se, a *posteriori*, o contribuinte adota procedimento em contrário ao demonstrar sua insurgência contra o lançamento de ofício, caracterizado por meio da interposição tempestiva de impugnação e/ou recurso à instância administrativa.

Não há como se forçar entendimento no qual se afigure que a interposição de medida judicial, anterior ao ato de lançamento do crédito tributário, possa implicar em renúncia à esfera administrativa. Não há, efetivamente, renúncia a direito quando o mandado de segurança for preventivo ou a ação judicial for anterior à constituição do crédito tributário.

O simples fato de haver o contribuinte se socorrido da via judicial não significa, antecipadamente, que estaria ele a desistir da via administrativa, mormente quando ainda não foi procedido qualquer lançamento ou exigência de crédito tributário.

Todavia, apesar de inexistir renúncia à via administrativa, todavia, há um óbice para que a esfera administrativo-julgadora aprecie e se manifeste sobre a mesma matéria que está sendo discutida no âmbito do Poder Judiciário, independentemente da medida judicial ser prévia ou posterior ao lançamento de ofício, tendo em vista que a ordem jurídica exige e impõe o respeito pela *una jurisdictio*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

E isso se dá, porque a provocação judicial é que impede o exame da mesma matéria pelas instâncias administrativas, uma vez que a decisão definitiva é aquela emanada do Poder Judiciário - que detém competência originária para julgar definitivamente a lide.

Há que se considerar, portanto, que quando a mesma matéria estiver sendo questionada nas duas esferas existentes, o processo administrativo perde o seu objeto, dado que a matéria já está sendo apreciada judicialmente e não poderá mais a Administração Tributária exercer o controle da respectiva legalidade, sob pena de usurpação de competência.

Assim a autoridade administrativa, qualquer que seja a instância, está impedida de manifestar-se. Do contrário, abrir-se-ia a possibilidade de surgirem decisões divergentes em casos iguais, hipótese em que, inegavelmente, teria que prevalecer a decisão judicial que, independentemente do seu resultado deverá ser acatada, tomando sem qualquer efeito e função o resultado do julgamento proferido no âmbito do processo administrativo.

Impende salientar, entretanto, que tal conclusão não poderá ser aplicada em todo e qualquer caso. Em cada hipótese deverá ser perscrutado o alcance e a extensão dessa identidade e conexão de objeto, pois nem sempre ela subsiste em relação a toda matéria discutida, em ambos os processos, podendo existir aspectos diversos a serem analisados. Muita das vezes, apesar de o tributo e o período em discussão ser o mesmo, o ceme da questão encerra peculiaridades distintas que exigem um acurado exame, a fim de que não seja imposto prejuízo à ampla defesa do sujeito passivo.

Exsurge situação diversa, assim, quando, apesar de haver concomitância de processos na via administrativa e judicial, aparentemente tratando da mesma matéria, não existe perfeita identidade entre os respectivos objetos e causas de pedir em ambas as esferas. Embora se tratando do mesmo assunto, isso acontece, p.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

ex., quando o contribuinte discute judicialmente a constitucionalidade de lei ou ilegalidade de ato infralegal em tese e na esfera administrativa, insurgindo-se contra o conteúdo fático e material do lançamento em si, no tocante à base de cálculo, à alíquota, ao cálculo do imposto, à penalidade de ofício, aos juros de mora etc.. Nesse caso, é nítida a diferença entre as causas de pedir.

Na hipótese, portanto, descabe qualquer manifestação das instâncias administrativas acerca da constitucionalidade ou legalidade da exigência. Entretanto, sobre o conteúdo material e a composição do *quantum* devido subsiste matéria que não encerra a sobredita concomitância, devendo por tal ser apreciada na via administrativa.

Por conseguinte, nesse caso, não há dúvidas a serem suscitadas no tocante à exigência da manifestação da esfera administrativa no julgamento da parcela do litígio não abrangida pela concomitância. Decorre, daí, obediência ao princípio da legalidade, da isonomia e ao devido processo legal, com o contraditório e o direito à ampla defesa.

Ressalte-se que, sobre aqueles outros aspectos discutidos na via administrativa, não haverá apreciação da via judicial, o que conduz à inexistência de decisões conflitantes entre si.

Não se pode olvidar que a estrita legalidade em matéria tributária tem por substrato a verdadeira materialidade da realidade factual que se subsume à hipótese abstrata da lei, cuja ocorrência, ou não, do respectivo fato gerador do tributo, a imposição de penalidade ou o cálculo dos acréscimos legais, necessitam ser apurados e revistos de ofício pela Administração Tributária, especialmente, quando provocada pelo sujeito passivo contra o qual foi efetivado o lançamento tributário.

Despiciendo ressaltar que o entendimento aqui adotado não consagra qualquer desrespeito ou subversão de valores por parte das instâncias administrativo-julgadoras ou afronta à unicidade de jurisdição, quando elas procedem ao exame de tais questões. Sobre essas não se constata nenhuma concomitância, apesar de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

supostamente haver uma convergência de assuntos. Mas ela é só aparente eis que, em ambos os processos, estão colocados as mesmas partes - Fisco e sujeito passivo. Ocorre que, tanto na via judicial, como na via administrativa, o conteúdo fático e material discutido é diverso.

Até por uma questão de economia processual, no sentido de adequar a exigência do crédito tributário à efetiva verdade material e ao correto *quantum* devido e a ser cobrado, mister se faz que sejam corrigidas quaisquer distorções e que o lançamento do tributo seja aperfeiçoado desde o seu nascedouro, para que, após o trânsito em julgado, o sujeito passivo tenha garantido a exata e correta medida da exigência do tributário que lhe é cobrado.

Deve-se considerar, ainda, que quando a Constituição Federal assegura o devido processo legal, que tem como substrato o contraditório e a ampla defesa, busca garantir que ninguém seria expropriado dos seus bens, nem mesmo para pagamento de tributo, sem que lhe seja dada oportunidade de defender-se.

Assim, na diversidade de causas de pedir nas vias administrativa e judicial, impõe-se o dever legal e a necessidade de que haja a manifestação e o julgamento da matéria na instância administrativa, sob pena de uma parte do lançamento não ser examinada nem em uma nem na outra esfera, o que consagraria uma afronta ao devido processo legal e à ampla defesa, e, por conseqüência, à própria legalidade.

Portanto, salvo, quando a discussão judicial tem no seu cerne também a discussão acerca do próprio conteúdo material do lançamento do crédito tributário, configura-se o óbice à manifestação das autoridades administrativo-julgadoras sobre a mesma causa de pedir.

A jurisprudência desse Tribunal Administrativo é pacífica neste sentido.

Acórdão 103-20628



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

*CSSL. BUSCA DA TUTELA JUDICIAL ANTERIOR À AÇÃO FISCAL. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. CONFIGURAÇÃO. LANÇAMENTO OBJETIVANDO PREVENIR A DECADÊNCIA. PERTINÊNCIA. A discussão na via judicial de matérias tributárias com o mesmo objeto, por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à ação fiscal - caracteriza renúncia ao foro administrativo em face da prevalência constitucional das decisões daquela sobre este. Impõe-se, entretanto, a construção do lançamento fiscal sem penalidades, com suspensão da exigibilidade, conformada às prescrições dos arts. 151, inciso IV do CTN e 63, da Lei n.º 9.430/96.*

No caso dos autos, constata-se, efetivamente, a proposição de ação judicial onde se discute matéria idêntica àquela aqui versada – aplicação da alíquota de 30% para 8% - caracterizando, por conseguinte a concomitância, pelo que não se pode tomar conhecimento do recurso, neste particular.

Destarte, a multa de ofício do auto de infração da CSSL deve ser excluída do presente lançamento tendo em vista que houve impetração de mandado de segurança, concessão de medidas liminares e prolação de sentença concessiva de segurança antes da lavratura do presente auto de infração, fatos que inequivocamente suspendem a exigibilidade do tributo nos termos do artigo 151, IV, do CTN e do artigo 63, da Lei nº 9.430/96.

**- DESPESAS GLOSADAS**

Segundo consta do TVF, as glosas questionadas foram levadas a cabo porquanto as notas fiscais de serviços não continham elementos capazes de identificar claramente os serviços prestados.

*“...cujas descrições dos serviços foram feitas genérica e resumidamente de modo a não permitir, em alguns casos, sequer a identificação do serviço prestado.”*

A recorrente foi intimada a justificar e apresentar comprovação da efetiva realização das despesas e da necessidade das mesmas, bem como os respectivos contratos com a descrição dos serviços e sua efetiva aplicação na sua atividade operacional de forma a se aferir a sua dedutibilidade, contudo, segundo denotam os autos, não logrou fazê-lo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Analiso, agora, uma a uma, as despesas glosadas, que foram objeto de recurso:

- Hélio Cordeiro Martins Corretora de Mercadorias

Segundo a recorrente, trata-se de pagamentos efetuados para operações de ARO - Antecipação de Receita Orçamentária - para as Prefeituras de Itapevi, Bauru, Bertioga, Catanduva, São Vicente, Presidente Prudente, Jacareí, Indaiatuba e Guaratinguetá.

Compulsando os autos, verifico, nas notas fiscais emitidas pela prestadora do serviço, que no campo destinado a Discriminação dos serviços, consta sempre a seguinte descrição:

*"Operação Aro Ref. Parcelas conf. Relação abaixo:*  
*São Vicente - Julho 96 6000,00*  
*São Vicente - Agosto 96 5160,00*  
*Jacareí - Outubro 96 1260,00*  
*Guaratinguetá - Setembro 96 3960,00*  
*Pres. Prudente - Setembro 96 1200,00*  
*Itapevi - Setembro 96 2613,00"*

Nas demais notas o texto é sempre o mesmo, mudando apenas a referencia dos meses e os valores, dando a impressão de ser, inclusive, pagamento de comissões, dado que para cada Prefeitura indicada consta à frente um valor, os quais são diferentes entre si no vários meses em que foram pagos.

Destarte, não há como aceitar-se a explicação simplista da recorrente, ante a total falta de elementos para aferir-se a sua dedutibilidade.

Mantenho a glosa pelos seus próprios fundamentos.

- DCA CONSULTORES ASSOCIADOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Segundo a recorrente, tais despesas foram necessárias porquanto a empresa teria efetuado a análise da carteira do Banco Econômico, quando de sua aquisição pelo Excel.

Da análise dos documentos verifico constar dos autos alguns encaminhamentos de cobrança, onde a DCA relata:

*"Conforme estabelecido através da proposta DCA 007/96, apresentamos abaixo..."*

Adiante apresenta a Nota Fiscal de Serviços com a seguinte descrição:  
"Nossos serviços de consultoria referente ao mês de janeiro de 1996."

Claro está, assim como no caso anterior, a efetividade do pagamento, contudo, somente com esses elementos é absolutamente impossível, aferir-se, a dedutibilidade da despesa, uma vez que não se sabe sequer o tipo de consultoria que foi prestada.

Mantenho a glosa.

**- VISOR REPRESENTAÇÕES E PARTICIPAÇÕES**

Argüiu a recorrente que se trata de serviços de relacionamento perante órgãos públicos dos quais o "...Banco dependia enormemente.

Aqui, também, dado à falta de elementos informativos acerca dos serviços prestados, mantenho a glosa.

**- NCV CONSULTORIA EMPRESARIAL**

Nesse caso, a recorrente trouxe para os autos, além das notas fiscais, encaminhamentos de cobrança, a descrição dos serviços prestados, bem assim, o número de horas expendidas e o responsável pela prestação do serviço, os quais reputo necessários e usuais a uma instituição financeira, como retratam os documentos de fls. 329,336, do volume II, do Recurso de Ofício, processo 10580000010/2002-95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Em tais condições, dou provimento ao recurso, para excluir a glosa sobre valor de R\$ 339.496,79, pago a NCV CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA – item 13 do AI.

- MCSA CONSULTORES S/C LTDA

No caso em questão é possível aferir o tipo de serviço prestado, qual seja: "avaliação atuarial". Entendo que o serviço em tela é necessário às instituições financeiras e foi efetivamente prestado. Não vislumbro, portanto, razão para a sua glosa.

Excluo, portanto, a glosa sobre o valor de R\$ 13.000,00 pago a MCSA CONSULTORES S/C LTDA - item 13 do AI.

- DOAÇÕES

O TVF está assim redigido:

*"Foram deduzidas como despesas, donativos à Confederação Israelita e Beneficência Sefardi, conforme recibos e demonstrativos anexo, consideradas indedutíveis na apuração do lucro real."*

*O enquadramento legal os artigos 193, 195, inciso I, 197, parágrafo único e 242, do RIR/1994; e o artigo 13, VI e § 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

Confederação Israelita - Embora conste do recurso, o presente item já foi provido pela decisão, "a quo", visto que o valor doado foi adicionado ao Lucro Líquido do período, quando da apuração do lucro real.

Beneficência Sefardi - Embora a Instituição preencha os requisitos formais para receber o donativo, as partes não cuidaram dos requisitos materiais preconizado no § 2º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, ou seja: declaração da beneficiária prevista na letra "b", inciso III, do referido parágrafo 2º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10580.001447/2003-27  
Acórdão nº : 103-21.619

Não fosse por isso, a recorrente não observou o limite de 2%, do lucro operacional, antes de computada a sua dedução (§ 2º, III), conforme cálculo do excesso de doação constante das páginas 42 e 43 do LALUR - PARTE A (fls. 120 e 121 - Anexo I), onde consta o oferecimento à tributação do valor de R\$ 143.612,51, a título de excesso de doação.

Provimento negado.

CONCLUSÃO

Diante de tudo quanto foi exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento relativo à CSSL, a multa por lançamento de ofício e excluir das glosas os valores de R\$ 339.496,79, pagos a NCV CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA - item 13 do AI e de R\$ 13.000,00 pago a MCSA CONSULTORES S/C LTDA - item 13 do AI.

Sala de Sessões - DF, em 13 de maio de 2004

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE