



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

Processo nº 10882.721304/2014-93
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.099 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADES. FALTA DE INDICAÇÃO DA INFRAÇÃO E FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não incorre nulidade por falta de indicação da infração ou de fundamentação quando a descrição da autuação aponta todos os elementos em que se baseia e os fundamentos jurídicos que indicam os atos contestados.

DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ADIÇÃO AO LALUR NA LIQUIDAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovada a adição dos deságios obtidos na aquisição de investimentos quando de sua liquidação. Mantém-se o lançamento de adição na apuração do lucro real.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PERDA EM BAIXA DE APOORTE DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Os valores entregues à empresa controlada para saneamento de patrimônio líquido negativo não podem ser considerados dedutíveis quando de sua baixa como perda, por se configurar operação de aporte de capital em controlada e não restar caracterizado o cumprimento de determinação legal do órgão regulador.

BAIXA DE DIFERENÇAS IPC x BTNF DE 1990. FALTA DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovada a adição das diferenças de IPX x BTNF de 1990 na base de cálculo da CSLL, mantém-se o lançamento de adição na apuração desta mesma base.

PROVISÃO DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS SOBRE TRIBUTOS SUB JUDICE. FALTA DE ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

Não são dedutíveis as provisões de acréscimos moratórios relativos a tributos sub judice, enquanto mantida esta condição. Valores das provisões devem ser adicionados de ofício à base de cálculo da CSLL quando não comprovada a adição pelo contribuinte.

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DO IRPJ E CSLL. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa de penalidade sobre o mesmo objeto de falta de recolhimento do IRPJ e CSLL anual. A penalidade maior, de ofício, absorve a menor até o montante do seu valor. Incidência do Princípio da Consunção. No caso comprovando-se a absorção total da multa isolada pela multa de ofício aplicada, improcede a aplicação da multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso no que tange: i) falta de adição no LALUR e na Base de Cálculo Negativa da CSLL dos deságios obtidos na aquisição de investimentos em razão de sua liquidação (infração 01); ii) falta de adição de baixa de valores relativos à diferença IPC/BTNF na base de cálculo da CSLL (infração 03); iii) falta de adição de provisão com acréscimos moratórios de tributos sub-judice na base de cálculo da CSLL (infração 04). Por maioria de votos: i) negar provimento ao recurso em relação à glosa de dedução considerada indevida, de baixa de aporte de capital (infração 02). Vencidos os Conselheiros Livia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva, que fará declaração de seu voto; ii) dar provimento ao recurso para cancelar a imputação da multa isolada exigida sobre as estimativas não pagas (infração 05). Vencidos os Conselheiros Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Relatório

Iniciemos com o relatório da decisão de Piso sobre o caso.

Relatório

Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A, referentes aos anos de 2009 a 2011, para a exigência de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 2.005.502.879,39, em razão de a Fiscalização ter apurado as seguintes irregularidades fiscais na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro: (1) IRPJ/CSLL - falta de adição de deságios obtidos na aquisição de investimentos, em razão da sua liquidação, no montante de R\$ 42.026.591,26 (Ano de 2011); (2) IRPJ/CSLL - dedução indevida de baixa de ativo denominado "Aporte para Recomposição Patrimonial", no montante de R\$ 3.427.428.400,00, contabilizada como despesa (Ano de 2011); (3) CSLL - falta de adição das baixas das diferenças de correção monetária IPC/BTNF registradas em contas de investimento, nos montantes de R\$ 7.194.130,40 (Ano de 2010) e R\$ 2.609.946,82 (em 2011); (4) CSLL - falta de adição da provisão com acréscimos moratórios de tributos *sub judice*, nos montantes de R\$ 852.743,31 (Ano de 2009), e R\$ 221.985,54 (Ano de 2010); e (5) Multa Isolada - em face das infrações apuradas, foi efetuado o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

No extenso Termo de Verificação Fiscal (fls. 5.490/5.572), de 07/05/2014, a autoridade fiscal detalhou, para cada infração apurada, o procedimento fiscal adotado, os esclarecimentos prestados pela fiscalizada, as conclusões da Fiscalização e a legislação fiscal infringida.

Destacou o autor do feito fiscal que a fiscalizada, SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A (SSP), é uma empresa holding do Grupo Sílvia Santos (GSS) e tem por objeto social: (i) a participação em outras pessoas jurídicas de qualquer espécie; (ii) o estabelecimento da política gerencial das empresas das quais participe, bem como a elaboração de programas e fixação de diretrizes dessas mesmas empresas; (iii) a prestação de serviços de processamento de dados; e (iv) o licenciamento de direitos sobre bens imateriais.

Informou também que as empresas do Grupo Sílvia Santos (GSS), em 31 de dezembro de 2010, eram: Banco Panamericano (BP), Liderança Capitalização S.A., BF Utilidades Domésticas Ltda, Panamericano Administradora e a Panamericano Prestadora de Serviços Ltda, atual Liderprime Prestadora de Serviços Ltda.

Ressaltou, por fim, que a SSP detinha 37,27% das ações do BP.

Apresenta-se a seguir uma síntese do trabalho fiscal.

1. INFRAÇÃO 1 - Falta de adição no LALUR e na base de cálculo da CSLL do ano de 2011, de deságios obtidos na aquisição de investimentos em razão da sua liquidação.

Nesse item, asseverou o agente fiscal que:

1. No dia 31 de janeiro de 2011, a SSP alienou toda a sua participação societária no BP ao BTG Pactual, quando, então deveria, nos termos da legislação fiscal, computar na determinação do lucro tributável, os deságios obtidos nas aquisições de ações de emissão do BP, ocorridas nos dias 10 de novembro de 2009 e 17 de novembro de 2010, nos valores, respectivamente, de R\$ 953.043,90 e R\$ 41.073.547,36;

2. No dia 10 de novembro de 2009, a SSP adquiriu 174.720 ações ordinárias de emissão do BP do Sr. Henrique Abravanel pelo preço total de R\$ 170.405,70 (R\$ 0,97 por ação) sendo que o valor patrimonial dessa aquisição era R\$ 1.123.449,60 (R\$ 6,43 por ação, com base no PL de 31 de outubro de 2009). Obteve, portanto, um deságio de R\$ 953.043,90 que não foi contabilizado conforme o disposto no art. 385 do RIR/99. A SSP registrou apenas o valor de aquisição de R\$ 170.405,70 em investimentos, na conta "1310101010002 - Banco Panamericano SA", ignorando o deságio obtido. Tal procedimento

contábil implicou na incorporação indevida do deságio ao resultado de equivalência patrimonial (não tributável) sem que fosse controlado na Parte "B" do LALUR;

3. No dia 17 de novembro de 2010, a SSP adquiriu 60.983.906 ações ordinárias de emissão do BP da Liderança pelo preço total de R\$ 305.529.369,06 (R\$ 5,01 por ação) sendo que o valor patrimonial dessa aquisição era de R\$ 346.602.916,50 (60.983.906 ações x R\$ 5,6835). O deságio de R\$ 41.073.547,36 foi contabilizado no resultado, na conta "3510909010003 - Outras Rendas Operacionais", sendo que, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário de 2010, o referido valor foi excluído sob a rubrica "3.03 - Resultado de Equivalência Patrimonial - Realização Ganho na Compra de Ações". Ressalta que o deságio de R\$ 41.073.547,36 estava sendo controlado na Parte "B" do LALUR, Livro nº 15, pag. 23, referente a setembro de 2011, na conta "024004 - Realização Ganho na Compra de Ações". Entretanto, não foi baixado para cômputo no lucro real de 2011.

Conclui a autoridade fiscal que, nos dois casos, os deságios, no valor total de R\$ 42.026.591,26 (e não R\$ 42.027.518,56, como apurou a SSP, em razão de arredondamentos), não foram computados no lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro do ano-calendário de 2011 (período findo em setembro, em decorrência de cisão parcial), consubstanciando-se em infração à legislação fiscal, razão pela qual procedeu à recomposição da base do IRPJ e da CSLL.

2. INFRAÇÃO 2 - Dedução indevida de baixa de aporte de capital. Reflexo na conta de investimento face ao aporte de capital. Apuração incorreta do resultado de equivalência patrimonial. Assunção de aporte de capital de responsabilidade dos demais acionistas.

Nesse item da autuação, o agente fiscal informou, resumidamente que:

(1) Em novembro de 2010, após a descoberta de inconsistências contábeis no Banco Panamericano e na empresa Panamericano Administradora, e a fim de sanear e recompor o patrimônio dessas controladas, a SSP recebeu do FGC o valor de R\$ 2,5 bilhões, por meio de emissão privada de debêntures, sendo que, por sua conta e ordem, tal valor foi remetido diretamente ao BP;

(2) Em 31 de janeiro de 2011, após a descoberta de inconsistências contábeis adicionais no BP, e dando continuidade à operação de saneamento e recomposição patrimonial, a SSP firmou um contrato de mútuo com o FGC no valor de R\$ 1,3 bilhão, sendo que, por sua conta e ordem, tal valor foi remetido diretamente ao BP, em fevereiro de 2011;

(3) Em sua contabilidade, a SSP, controladora do BP, registrou uma dívida no valor de R\$ 3,8 bilhões com o FGC e, ao mesmo tempo, como contrapartida, um crédito a receber do BP, no mesmo valor, registrado no ativo na rubrica "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito Acionista";

(4) Em 31 de janeiro de 2011, por meio do "Instrumento de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças", a SSP e a BF Utilidades alienaram ao Banco BTG Pactual todas as ações detidas do BP (no total de 37,64%) por um crédito no valor de R\$ 450 milhões. O Banco BTG Pactual e a CAIXAPAR se tornaram os principais acionistas do BP;

(5) Em 31 de janeiro de 2011, por meio do "Instrumento Particular de Dação em Pagamento", a SSP e a BF cederam ao FGC, e esse aceitou, o crédito de R\$ 450 milhões em dação em pagamento pela dívida de R\$ 3,8 bilhões. Na apuração do resultado, a SSP registrou uma receita de R\$ 3,35 bilhões;

(6) Em 31 de janeiro de 2011, a SSP baixou para o resultado, como despesa, todo o crédito a receber do Banco Panamericano registrado na conta denominada "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito Acionista", no valor de R\$ 3,8 bilhões.

A seguir, a autoridade fiscal passa a analisar a questão da dedutibilidade da baixa contábil desse ativo de R\$ 3,8 bilhões, para concluir que a SSP, equivocadamente, considerou-a dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Para tanto, promove a análise dos efeitos contábeis e fiscais de cada aporte individualmente, ou seja, (i) R\$ 2,3 bilhões no BP, em 2010, (ii) R\$ 200 milhões na Panamericano administradora, em 2010/2011 e (iii) R\$ 1,3 bilhões no BP, em 2011.

Ressalta que é necessário destacar os procedimentos contábeis adotados pelo BP quanto às inconsistências contábeis e à absorção de prejuízos acumulados, mediante débito na conta de sócios denominada "493.55.008.100.9 - Valores Recebidos de Acionistas", referente ao primeiro aporte de R\$ 2,3 bilhões, em 2010, e os reflexos pertinentes na controladora SSP.

Destaca que os ajustes das inconsistências contábeis resultaram, ao BP, um prejuízo acumulado maior do que o seu PL, e, consequentemente, um PL "negativo", na data de 30 de novembro de 2010. Porém, nessa mesma data, havia a conta passiva "493.55.008.100.9 - Valores Recebidos de Acionistas" com um saldo de R\$ 2,5 bilhões oriundo de aporte da controladora SSP. Essa conta passiva foi debitada, no valor de R\$ 2,3 bilhões, para fins de absorção de parte do prejuízo contábil do Banco, fazendo com que o PL voltasse a ser positivo em R\$ 339.256 mil (conforme o Balanço Publicado do BP em 22/02/2011).

Aduz o agente fiscal que após a absorção de prejuízos contábeis, a SSP procedeu à equivalência patrimonial, em 30 de novembro de 2010, que resultou no saldo de R\$ 126.440.696,30 na conta de investimento (participação de 37,27%), conforme apurado nos seus registros contábeis.

Sobre a absorção de prejuízos contábeis, mediante débito de conta de sócio/acionista, assevera que a jurisprudência administrativa firmou o entendimento de que não se trata de receita tributável (perdão de dívida), pois, tem a natureza de um aporte de capital, enquadrada no § 3º do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Informa a autoridade fiscal que a SSP, em seus esclarecimentos, sustentou que o aporte de R\$ 3,8 bilhões no BP, apesar de revestidos de todos os elementos de um aumento de capital e de todas as características que o ligam intrinsecamente à conta de investimento, formalmente não foi um aumento de capital para que os demais acionistas não fossem chamados a aportar recursos com desembolso equivalente a, aproximadamente, 35,54% de R\$3,8 bilhões. Entretanto, reconheceu a fiscalizada que, para que a essência prevaleça sobre a forma, é necessário dar a este aporte o tratamento econômico de aumento de capital.

Analisa o agente fiscal precedente do CARF que examinou os reflexos na controladora face a absorção de prejuízos na controlada.

Conclui que a absorção de prejuízos acumulados, mediante débito na conta de sócio, não representa um perdão de dívida, mas uma alteração da sua natureza jurídica na qual o credor cede a dívida por uma redução de prejuízos acumulados, ou seja, reduz a obrigação legal de reter lucros futuros dos sócios. Tal fato aumenta o patrimônio líquido da controlada de tal modo que se assemelha a um aporte de capital.

Passa a analisar os reflexos na controladora face o aporte de capital no BP. Assevera, então, o autuante:

“Em que pese toda a argumentação da SSP, percebe-se nitidamente que houve um erro contábil quanto ao reflexo na conta de investimento, face ao primeiro aporte de capital na investida de R\$ 2,3 bilhões, cuja conta não recebeu o devido incremento mediante a reclassificação de parcela da conta "Aporte para recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas", proporcionalmente à sua participação no capital social do BP.

De fato, ao permitir que o BP debitasse a conta de depósito de acionistas no passivo para absorver prejuízos contábeis, ocorreu uma alteração na natureza jurídica do referido crédito, ou seja, a SSP transmudou parcela dos seus direitos de crédito em direitos patrimoniais de sócio, não se caracterizando, portanto, como um perdão de dívida onde o credor teria que baixar o seu ativo diretamente ao resultado.

A absorção de prejuízos contábeis reduziu o saldo dessa conta e consequentemente houve um aumento do PL. Ao avaliar a conta de investimentos, em 30 de novembro de 2010 (poderia ser também em 31 de dezembro de 2010), a SSP apurou um resultado de equivalência patrimonial incrementado pelo valor de R\$ 857 milhões que corresponde à porcentagem de sua participação no capital social do BP, de 37,27%, sobre R\$ 2,3 bilhões. Esse incremento foi possível porque a SSP não reclassificou parcela do saldo da conta "1225101010002 - Aporte para recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas" para a adequada conta de investimentos no BP.

A falta dessa reclassificação constituiu em um evidente erro contábil, pois, note-se que o incremento no resultado de equivalência patrimonial de R\$ 857 milhões, não se justifica, pois, tal valor representa, na realidade, o aporte de capital realizado pela própria SSP, proporcionalmente à sua participação no capital social do BP. E ao mantê-lo no saldo da conta "1225101010002 - Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas", mesmo que por um breve período, a SSP manteve, indevidamente, um ativo cujo direito de crédito havia sido transmutado para direitos de sócio, optando por baixá-lo, em 31 de janeiro de 2011, juntamente com o saldo total de R\$ 3,8 bilhões, sob o argumento de que houvera perda de substância econômica ou alienação do investimento.

Na SSP, o lançamento contábil correto após a absorção do prejuízo contábil, mediante débito na conta de acionista, deveria ser o incremento da conta de investimento em contrapartida à baixa parcial da conta "1225101010002 - Aporte para recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas", no montante proporcional à sua participação no BP. Com esse procedimento, não haveria o incremento no resultado de equivalência patrimonial e, em contrapartida, não haveria também, o aumento da despesa decorrente da baixa desse ativo.

(...)

No presente caso, o valor do aporte de R\$ 2,3 bilhões reduziu o prejuízo acumulado no BP, apurado após os ajustes das inconsistências contábeis, em 30 de novembro de 2010. Ou seja, houve um aumento do PL, nessa mesma proporção, que saiu de uma situação de passivo a descoberto para um PL de R\$ 339.256 mil e, consequentemente, aumentou-se o saldo da conta de investimento de todos os acionistas, de acordo com a participação de cada investidor no capital social do BP.

Na SSP, o erro contábil pelo não incremento na conta de investimento, face ao aporte de capital na investida, distorceu o resultado da equivalência patrimonial na primeira avaliação ocorrida em novembro de 2010. Entretanto, essa distorção não tem efeito fiscal uma vez que o incremento no resultado, avaliado pelo MEP, não é computado no lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. Porém, o efeito fiscal ocorreu no momento em que a SSP baixou a conta "1225101010002 - Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas", em 31 de janeiro de 2011, considerando-a como despesa dedutível, indevidamente, pois, parte dessa conta deveria ter sido reclassificada para a conta de investimento."

A seguir, passa a definir o valor correto que deveria ser reclassificado da conta ativa "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas" para a conta de investimento, face ao **primeiro aporte de capital de R\$ 2,3 bilhões** no BP, em 2010, e as razões adicionais pertinentes.

Ressalta que, se o aporte de R\$ 2,3 bilhões resultasse efetivamente em um aumento da porcentagem de participação no capital social do BP, a favor da SSP, devidamente formalizado, e a consequente reclassificação desse valor para a conta de investimento, a investidora, ao avaliar o seu investimento pelo MEP, iria apurar uma perda de capital, em razão do PL da investida que passou de um passivo a descoberto, proveniente dos ajustes das inconsistências contábeis, para um saldo positivo de apenas R\$ 339 milhões, em 30 de novembro de 2010, classificável como resultado não operacional, não computável no lucro real nos termos do art. 428 do RIR/99.

Aduz que como não houve nenhuma alteração na porcentagem de participação no capital social do BP, apenas a parcela do aporte, proporcional à participação da SSP, deveria ser reclassificada da conta "Aporte para Recomposição Patrimonial — Depósito de Acionista" para a conta de investimento que, no caso, corresponde ao valor de R\$ 857.210.000,00 (37,27% do primeiro aporte de R\$ 2,3 bilhões).

Assevera que a falta dessa reclassificação constitui erro contábil e jamais poderia ser lançada diretamente ao resultado como despesa.

A fim de visualizar melhor o acréscimo do resultado de equivalência patrimonial de R\$ 857 milhões (ou redução do resultado negativo) na contabilidade da SSP, face ao erro contábil, segrega a movimentação dos valores que compõem o PL do BP, em 30 de novembro de 2010 (data da avaliação pelo MEP), com os ajustes das inconsistências contábeis e o resultado do período

Elabora quadro no qual demonstra que a diferença entre os saldos da conta de investimento no BP, antes dos ajustes e o final, corresponde a um resultado negativo de equivalência patrimonial de R\$ 466.836 mil (R\$ 126.440 - R\$ 593.276), incrementado pelo resultado de R\$ 857.210 mil.

Ressalta que se a parcela de R\$ 857.210 mil da conta "Aporte para Recomposição Patrimonial — Depósito de Acionista" tivesse sido reclassificada corretamente para a conta de investimento, o resultado negativo seria de R\$ 1.324.046 mil (R\$ 126.440 - R\$ 593.276 - R\$ 857.210) e não o valor de R\$ 466.836 mil.

Conclui que o resultado de equivalência patrimonial, no presente caso, foi incrementado, indevidamente, pelo resultado de R\$ 857 milhões, face ao erro contábil consubstanciado na falta do incremento na conta de investimento, antes da avaliação pelo MEP, da correta reclassificação contábil da conta "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionista", na parcela de responsabilidade da SSP no aporte de capital no BP (37,27% do aporte de R\$ 2,3 bilhões).

Em consequência desse erro contábil, a baixa integral do referido aporte, em 31 de janeiro de 2011, aumentou a conta de despesa em R\$ 857 milhões, considerada dedutível, indevidamente, sob a alegação, entre outras, de perda de substância econômica.

Assim, a reclassificação correta da conta de aporte para a conta de investimento não ensejaria um incremento no resultado de equivalência patrimonial e tampouco uma despesa ou perda patrimonial, quanto mais dedutível, nos termos do art. 299 do Decreto nº 3.000/99.

Portanto, informa o agente fiscal que a baixa de R\$ 857.210.000,00 (37,27% do primeiro aporte de R\$ 2,3 bilhões) deverá ser adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro do ano-calendário de 2011 (período findo em setembro, em razão de cisão parcial).

Quanto ao restante da baixa da conta do ativo denominado "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas", no valor de R\$ 1.442.790.000,00 (62,73% do primeiro aporte de R\$ 2,3 bilhões), ocorrida em 2011, esclarece a autoridade fiscal que também não pode ser considerada dedutível no lucro tributável, em síntese, pelas seguintes razões:

“(i) A SSP assumiu a responsabilidade integral pelo aporte de capital no BP, ou seja, pelos prejuízos deste, quando o Código Civil dispõe que, salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, o qual deve ser aplicado também no caso das sociedades por ações; a SSP alegou que os demais acionistas não foram chamados para que a Caixapar não aportasse recursos com desembolso equivalente a, aproximadamente, 35,54% de R\$ 3,8 bilhões ou não houvesse a diluição da participação dos acionistas minoritários e da própria Caixapar que, por valores significativos, adquiriu 49% do capital social votante e 35,54% do capital social total do Banco.

(ii) O valor de R\$ 1.442.790.000,00 (62,73 % de R\$ 2,3 bilhões) corresponde ao incremento no resultado de equivalência patrimonial dos demais investidores que avaliaram o seu investimento por este método, pois, eles não assumiram essa parcela que seria de sua responsabilidade e, portanto, foram beneficiados na medida em que não houve uma alteração na porcentagem de participação no capital social do BP, a favor da SSP, e, também, pela redução dos valores da obrigação de deduzir ou reter lucros futuros, na forma da legislação societária e do Estatuto Social do BP.

(iii) O aporte de capital de R\$ 1.442.790.000,00 deveria ser mantido no ativo por se tratar de um crédito exigível dos demais acionistas que não assumiram a parcela de sua responsabilidade proporcionalmente à sua participação no capital social do BP. A sua baixa, em caráter definitivo, sem nenhum procedimento de cobrança, administrativa ou judicial, e sem base contratual que dispusesse sobre os direitos e as obrigações entre as partes, tem as características de mera liberalidade, ou seja, uma transferência gratuita de recursos financeiros. A alegada perda de substância econômica não condiz com a nova realidade do Banco e as perspectivas operacionais futuras, em decorrência do próprio aporte, as demais medidas implementadas a partir de janeiro de 2011 e a entrada de novo acionista controlador.

(iv) Os danos causados ao BP pela acionista controladora, no caso, a SSP, assumidos ou reparados por esta, seja por imposição ou não de ação de acionistas prejudicados, face ao exercício abusivo ou não de poder, carecem de legitimidade quanto à sua dedutibilidade no lucro tributável da sociedade controladora, pois, são danos ou perdas oriundos de operações estranhas ao objeto social não só da controladora como de qualquer atividade empresarial.

(v) A operação de saneamento, e recomposição patrimonial do BP, assumida integralmente pela SSP, foi planejada mediante o compromisso de alienar o controle societário no BP, o qual, de fato, ocorreu em 31 de janeiro de 2011, por um crédito no valor de R\$ 450 milhões (R\$ 446 mi da SSP e R\$ 4 mi da BF Utilidades). É patente que essa operação não atendeu aos interesses da sociedade, pois, foram realizados dois aportes no total de R\$ 3,8 bilhões em uma empresa que estava em estado de insolvência para, em seguida, alienar a sua participação por um valor de R\$ 446 milhões.”

A seguir, informa a autoridade fiscal que o caso da Panamericano Administradora de Cartões de Crédito (“Administradora”) é idêntico ao do BP em relação ao primeiro aporte de R\$ 2,3 bilhões, pois ela também apresentou irregularidades contábeis e, em razão disso, recebeu um **aporte financeiro de R\$ 200 milhões** da controladora SSP, proveniente do FGC.

Referido valor foi, inicialmente, enviado ao Banco Panamericano, juntamente com o valor de R\$ 2,5 bilhões, em novembro de 2010, sendo que foi efetivamente transferido para a Administradora em 2011.

O agente fiscal elabora quadro no qual demonstra que seria apurado um resultado negativo de equivalência patrimonial de apenas R\$ 2.948.792,08 que corresponde à participação da SSP (61,88%) no prejuízo apurado pela Administradora no período de janeiro a agosto de 2011. Ademais, se a provisão para perdas não tivesse sido contabilizada, o ajuste no valor de R\$ 110.773.610,49 seria debitado na conta de resultado negativo de equivalência patrimonial, juntamente com o valor de R\$ 2.948.792,08, pois, haveria um saldo na conta de investimento de R\$ 123.760.000,00 cuja avaliação pelo MEP, em agosto de 2011, era de apenas R\$ 10.037.597,43.

Assevera que o valor de R\$ 123.760.000,00 (61,88% de R\$ 200 milhões) deveria ser incrementado na conta de investimento e não ser mantido no ativo para posterior baixa, em janeiro de 2011, como despesa dedutível.

Ressalta que essa situação é idêntica à verificada em relação ao valor de R\$ 857 milhões (37,27% de R\$ 2,3 bilhões) já explicitado anteriormente.

Destaca, todavia, a autoridade fiscal que a SSP, além da participação direta no capital social da Administradora, de 61,88%, detém ainda a quase totalidade do restante do capital social de forma indireta.

Com efeito, a SSP detém uma participação de 99,51% do capital social da BF Utilidades; e esta com a SSP detém 100% do capital social da Panamericano Serviços; e esta detém os outros 38,12% do capital social da Administradora.

Aduz que, em razão dessa participação indireta da SSP na Administradora, uma parte significativa do restante do aporte de capital de R\$ 76.240.000,00 (38,12% de R\$ 200 milhões) também deveria ser incrementada nas contas de investimento das controladas Panamericano Serviços e BF Utilidades, pois, tais participações são avaliadas pelo MEP e essas empresas, por sua vez, também foram beneficiadas pelo aumento do PL da Administradora, em razão da avaliação dos seus respectivos investimentos pelo MEP. Ressalta que não houve alteração da composição societária dessas empresas em decorrência do referido aporte.

Elabora quadro, no qual demonstra os valores que deveriam ser contabilizados na SSP nas contas de investimentos da Administradora, da Panamericano Serviços e da BF Utilidades em relação ao aporte de R\$ 200 milhões, que montam R\$ 199.802.004,70.

Conclui que o valor de R\$ 199.802.004,70 deveria ser reclassificado contabilmente da conta "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionistas" para as respectivas contas de investimento, e não ser lançado diretamente ao resultado como despesa dedutível.

Aduz que o restante do aporte, no valor de R\$ 197.995,30, também não pode ser considerado despesa dedutível, pois, se trata de assunção de aporte de responsabilidade de outro acionista, cuja fundamentação foi explicitada anteriormente em relação à baixa do aporte de R\$ 1.442.790.000,00.

Por fim, em relação à dedutibilidade da baixa do **aporte de R\$ 1,3 bilhão**, assevera o autor do procedimento fiscal que também não assiste razão à SSP, pois uma parcela dessa despesa não atende aos requisitos de normalidade ou usualidade admitidas pela legislação tributária, especialmente o art. 299 do RIR/99.

Aduz que, pelos mesmos fundamentos adotados anteriormente no tópico referente à baixa de R\$ 1.442.790.000,00 (62,73% de R\$ 2,3 bilhões), a responsabilidade dos demais acionistas neste segundo aporte equivale a R\$ 815.490.000,00 (62,73% de R\$ 1,3 bilhão), enquanto que a parcela de responsabilidade da SSP é de R\$ 484.510.000,00 (37,27% de R\$ 1,3 bilhão).

Informa que na mesma data de 31 de janeiro de 2011, a SSP alienou toda a sua participação societária no BP por R\$ 446 milhões, cujo saldo na conta de investimento, avaliado pelo MEP, do dia 31 de dezembro de 2010, era de R\$ 73.428.399,60.

Elabora quadro para demonstrar que, nessa alienação, a SSP obteve um ganho de R\$ 372.571.600,40

Assevera que, tendo em vista que a SSP aplicou no BP um valor de R\$ 484.510.000,00 e ofereceu à tributação o ganho de R\$ 372.571.600,40, obtido na alienação desse mesmo investimento, depreende-se que na determinação da parcela não dedutível da baixa do aporte de sua responsabilidade, o referido ganho deve ser considerado, e, no caso, essa parcela resulta em R\$ 111.938.399,60.

Conclui que, em relação à baixa do segundo aporte de R\$ 1,3 bilhão, o montante não dedutível corresponde a R\$ 927.428.399,60 (R\$ 111.938.399,60 + R\$ 815.490.000,00) por não atender aos requisitos de despesas necessárias e normais para a atividade empresarial, constituindo-se em infração à legislação fiscal, razão pela qual procedeu à recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período anual findo em setembro de 2011 (data da cisão parcial).

Assim, da baixa do **aporte total de R\$ 3,8 bilhões**, em 31 de janeiro de 2011, apenas a parcela de R\$ 372.571.600,40 pode ser considerada dedutível, **sendo não dedutível a parcela de R\$ 3.427.428.400,00**.

Elabora o seguinte quadro esquemático, com vistas à melhor visualização da infração fiscal:

Aportes de capital no BP e na Administradora		Infração Fiscal na SSP em 2011 - Baixa do ativo "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionista"	
Aporte de R\$ 3,8 bi enviado ao BP	Aporte de R\$ 2,3 bi no BP em 2010	R\$ 857.210.000,00: valor decorrente de erro contábil ao não ser incluído na conta de investimento (37,27% de participação no BP X R\$ 2,3 bi)	
		R\$ 1.442.790.000,00: valor decorrente de aporte de responsabilidade dos demais acionistas, mas, que foi assumido integralmente pela SSP.	
	R\$ 200 mi enviados à	R\$ 199.802.004,70: valor decorrente de erro contábil ao não ser incluído nas contas de investimento das controladas: Administradora, Panamericano Serviços e BF Utilidades, de acordo com a participação societária da S3P nessas empresas.	
	Administradora em 2011	R\$ 197.995,30: valor decorrente de aporte de responsabilidade dos demais acionistas, mas, que foi assumido integralmente pela SSP.	
	R\$ 1,3 bi enviados ao BP em 2011	Aporte de responsabilidade da	R\$ 111.938.399,60: valor não dedutível, acima do ganho registrado na venda da participação no BP.
		SSP: R\$484.510.000,00 (37,27% de R\$ 1,3 bilhão)	R\$ 372.571.600,40: valor dedutível da baixa do aporte de responsabilidade da SSP, equivalente ao ganho pela venda da participação no BP.
		R\$ 815.490.000,00: valor decorrente de aporte de responsabilidade dos demais acionistas, mas, que foi assumido integralmente pela SSP.	

3. INFRAÇÃO 3 - Falta de adição de baixa de valores relativos à diferença de CM do ano de 1990, entre o IPC e o BTNF, na base de cálculo da CSLL.

Nesse item, informou o agente fiscal que a SSP detinha na conta de investimento no Banco Panamericano (conta 1310101060027) o montante de R\$ 9.608.849,68 referente ao registro da diferença de correção monetária complementar de 1990 entre o IPC e o BTNF.

Em razão da venda de parcela do investimento à CAIXAPAR, em julho de 2010, a SSP procedeu à baixa parcial do saldo dessa conta, no montante de R\$ 7.194.130,40, o qual integrou, portanto, o custo do investimento baixado.

Esclarece que, em outra operação, em janeiro de 2011, a SSP alienou o restante do investimento ao Banco BTG Pactual, procedendo à baixa do saldo da referida conta, no valor de R\$ 2.414.719,28, o qual integrou, também, o custo do investimento baixado.

Ainda, a SSP detinha também uma pequena participação da Panamericana de Seguros S/A, cujo investimento foi baixado no dia 31 de julho de 2011. Havia também uma conta com saldo da diferença de correção monetária de 1990 entre o IPC e o BTNF no valor de R\$ 195.227,54, também baixado nessa data.

A autoridade fiscal, então, intimou a SSP a justificar a falta da adição das baixas da diferença da correção monetária complementar IPC/BTNF na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

A contribuinte alegou que “o valor baixado já foi tributado no ano em que foi procedida a correção das demonstrações financeiras, não havendo, portanto, necessidade de tributá-la uma segunda vez.”

O agente fiscal não acolheu o argumento do sujeito passivo, por entender que, no caso da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a aludida correção monetária complementar não gera efeitos fiscais, pois, a Lei nº 8.200, de 1991, não contemplou a dedução do saldo devedor e tampouco a tributação do saldo credor.

Cita precedentes e Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Conclui, então, a autoridade fiscal que as baixas das contas relativas à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF de 1990, nos valores de R\$ 7.194.130,40, em 2010, e R\$ 2.414.719,28 e R\$ 195.227,54, em 2011 (período findo em setembro, em decorrência de cisão parcial), por não terem sido computadas na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, configuram infração à legislação fiscal, razão pela qual procedeu à sua recomposição.

4. INFRAÇÃO 4 - Falta de adição de provisão com acréscimos moratórios de tributos *sub judice* na base de cálculo da CSLL.

Informa o agente fiscal que a SSP não adicionou nas bases de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido de 2009 e de 2010, os valores da atualização monetária dos "Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa", alegando falta de previsão legal de tal ajuste, por se tratar de um contas a pagar e não uma provisão.

Assevera, contudo, que, consoante entendimento da Receita Federal expresso na Solução de Divergência nº 9, de 2013, os tributos com exigibilidade suspensa, incluindo os acréscimos moratórios, têm o caráter de provisão não dedutível na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, procedeu à recomposição da base de cálculo da CSLL dos anos de 2009 e 2010, adicionando os valores contabilizados a título de variação monetária passiva de R\$ 852.743,31 e R\$ 221.985,54, respectivamente.

Por fim, esclarece o agente fiscal que, considerando que em 2011 houve a reversão das contingências fiscais contabilizadas, precedeu ao ajuste (exclusão) na recomposição da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, desse ano, dos valores ora adicionados, ressaltando que não houve a postergação do pagamento da contribuição, pois que nesse ano foi declarada base de cálculo negativa.

5. INFRAÇÃO 5 - Falta de pagamento mensal da estimativa do IRPJ e da CSLL. Incidência de multa isolada.

Nesse item, informa a autoridade fiscal que nos anos-calendário de 2009 a 2011, a SSP optou pela apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ou seja, optou pelo pagamento mensal do imposto e da contribuição social determinados sobre base de cálculo estimada representada pela receita bruta e acréscimos e/ou balanço/balancete de suspensão ou redução.

Assim, considerando as infrações anteriores (1 a 4) apuradas, recompôs as bases mensais da estimativa do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido, em função do balanço ou balancete de suspensão ou redução, a partir da DIPJ dos anos-calendário de 2009 a 2011, e procedeu à apuração dos valores da estimativa mensal, não recolhidos, sobre os quais incidiu a multa isolada de 50%, com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Esclarece que, no caso da estimativa do IRPJ, apurou falta de pagamento no mês de janeiro de 2011 e, no da CSLL, nos meses de julho de 2010 e janeiro de 2011, conforme demonstrativos, que indicam os valores não pagos e as respectivas multas isoladas lançadas de ofício.

II. DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A foi cientificada dos autos de infração em 07/05/2014 e deu entrada em sua impugnação em 05/06/2014 (5.628/5.664).

Em sua peça de defesa, a impugnante deduz, em síntese, as seguintes razões de defesa.

DAS PRELIMINARES

1. Da preliminar de nulidade dos autos de infração por falta de indicação clara das infrações

Alega a impugnante que, especificamente com relação à chamada “Infração 2”, os autos de infração contém vícios e nulidades gravíssimos e insanáveis.

Segundo a suplicante, o agente fiscal desconsiderou a natureza das operações realizadas para mencionar, de forma genérica, que a autuada não poderia ter deduzido os valores correspondentes à baixa contábil de um ativo contabilizado em razão dos aportes realizados no Banco Panamericano.

Assevera que, em nenhum momento há indicação, de forma clara e precisa, dos motivos pelos quais o tratamento fiscal dado pela impugnante ao aporte e subsequente baixa estaria em desacordo com as normas vigentes.

Alega que a narrativa feita é confusa, pois a Fiscalização (i) primeiro indica um precedente administrativo de um caso que em nada se assemelha à presente discussão; (ii) em seguida menciona que haveria um suposto erro contábil, mas sem apresentar qualquer justificativa; e (iii) enfim, afirma que nenhum dos dispositivos legais invocados pela contribuinte em sede de esclarecimentos prestados durante o procedimento de Fiscalização seriam aplicáveis ao caso concreto dos autos, mas o faz sem sequer indicar quais artigos seriam, então, aplicáveis em sua interpretação.

Aduz que, diante de tamanha confusão fica impossível compreender exatamente qual acusação é feita e, mais do que isso, qual o fundamento legal da acusação apresentada, caracterizando afronta ao direito de defesa da requerente.

Cita precedente do CARF, que, em caso semelhante, teria anulado o auto de infração, mesmo tendo o contribuinte apresentado defesa com relação ao mérito do lançamento.

2. Da preliminar de nulidade dos autos de infração por falta de fundamentação para alegação do erro contábil

Ainda em preliminar, sustenta a impugnante que o agente fiscal utiliza a expressão "erro contábil" pelo menos 8 (oito) vezes ao longo do Termo de Verificação Fiscal, mas não faz nenhuma referência a Pronunciamentos Técnicos do Conselho Federal de Contabilidade, ou mesmo a qualquer Instrução CVM.

Alega que os únicos fundamentos contábeis que a Fiscalização utiliza para fundamentar a sua alegação de "erro" se traduzem em: (a) uma manifestação isolada, constante de um único precedente do CARF, no qual a questão da reclassificação sequer foi analisada; e (b) um exemplo daquilo que a Fiscalização acredita ser a interpretação correta de regras fiscais e contábeis que, contudo, não foram expressamente indicadas no TVF.

Aponta precedente do CARF que não teria validado procedimento como o dos autos, em que não estaria presente a indicação dos motivos pelos quais o posicionamento da Fiscalização deveria ser adotado em detrimento daquele utilizado pelo contribuinte.

DO MÉRITO

No mérito, em síntese, são as seguintes as razões de defesa.

1. Da falta de adição no LALUR e na base de cálculo da CSLL do ano de 2011, de deságios obtidos na aquisição de investimentos em razão da sua liquidação

Nesse item, ressalta a impugnante que, em conformidade com o art. 426 do RIR/99, o deságio não realizado até a alienação não impactará a apuração do eventual ganho de capital, de forma que se tribute apenas o efetivo resultado (ganho ou perda) apurado na baixa do investimento.

Nesse sentido, no momento da alienação do investimento, as parcelas correspondentes aos deságios nas aquisições do BP passaram a compor o resultado do período e foram devidamente tributadas (como lucro líquido).

Assim, insurge-se contra a exigência fiscal, pois:

“Admitir a adição pretendida pela D. Fiscalização implicaria em onerar os mesmos valores duplamente: por meio da apuração do lucro líquido e também com sua adição à base fiscal.

Vale destacar que não se discute aqui que o deságio seja tributável, mas apenas que na baixa do investimento alienado, este valor já foi computado no lucro líquido do período, sendo improcedente, portanto, a adição realizada pela D. Fiscalização.

Ademais, ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas a título de argumentação, a Requerente ressalta que eventual ajuste decorrente da adição dos deságios em discussão para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo de CSLL representará mero ajuste no montante apurado de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL do período.”

2. Da dedução indevida de baixa de aporte de capital. Reflexo na conta de investimento face ao aporte de capital. Apuração incorreta do resultado de equivalência patrimonial. Assunção de aporte de capital de responsabilidade dos demais acionistas.

Nesse item, destaca inicialmente a impugnante os seguintes aspectos relacionados ao aporte de capital no Banco Panamericano:

(1) O BACEN, com fundamento no artigo 5º da Lei nº 9.447, de 1997, determinou a implementação do plano de regularização patrimonial nos moldes da Resolução nº 3.398, de 2006, que a SSP, na qualidade de controladora do Panamericano, já estava discutindo junto ao FGC desde o mês anterior;

(2) Nos exatos termos aprovados pelo BACEN, e negociados pela impugnante com o FGC, em 05/11/2010 o Fundo entregou ao Panamericano (por conta e ordem da SSP) o montante de R\$ 2,5 bilhões que haviam sido captados pela SSP por meio da subscrição de Debêntures emitidas em vista dessa finalidade específica.;

(3) Nos termos do Fato Relevante publicado pelo BP em 09/11/2010, tal aporte se destinava a restabelecer o "pleno equilíbrio patrimonial e ampliar a liquidez operacional da instituição", sem alterar a participação dos demais acionistas no BP, sendo essa uma premissa do negócio e uma exigência do BACEN;

(4) Em vista das premissas estabelecidas pelo BACEN e pelo FGC, o BP contabilizou os valores recebidos em conta de "Depósito de Acionista" - dada a natureza do "Aporte", conforme expressamente previsto no Instrumento Particular de Assunção Recíproca de Obrigações celebrado com o FGC em 5/11/2010, nos termos em aprovados pelo BACEN ("Contrato FGC"), e procedeu ao tratamento fiscal cabível à espécie, aplicando-se o §2º do artigo 509 do RIR/99".

(5) Passados menos de dois meses, e ainda nesse cenário de urgência e instabilidade, em 31/01/2011, após a identificação de irregularidades adicionais no BP, a SSP obteve um novo financiamento do FGC, dessa vez por meio de um contrato de mútuo, no montante de R\$ 1,3 bilhão, também aportados diretamente no BP. Tais valores foram entregues ao BP por meio de novo aporte em conta de "depósito de acionista," de maneira consentânea às premissas estabelecidas em novembro de 2010 pelo FGC e pelo BACEN, e em cumprimento às previsões contratuais específicas nesse sentido.

A seguir, aponta a suplicante falhas conceituais que teriam sido cometidas pela Fiscalização, ao proceder à aludida reclassificação contábil:

(1) A Fiscalização insiste que a SSP teria cometido um "erro contábil," mas apresenta apenas conjecturas e argumentos de autoridade ao invés de propriamente indicar qual regra jurídica ou contábil específica que a SSP teria deixado de aplicar, ou teria aplicado incorretamente.

(2) O aumento do capital social de uma sociedade anônima é ato solene e formal, que, nos termos do artigo 166 da Lei nº 6.404/76, depende de aprovação dos acionistas representando pelo menos 51% do capital em assembleia geral convocada para essa finalidade específica, o que de fato não ocorreu, e, no caso específico de uma instituição financeira, como o Panamericano, de aprovação prévia do BACEN, nos termos da alínea "f" do inciso X do artigo 10, da Lei nº 4.595/64, o que novamente de fato não ocorreu.

(3) Os contratos celebrados entre a SSP e o FGC (que é terceiro sem qualquer vínculo com a SSP, e que não tinha nenhum interesse patrimonial nas operações próprias da SSP) contém previsão expressa no sentido de a SSP dever (i) arcar sozinha com a recomposição do patrimônio líquido do Panamericano, e (ii) estar obrigada a fazê-lo de uma maneira específica, mediante aporte em conta de Depósito de Acionista, e sem aumento do capital social do Panamericano para não ocasionar diluição dos demais acionistas, dentre os quais se incluía principalmente a CAIXAPAR, com participação de 36,56%.

(4) Não constam dos autos quaisquer contratos, manifestações, autorizações ou documentos escritos que pudessem ter sido trocados entre SSP e os demais acionistas do BP, no qual esses acionistas de alguma maneira autorizem ou solicitem que a SSP faça qualquer aporte no BP em nome deles.

(5) A farta evidencia documental no sentido de o BACEN e o FGC terem compelido a SSP a reconhecer a recomposição da totalidade das inconsistências apuradas no BP como uma obrigação exclusiva sua não representa suporte jurídico adequado para fazer surgir um direito de crédito da SSP contra qualquer acionista do BP e, muito menos, subsidiar uma cobrança judicial com relação à parcela proporcional do Aporte no BP.

Aduz a impugnante que teve o cuidado de consultar uma das maiores autoridades brasileiras em contabilidade, na pessoa do Professor Nelson Carvalho, que, após análise cuidadosa da escrita contábil da SSP, e dos documentos que deram origem, aos lançamentos questionados pela Fiscalização, elaborou parecer específico sobre a questão da contabilização do Aporte BP e Dedução do Aporte BP, que anexa.

O referido parecer corrobora o procedimento adotado pela SSP.

Assevera suplicante que o Aporte BP constitui um "ativo especial" que, na interpretação adotada pelo PN CST nº 04/81, e diversos precedentes do CARF, equivale a um "aporte de capital pelo sócio", mas sem com ele se confundir.

Segundo a impugnante, essa natureza especial do ativo "Aporte BP" é fundamental, pois, tal ativo essencialmente reúne todas as características necessárias para receber o mesmo tratamento aplicável a um aumento de capital, conforme interpretação adotada pelo PN CST nº 4/81 e pelos precedentes administrativos que cita.

Assim, tendo em vista que a melhor técnica contábil se orienta para a equiparação do ativo especial representado pelo Aporte BP como desdobramento do investimento mantido pela SSP no BP, por decorrência lógica tem-se também o tratamento fiscal dado à Dedução do Aporte BP como correto e adequado, tendo em vista que o histórico dos fatos relatados acima evidencia a circunstância de o Aporte BP estar intrinsecamente ligado ao investimento da SSP no BP, sendo, portanto, correto e razoável proceder à baixa desse ativo (e à consequente Dedução do Aporte BP) no momento da venda dessa participação acionária ao Banco BTG, nos termos do artigo 426 do RIR/99.

Sustenta a impugnante, *ad argumentandum tantum*, que o Aporte BP não poderia ser considerado outra coisa senão uma despesa necessária, dedutível nos termos do artigo 299 do RIR/99, que a SSP teria incorrido parte em 2010 e parte em 2011.

Ressalta que, nos termos do artigo 1º da Lei nº 6.024/74, o Banco Central do Brasil poderá decretar intervenção em qualquer instituição financeira pública ou privada na hipótese de ser verificado *"prejuízo, decorrente da má administração, que sujeite a riscos os seus credores,"* e que, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.447/97 e artigo 36 da Lei nº 6.024/76, tal medida acarretará, ainda, a indisponibilidade de todos os bens dos controladores da instituição financeira objeto de intervenção, bem como sua responsabilidade solidária com relação às *"obrigações por esta assumidas (...) independentemente de apuração de dolo ou culpa."*

Assevera que, ainda que os demais acionistas do BP possam, talvez, eventualmente ter auferido algum benefício contábil pelo Aporte BP, é fato que o principal beneficiado por essa medida foi a própria SSP, pois, caso assim não fosse, certamente seria responsabilizada por 100% das irregularidades apuradas no BP, bem como estaria sujeita à indisponibilidade de todos os seus bens e responsabilização solidária até a conclusão do processo de intervenção ou liquidação extrajudicial daquela instituição.

Aduz que o "negócio jurídico" a ser tomado como parâmetro para aferição de normalidade, usualidade, e necessidade, é a "capitalização de uma instituição financeira prestes a ser decretada insolvente".

Passa, então, a impugnante a demonstrar a presença dos referidos requisitos, com o intuito de comprovar que a realização dos aportes constitui despesa dedutível para fins da apuração do IRPJ e da CSLL, na forma do artigo 299 do RIR/99.

A seguir, ainda apenas para argumentar, requer então sejam consideradas como despesas dedutíveis, também nos termos do artigo 299 do RIR/99, incorridas para fins de indenização do próprio Panamericano (na parte que atribuível à SSP), ou, então, dos demais acionistas (na parte restante).

3. Da falta de adição de baixa de valores relativos à diferença de CM do ano de 1990, entre o IPC e o BTNF, na base de cálculo da CSLL

Nesse item, alega a suplicante que o valor deduzido da base de cálculo da CSLL já havia sido tributado no ano em que foi procedida a correção das demonstrações financeiras.

Assim, a exigência fiscal implicaria em tributar uma segunda vez valores que já foram tributados e, portanto, deve ser cancelada.

4. Da falta de adição de provisão com acréscimos moratórios de tributos *sub judice* na base de cálculo da CSLL

Nesse tema, sustenta a impugnante que a regra específica de indedutibilidade, no regime de competência, dos tributos com a exigibilidade suspensa contida no art. 41, §1º, da Lei nº. 8.981/95, não se aplica à CSLL e, portanto, não há previsão legal que vede expressamente as deduções efetuadas pela autuada.

Aduz que não procede o entendimento da autoridade fiscal de que os tributos com exigibilidade suspensa deveriam ser considerados provisões e, como tal, supostamente não poderiam ser deduzidos no regime de competência, mas tão somente quando efetivamente pagos.

Argumenta que os tributos com exigibilidade suspensa são obrigações já conhecidas e devidas, decorrentes de lei, e, como consequência disso, são, na realidade, despesas registradas como obrigações a pagar, sob o regime de competência.

Cita precedente do CARF que teria reconhecido a dedutibilidade dessa despesa na base de cálculo da CSLL.

Ademais, *ad argumentandum tantum*, destaca que:

“(...) ainda que prevaleça o entendimento da D. Fiscalização de que os mencionados encargos são indedutíveis para fins da CSLL, esta indedutibilidade é apenas temporária. Isso porque, em 2011, os tributos e os respectivos acréscimos moratórios foram revertidos contabilmente, gerando receita tributável naquele ano-calendário. Com isso, considerando que tais valores foram oferecidos à tributação, não merece ser mantida a glosa efetuada pela D. Fiscalização.”

5. Da falta de pagamento mensal da estimativa do IRPJ e da CSLL. Incidência de multa isolada

Nesse último tópico, a impugnante ressalta que os valores referentes às estimativas mensais supostamente devidas apenas foram apurados em razão da recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL efetuadas pela própria fiscalização e em decorrência das demais infrações apuradas.

Sustenta que o procedimento adotado pela Fiscalização está equivocado e não merece ser mantido na medida em que impôs à contribuinte duas punições distintas em razão de uma única conduta (qual seja, o suposto não recolhimento dos aludidos tributos).

Cita precedentes do CARF que teriam reconhecido ser incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício.

Pede o cancelamento dos autos de infração ou, subsidiariamente, *“seja determinada a exclusão dos juros sobre o valor das multas mantidas.”*

É o relatório.

Da análise da acusação em confronto com as alegações da impugnação a Delegacia de Julgamento considerou improcedente a impugnação e manteve, na íntegra, a autuação lavrada.

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual apresenta as seguintes alegações:

1) Alega que a operação foi realizada de acordo com as determinações do BACEN e FGC; Que o aporte foi feito por meio da SPP para que não houvesse prejuízo aos outros acionistas do BP, que não sofreram ganho nem perda com a operação;

NULIDADES: a) Falta de indicação clara das supostas infrações cometidas. Alega que apesar de extenso, o relatório não é preciso ao indicar o fundamento jurídico que determina a infração à legislação quanto ao procedimento adotado pelo recorrente.

NULIDADES: b) Falta de fundamentação para alegação de erro contábil. Alega não ter ocorrido a demonstração clara e precisa da regra contábil que não tenha sido mal aplicada pela empresa. Alega que faltou à fiscalização a demonstração da regra infringida e a de que o posicionamento da fiscalização seria o adequado.

MÉRITO.

a) Correta Contabilização e baixa do ativo

77. Primeiro, nem a D. Fiscalização (no TVF) e nem a DRJ/BSB (no v. Acórdão recorrido) indicaram qual seria a regra jurídica ou contábil **específica** (ou interpretação "correta" de regra jurídica ou contábil **específica**) que, aplicada ao caso dos autos, ensejaria a referida reclassificação contábil do Aporte BP que foi exigida da Requerente. Ou seja, conforme indicado acima, a D. Fiscalização alega, e a DRJ/BSB insiste, que a Requerente teria cometido um "erro contábil," mas ambas apresentam apenas conjecturas e argumentos de autoridade ao invés de propriamente indicar qual regra jurídica ou contábil **específica** a Requerente teria deixado de aplicar, ou teria aplicado de maneira incorreta.

78. Segundo, o aumento do capital social de uma sociedade anônima é um ato solene e formal, que, nos termos do artigo 166 da Lei nº 6.404/76, depende de aprovação dos acionistas representando pelo menos 51% do capital em assembleia geral convocada para essa finalidade específica, o que de fato **não ocorreu**, e, no caso específico de uma instituição financeira, como o Panamericano, de aprovação prévia do BACEN, nos termos da alínea "f" do inciso X do artigo 10, da Lei nº 4.595/64, o que novamente de fato **não ocorreu**.

80. Terceiro, os Contratos celebrados entre a Requerente e o FGC (que é terceiro sem qualquer vínculo com a Requerente, e que não tinha nenhum interesse patrimonial nas operações próprias da Requerente) contém previsão expressa no sentido de a

Requerente dever **(i) arcar sozinha** com a recomposição do patrimônio líquido do Panamericano, e **(ii) estar obrigada a fazê-lo de uma maneira específica, mediante aporte em conta de Depósito de Acionista**, e sem aumento do capital social do Panamericano para não ocasionar diluição dos demais acionistas, dentre os quais se incluía principalmente a Caixa Participações S.A., então com participação de 36,56%.

82. Por fim, em quarto lugar, não consta dos autos (até mesmo porque não existem) quaisquer contratos, manifestações, autorizações ou documentos escritos que pudessem ter sido trocados entre Requerente e os demais acionistas do Panamericano no qual esses acionistas de alguma maneira autorizem ou solicitem que a Requerente faça qualquer aporte no Panamericano em nome deles.

83. Pelo contrário, pois, o que existe é farta evidência documental no sentido de o BACEN e o FGC terem compelido a Requerente a reconhecer a recomposição patrimonial do Panamericano como uma obrigação **exclusiva** sua, o que, no entender da Requerente, não representa suporte jurídico adequado para fazer surgir um direito de crédito da Requerente contra qualquer acionista do Panamericano que seja e, muito menos, subsidiar uma cobrança judicial com relação à parcela proporcional do Aporte BP, como sugere a D. Fiscalização às fls. 58/59 do TVF.

91. Essa natureza especial do ativo "Aporte BP" é fundamental, e demanda aprofundamento, pois, tal ativo essencialmente reúne todas as características necessárias para receber o mesmo tratamento aplicável a um aumento de capital (mas sem com ele se confundir, por ausência de cumprimento das formalidades necessárias), conforme interpretação adotada pelo PN CST nº 4/81 e pelos precedentes administrativos descritos acima, bem como expressa e textualmente reconhecido pela D. Fiscalização nas fls. 38/39 do TVF.

92. Assim, tendo em vista que a melhor técnica contábil se orienta para a equiparação do ativo especial representado pelo Aporte BP como elemento intrínseco do investimento mantido pela Requerente no Panamericano, e que não existe outra classificação mais adequada para o referido aporte, como demonstrado acima, a Requerente tem sua contabilização e baixa por correta e adequada.

Trecho da conclusão do Parecer do Professor Nelson Carvalho

47. Diante desta realidade, entendemos adequado o tratamento contábil dos recursos aportados pela SSPSA no BPSA reconhecendo-lhes a natureza de ativo (de SSPSA). Isso porque restam presentes os três elementos para a sua caracterização: (7) a existência de controle dos recursos; (ii) a vinculação do benefício a uma transação passada e (777) a provável existência de futuros benefícios econômicos."

b. Obrigação de recompor o patrimônio do Banco Panamericano

103. Assim, ainda que os demais acionistas do Panamericano possam, talvez, ter auferido algum benefício contábil pelo Aporte BP, é fato que o principal beneficiado por essa medida (imposta pelo BACEN, conforme item 6 do doe. nº 9 da Impugnação), foi a própria Requerente, pois, caso assim não fosse, certamente seria responsabilizada por 100% das irregularidades apuradas no Panamericano, bem como estaria sujeita à indisponibilidade de todos os seus bens e responsabilização

solidária até a conclusão do processo de intervenção ou liquidação extrajudicial daquela instituição.

105. Assim, não se cabendo falar em participação dos minoritários na recomposição patrimonial do Panamericano, de igual maneira não se cabe cogitar de eventual direito de crédito da Requerente em face destes, como bem reconheceu o próprio Acórdão recorrido.

B.2. Normalidade, Usualidade e Necessidade do Desembolso

Apresente em seu benefício, os argumentos que entende aplicáveis ao caso para caracterizar a possibilidade de dedução da despesa na apuração do resultado.

(a) normal: muito embora não exista um parâmetro objetivo para auferir a normalidade de uma despesa com a recomposição patrimonial de uma instituição financeira deficitária, é no mínimo razoável considerar que os valores desembolsados com o beneplácito e supervisão do Banco Central do Brasil e do FGC para fazer frente a prejuízos dessa natureza. Em outras palavras, claramente não se trata, aqui, de um aporte em valor muito superior ao necessário;

(b) usual: de maneira semelhante, também é no mínimo razoável considerar que o aporte realizado seja algo habitual dentro da circunstância especial de resgate de uma instituição financeira deficitária, até mesmo porque a lei obriga os controladores a assim proceder, sob pena de serem compelidos a fazê-lo pelo Banco Central do Brasil. Portanto, uma vez verificada a ameaça de insolvência, não há nada de conceitualmente extraordinário na circunstância de seu controlador ser chamado a restabelecer a sua solvência; e

(c) necessária: por fim, parece óbvio que a realização de desembolsos previstos em contratos (/e. os Contratos) celebrados junto a terceiros independentes (/e. FGC) por determinação do agente público regulador do sistema bancário, sob pena de responsabilização solidária, indisponibilidade de bens, e possível falência, em caso de recusa, representa um gasto conceitualmente necessário para o desenvolvimento das atividades da Requerente (que, convém ressaltar, **é uma sociedade holding**) e, portanto, para a manutenção da fonte produtora de seus rendimentos (/e. detenção de participações societárias).

109. Assim, não sendo o caso de reconhecer os efeitos contábeis e fiscais da Dedução do Aporte BP, na forma descrita na seção anterior, a Requerente requer que as prestações identificadas como o Aporte BP sejam ao menos reconhecidas como despesas contratuais dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL quando de sua realização.

115. Assim, verifica-se, em sede de argumentação subsidiária, que a realização dos Aportes BP também poderia ser entendida como um pagamento a título de "indenização" ou "acordo extrajudicial," ambos os quais plenamente dedutíveis como despesas operacionais (contanto que não relacionados a multas regulatórias punitivas, o que **não** é o caso dos autos), a ensejar o cancelamento dos Autos de Infração na forma em que lavrados.

OUTRAS INFRAÇÕES:

1. Falta de adição dos deságios quando da alienação de investimentos

118. De acordo com a autuação, foram gerados deságios nas aquisições de ações de emissão do BP, nos valores de R\$ 953.971,20 em 10.11.2009 e de R\$ 41.073.547,36 em 17.11.2010.

119. No entender da D. Fiscalização, estes deságios deveriam ter sido oferecidos à tributação para fins do lucro real e da base de cálculo de CSLL no ano-calendário de 2011, quando o investimento no BP foi alienado, reduzindo o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL daquele período. Como fundamento às suas alegações, a D. Fiscalização indicou os artigos 385 e 391 do RIR/99:

121. DD. Julgadores, em que pese esse entendimento, é preciso também considerar as disposições do artigo 426 do RIR/999 que determina que, no caso de liquidação ou alienação do investimento adquirido com ágio ou deságio, o valor do ágio/deságio deve ser adicionado ao valor patrimonial da participação (independentemente da amortização contábil do ágio) para fins de apuração do ganho ou perda de capital decorrente da liquidação ou alienação do investimento.

122. Nesse contexto, nos termos dos dispositivos legais indicados acima, o deságio não realizado até a alienação não impactará a apuração do eventual ganho de capital, de forma que se tribute apenas o efetivo resultado (ganho ou perda) apurado na baixa do investimento.

123. No momento da alienação do investimento, as parcelas correspondentes aos deságios nas aquisições do BP passaram a compor o resultado do período e foram devidamente tributadas (como lucro líquido).

124. Admitir a adição pretendida pela D. Fiscalização implicaria em onerar os mesmos valores duplamente: por meio da apuração do lucro líquido e também com sua adição à base fiscal.

B. Falta de adição de baixa de valores da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF na base da CSLL

128. Em síntese, a Requerente detinha, na conta de investimentos no Panamericano, o montante de R\$ 9.608.849,68 (nove milhões, seiscentos e oito mil, oitocentos e quarenta e nove reais e sessenta e oito centavos) decorrentes da correção monetária complementar de 1990, apurada pela diferença entre o IPC e o BTNF.

132. Em que pese o entendimento do V. Acórdão recorrido, o fato é que o valor deduzido da base de cálculo da CSLL já havia sido tributado no ano em que foi procedida a correção das demonstrações financeiras. Assim, a exigência da D. Fiscalização implicaria em tributar uma segunda vez valores que já foram tributados e, portanto, deve ser cancelada.

C. Falta de adição na base de cálculo da CSLL de provisão comacrécimos moratórios de tributos com exigibilidade suspensa

134. No entender da D. Fiscalização, os tributos com exigibilidade suspensa, incluindo os acréscimos moratórios, "tem o caráter de provisão não dedutível na determinação da base de cálculo da CSL" pois "não gozam de certeza e liquidez absoluta," o que foi repetido pelo v. Acórdão recorrido ao afirmar que:

" (. . .) os tributos com exigibilidade suspensa contabilizados em conta de passivo têm o caráter de provisão, por não possuírem o grau de certeza necessário à configuração das obrigações."

137. Na determinação do lucro real - base de cálculo do IRPJ - essa vedação é expressa e encontra-se atualmente disciplinada pelo artigo 41 da Lei nº 8.981, de 20.1.1995 ("Lei nº 8.981/95")

145. Dessa forma, temos que a regra específica de ineditibilidade, no regime de competência, dos tributos com a exigibilidade suspensa contida no art. 41, §1º, da Lei nº. 8.981/95, não se aplica à CSLL e, portanto, não há previsão legal que vede expressamente as deduções efetuadas pela Recorrente.

146. Nesse cenário, admitir a inclusão desses valores na base de cálculo da CSLL, no limite, implicaria em uma majoração da referida contribuição sem previsão legal expressa, o que, por si só enseja o cancelamento integral da autuação em referência, sob pena de violação ao próprio princípio da legalidade tributária, previsto nos artigos 150, I, da CF e 97, inciso I I, do CTN.

148. Os tributos com exigibilidade suspensa são obrigações já conhecidas e devidas, decorrentes de lei, e, como consequência disso, são, na realidade, despesas registradas como obrigações a pagar, sob o regime de competência.

149. Assim, não há que se falar que a incerteza que permeia um tributo com exigibilidade suspensa seria passível de enquadrá-lo no conceito de provisão. É importante ter em mente que, uma vez editada a norma e ocorrido o fato gerador, surge em definitivo a obrigação e o respectivo crédito tributário, nos exatos termos no §1º do artigo 113 do CTN

150. Eventuais discussões sobre a validade de normas não têm o condão de afetar o nascimento da obrigação tributária e tampouco a existência da **dívida**, apenas postergam eventualmente o seu pagamento em razão da suspensão da exigibilidade do crédito.

151. Assim, enquanto a exigibilidade do tributo estiver suspensa, a lei determina que o mesmo é devido, o que o caracteriza como uma **despesa incorrida** e não como simples provisão. Nesse sentido, se manifestou **HUGO DE BRITO MACHADO**, *in verbis*:

153. Diante do exposto, resta evidenciado que as despesas relacionadas aos acréscimos moratórios relativos aos tributos com exigibilidade suspensa não possuem natureza de provisão. Dessa forma, considerando que não há previsão legal que vede expressamente as deduções efetuadas pela Requerente, a exigência relacionada à 4 a infração identificada pela D. Fiscalização deve ser integralmente cancelada.

154. Por fim, vale destacar que ainda que prevaleça o entendimento da D. Fiscalização de que os mencionados encargos são ineditíveis para fins da CSLL, esta ineditibilidade é apenas temporária. Isso porque, em 2011, os tributos e os respectivos acréscimos moratórios foram revertidos contabilmente, gerando receita tributável naquele ano-calendário. Com isso, considerando que tais valores foram oferecidos à tributação, não merece ser mantida a glosa efetuada pela D. Fiscalização.

D. Aplicação de multa isolada em decorrência da falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL

Finalmente, neste ponto do recurso, aponta e apresenta diversos precedentes no sentido de ser impossível a aplicação da multa isolada por falta de pagamento por estimativa.

DAS CONTRARAZÕES AO RECURSO VOLUNTÁRIO

A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário por meio do memorial de fls. 6133/6161, no qual concorda com os termos da análise promovida pela Delegacia de Julgamento e, repisando os argumentos da acusação e da Decisão de Piso, protesta pela manutenção da autuação em sua integralidade.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Iniciemos com a análise das preliminares levantadas pelo recorrente:

NULIDADES: a) Falta de indicação clara das supostas infrações cometidas.

Com relação a esta nulidade apontada, entendo não assistir razão ao recorrente. A descrição dos fatos é longa e os fatos que levaram à autuação da empresa decorrem de diversas informações contábeis que o fiscal informa que a empresa deveria ter procedido para atender às normas contábeis.

Entretanto, não nos parece ter ocorrido cerceamento de direito de defesa no caso específico. Ora, desde o início do TVF o fiscal já indica que a autuação decorre da impossibilidade de dedução, como despesa do exercício, dos valores que se referem à finalização da operação de crédito para recomposição patrimonial do Banco Panamericano e a alienação da respectiva participação ao BTG Pactual com a consequente dação em pagamento do contrato de alienação ao FGC para quitação dos valores obtidos junto àquele fundo.

Ou seja, a defesa da empresa, em que pese a complexidade das operações realizadas e a sua investigação pela fiscalização, se resumiria a demonstrar de forma fundamentada, que os lançamentos realizados à conta de despesa do exercício possuíam fundamento jurídico.

Assim, demonstra-se que não se verifica a nulidade apontada, vez que os fundamentos apontados pela fiscalização permitem entender o fato apontado como irregular e, em consequência apresentar as suas justificativas. O fato de a defesa ter de envidar esforços para contestar os argumentos levantados pela acusação não importa em cerceamento do direito de defesa quando resta bastante claro o fundamento factual e jurídico que levou à glosa das despesas deduzidas pela empresa.

Assim, entendo por rejeitar esta preliminar.

NULIDADES: b) Falta de fundamentação para alegação de erro contábil

Novamente nesta preliminar a recorrente alega que a fiscalização não apresentou indicação clara da regra contábil que alega ter sido infringida pela empresa. Em suas alegações informa que os precedentes apresentados não se relacionam ao caso e que a fiscalização não indicou qualquer pronunciamento contábil ou norma da CVM que tenha sido contrariada. Mais ainda, informa que a fiscalização também não demonstrou os fundamentos que demonstram que seu entendimento é o correto sobre a matéria.

Novamente em se tratando de análise de nulidade, para que essa se demonstre é necessário que haja um fundado prejuízo ao direito de defesa do recorrente. Veja-se os precedentes do CARF neste sentido.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2001 NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DEFICIENTE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Inexiste a alegada deficiência de fundamentação se o relatório fiscal descreveu minuciosamente as operações societárias realizadas pela recorrente e, apoiado nas normas que regem a matéria, apontou as razões para que a amortização do ágio levada a efeito fosse glosada. Além disso, tendo a recorrente demonstrado, em sua impugnação e recurso voluntário, completo entendimento das acusações fiscais imputadas, trazendo ampla argumentação contra as imputações e escudando o seu procedimento na mesma legislação apontada não Termo de Constatação Fiscal e no Auto de Infração, não há que se cogitar de cerceamento ao direito de defesa. (Acórdão nº 1301-001-637, de 28 de agosto de 2014)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2007 CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não ocorre cerceamento de defesa quando o lançamento está revestido de todos requisitos legais e o contribuinte tem a garantia do contraditório e a plenitude do direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A declaração de nulidade de atos processuais depende da demonstração do efetivo prejuízo, o que não restou comprovado neste processo. O lançamento apresenta o tributo lançado de forma analítica e sintética, contém discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das razões e da metodologia de aferição, dos períodos a que se referem, da fundamentação legal, enfim, contém todos elementos previstos no artigo 142 do CTN. (Acórdão nº 2403-002.743 de 07 de outubro de 2014)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 FALTA DE INDICAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA INFRAÇÃO.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. A fundamentação legal não se estabelece somente pela indicação do dispositivo legal a que se refere. Ela também compreende a descrição do fato imponível, daquele que retrata a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, que, a meu ver, é de mais alto relevo do que a própria descrição legal, pois permite à outra parte o perfeito conhecimento do que lhe está sendo arrogado. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. OUTRAS HIPÓTESES. INOCORRÊNCIA. A nulidade somente se apresenta quando os atos e termos são lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões são proferidos por autoridade incompetente ou quando há preterição do direito de defesa. (Acórdão 1401-001.900, de 26 de junho de 2017)

No presente caso, a alegação de erro contábil é, em nosso entender, mais uma imprecisão linguística do que um fundamento jurídico. Veja-se que o que a fiscalização considerou como erro contábil foi a forma como a recorrente informou contabilmente os fatos econômicos ocorridos na operação. Assim, ela passou a descrever a hipótese que entendia ser correta de aplicação ao caso e, a partir deste entendimento, discorreu os fatos que fundamentaram a autuação.

Por isso, assim, como na primeira preliminar, apesar de a fiscalização ter alegado um suposto erro contábil, o que foi informado, em verdade, foram registros contábeis que a fiscalização considerou inadequados para o caso e que a recorrente, em sua defesa precisaria apenas demonstrar que foram feitos de acordo com determinados preceitos ou premissas.

Decorre desta análise que não houve prejuízo à defesa no fato de a fiscalização ter apontado com incorreção linguística, a existência de *erro contábil* quando, na verdade, depreendido de toda a análise apresentada pela fiscalização, ocorreram registros contábeis dos quais a fiscalização entendeu que não eram os corretos e apresentou os lançamentos que considerava adequados ao caso.

Nulidades apontadas em relação a simples imprecisões linguísticas da fiscalização não devem ser acatadas quando não decorrem em evidente prejuízo à defesa da empresa.

Assim, rejeito também esta preliminar.

DO MÉRITO:

Estão em discussão no presente recurso os seguintes pontos que foram objeto de autuação por parte da fiscalização.

INFRAÇÃO 1 – FALTA DE ADIÇÃO NO LALUR E NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DO AC 2011, DE DESÁGIOS OBTIDOS NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS EM RAZÃO DA SUA LIQUIDAÇÃO

Valor da falta de adição: R\$ 42.026.591,26 constatado quando da venda pela SSPSA das ações do BP ao BTG PACTUAL.

2ª - Em 10 de novembro de 2009, a SSP adquiriu ações de emissão do BP de Henrique Abravanel, conforme abaixo:

Valor total da operação	R\$ 170.405,70
Quantidade de ações adquiridas	174.720 ações ordinárias
Valor de compra por ação	R\$ 0,97
Valor patrimonial da ação e data de referencia do PL	R\$ 6,43 – 31/10/2009
Saldo de ações detidas pela SSP após operação	12.666.630 ações ordinárias 49.424.572 ações preferenciais
Participação total da SSP após operação	24,70%
Data de aprovação pelo Bacen	Não aplicável
Ágio (deságio) apurado	(R\$ 953.043,90)

Procedimento contábil e fiscal – O valor patrimonial dessa aquisição é de R\$ 1.123.449,60 (174.720 ações x R\$ 6,43). Entretanto, somente o valor de aquisição de R\$ 170.405,70 foi contabilizado em investimentos, no ativo permanente, na conta “1310101010002 – Banco Panamericano SA”. O deságio, no valor de R\$ 953.043,90, não foi contabilizado em subconta credora de investimentos ou em resultado. Esse procedimento contábil significa que o referido deságio passou a integrar o resultado de equivalência patrimonial, na primeira apuração após essa aquisição. Quando todo o saldo de ações detidas pela SSP foi alienado para o BTG Pactual, em janeiro de 2011, esse deságio **não** foi computado na determinação do lucro tributável do ano de 2011 (ver 7ª operação).

6ª - Em 17 de novembro de 2010, a SSP adquiriu ações de emissão do BP detidas pela Liderança, conforme abaixo:

Valor total da operação	R\$ 305.529.369,06
-------------------------	--------------------

7

Quantidade de ações adquiridas	60.983.906 ações ordinárias
Valor de compra por ação	R\$ 5,01
Valor patrimonial da ação e data de referencia do PL	R\$ 5,68 – 31/10/2010
Saldo de ações detidas pela SSP após operação	66.346.079 ações ordinárias 24.712.286 ações preferenciais
Participação total da SSP após operação	37,27%
Data de aprovação pelo Bacen	Não aplicável
Ágio (deságio) apurado	(R\$41.073.547,36)

Procedimento contábil e fiscal – O valor patrimonial dessa aquisição, no montante de R\$ 346.602.916,50 (60.983.906 ações x R\$ 5,6835), foi contabilizado no ativo permanente, em investimentos, na conta “1310101010002 - Banco Panamericano S.A.” O deságio de R\$ 41.073.547,36 foi contabilizado no resultado, na conta “3510909010003 - Outras Rendas Operacionais”, sendo que, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do ano-calendário de 2010, esse valor foi excluído sob a rubrica “3.03 - Resultado de Equivalência Patrimonial – Realização Ganho na Compra de Ações”.

Em janeiro de 2011, quando houve a alienação total das ações detidas pela SSP (ver operação seguinte), o deságio de R\$ 41.073.547,36 **não** foi adicionado no lucro tributável do referido ano.

As duas operações que geraram os deságios estão acima apresentadas, conforme indicado pelo fiscal em seu TVF. A empresa foi intimada a esclarecer a não adição dos deságios quando da apuração do ganho. Eis as respostas da empresa.

“Em atendimento ao item 1, cujo (sic) questiona-se a falta da adição do deságio na aquisição das ações do Banco Panamericano quando da alienação para o BTG Pactual em 31 de janeiro de 2011.

Resposta:

De fato, não foi procedida a adição do valor de R\$ 953.971,20.

Em atendimento ao item 2, Questiona a falta da adição do deságio na aquisição das ações do Banco Panamericano pertencentes à Liderança Capitalização quando da alienação para o BTG Pactual em 31 de janeiro de 2011.

Resposta:

De fato, não foi procedida a adição do valor de R\$ 41.073.547,36 (valor contabilizado a este título).

Contudo, é importante destacar que o Prejuízo Fiscal e a base de cálculo negativa de Contribuição Social no mês de janeiro de 2011 eram no montante de R\$ 81.529.207,15 (oitenta e um milhões, quinhentos e vinte e nove mil, duzentos e sete reais e quinze centavos), e a declaração entregue referente ao período Janeiro a Setembro de 2011 apresenta um Prejuízo Fiscal e uma base negativa de Contribuição Social da ordem de R\$ 101.080.525,69. **Isto significa, a nosso ver, que devemos proceder a um ajuste (redução) do Prejuízo Fiscal e da base negativa de Contribuição Social no valor de R\$ 42.027.518,56 (quarenta e dois milhões, vinte e sete mil, quinhentos e dezoito reais e cinquenta e seis centavos) referente ao somatório dos valores de R\$ 41.073.547,36 e R\$ 953.971,20.”** (g.n.)

Ou seja, em suas justificativas a empresa informa que efetivamente não procedeu à adição dos deságios obtidos quando da apuração do ganho de capital, aponta, no entanto, que a falta desta adição não impactou no resultado do exercício tendo em vista que, naquele período fiscalizado foi registrado um prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL da ordem de R\$ 101.080.525,69, fazendo com que, na pior das hipóteses, a empresa tivesse apenas de efetuar ajustes nos seus saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, não cabendo autuação quanto a isto.

Interessante notar que, em sede de recurso voluntário, ao contestar a autuação e a decisão da DRJ que a manteve neste item, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

122. Nesse contexto, nos termos dos dispositivos legais indicados acima, o deságio não realizado até a alienação não impactará a apuração do eventual ganho de capital, de forma que se tribute apenas o efetivo resultado (ganho ou perda) apurado na baixa do investimento.

123. No momento da alienação do investimento, as parcelas correspondentes aos deságios nas aquisições do BP passaram a compor o resultado do período e foram devidamente tributadas (como lucro líquido).

A argumentação, em si nos parece adequada, entretanto sofre de um problema insuperável. O contribuinte não apresentou prova a sustentar que os efeitos da inclusão dos deságios no ganho de capital tivessem sido efetivamente considerados na apuração do ganho de capital.

Veja-se que oportunidades não faltaram ao recorrente de demonstrar a prova de que o que a fiscalização aponta como valores não levados ao resultado do ganho de capital foram tributados pela empresa na apuração do resultado do exercício. Pior ainda, a fiscalização, realizada bem depois do encerramento do exercício, constatou que não foram feitos os lançamentos de baixa dos valores.

Disto não cuidou a recorrente e, assim, não há como lhe apontar razão neste item, haja vista que o elemento de prova neste sentido deveria ter sido por ela apresentado. Assim, neste ponto, entendo não assistir razão à recorrente, devendo ser mantida a autuação relativa à infração 01.

INFRAÇÃO 2 – DEDUÇÃO INDEVIDA DE BAIXA DE APORTE DE CAPITAL. REFLEXO NA CONTA DE INVESTIMENTO FACE AO APORTE DE CAPITAL. APURAÇÃO INCORRETA DO RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ASSUNÇÃO DE APORTE DE CAPITAL DE RESPONSABILIDADE DOS DEMAIS ACIONISTAS.

Trata-se de infração fiscal no valor de R\$ 3.427.428.400,00, relativa à baixa do ativo denominado “Aporte para Recomposição Patrimonial – Depósito Acionista”, não dedutível no lucro tributável de 2011, em razão (i) de procedimento contábil incorreto ao não reclassificar uma parcela desse ativo para a conta de investimento, face aos aportes de capital em empresas controladas; e (ii) de não atender aos requisitos de dedutibilidade previstos na legislação fiscal, em relação à outra parcela da baixa desse ativo.

Da análise da controvérsia trazida a julgamento neste CARF, verificamos que em relação à infração 02, que se refere à glosa de despesas no montante de R\$ 3.427.428,400,00, relativa à lançamento que a fiscalização considerou incorreto de baixa de ativo especial registrado no valor original de R\$ 3.800.000,000,00 como despesa do exercício, por entender que não poderia o valor ter sido lançado como despesa dedutível.

A glosa foi então apurada a partir da alegação de que os 3,8 bilhões repassados pelo FGC ao BP seriam análogos ao aporte de capital, só que, neste caso, sem que os demais acionistas fossem obrigados a fazer aportes semelhantes para a manutenção de suas participações. Desta premissa o fiscal elaborou diversos cálculos de ajustes de equivalência patrimonial no próprio BP e suas subsidiárias, inclusive considerando separadamente os dois aportes nos valores individuais de 2,5 bilhões e 1,3 bilhões. Veja-se a apresentação dos cálculos pelo fiscal.

Aportes de capital no BP e na Administradora		Infração Fiscal na SSP em 2011 - Baixa do ativo "Aporte para Recomposição Patrimonial - Depósito de Acionista"	
Aporte de R\$ 3,8 bi enviado ao BP	Aporte de R\$ 2,3 bi no BP em 2010	R\$ 857.210.000,00: valor decorrente de erro contábil ao não ser incluído na conta de investimento (37,27% de participação no BP X R\$ 2,3 bi)	
		R\$ 1.442.790.000,00: valor decorrente de aporte de responsabilidade dos demais acionistas, mas, que foi assumido integralmente pela SSP.	
	R\$ 200 mi enviados à Administradora em 2011	R\$ 199.802.004,70: valor decorrente de erro contábil ao não ser incluído nas contas de investimento das controladas: Administradora, Panamericano Serviços e BF Utilidades, de acordo com a participação societária da S3P nessas empresas.	
	R\$ 1,3 bi enviados ao BP em 2011	R\$ 197.995,30: valor decorrente de aporte de responsabilidade dos demais acionistas, mas, que foi assumido integralmente pela SSP.	
		Aporte de responsabilidade da SSP: R\$484.510.000,00 (37,27% de R\$ 1,3 bilhão)	R\$ 111.938.399,60: valor não dedutível, acima do ganho registrado na venda da participação no BP.
		R\$ 372.571.600,40: valor dedutível da baixa do aporte de responsabilidade da SSP, equivalente ao ganho pela venda da participação no BP.	
		R\$ 815.490.000,00: valor decorrente de aporte de responsabilidade dos demais acionistas, mas, que foi assumido integralmente pela SSP.	

Com este seu entendimento do que deveria ser a correta operação o fiscal entendeu haver erro na contabilização realizada pelo banco, apresentando a forma que considerava correta para a realização dos lançamentos e considerou indevida a dedução das despesas relativas ao depósito realizado junto ao BP com os recursos do FGC, por não ser admitida pela legislação. Vejamos alguns outros fatos que servem de norte a esta análise. Assim fez constar no auto de infração:

**0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS**

Despesas não dedutíveis conforme o Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante deste auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/09/2011	3.427.428.400,00	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 30/09/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 274, 299, 340, 384, 385, 387, 388, 389, 425, 426, 427 e 509, §2º, todos do Decreto nº 3.000/99

Originalmente o valor de R\$ 3.800.000.000,00 foi obtido pela SSP junto ao fundo garantidor de crédito - FGC - por meio de subscrição de debêntures e mútuo com vistas a suprir patrimônio líquido a descoberto por ordem e legislação societária e do Banco Central. Todo esse valor foi depositado diretamente junto ao Banco Panamericano para regularizar sua situação patrimonial, ficando o recorrente com a dívida junto ao FGC e o crédito. É de se notar que o valor recebido no BP não foi considerado receita tributável para fins de apuração do IRPJ.

Em menos de dois meses decorridos da primeira operação de regularização (2,5 bilhões) o recorrente conseguiu negociar sua participação junto ao BP ao Banco BTG Pactual. Nesta negociação o BTG ficou obrigado a pagar: R\$ 450.000.000,00 corrigidos até 2028 ou o valor integral de R\$ 3.800.000.000,00 em 2028 no prazo de vencimento da dívida junto ao FGC, com a escolha da opção de pagamento a ser feita pelo próprio BTG.

Deste acordo firmado junto ao BTG, no mesmo dia o crédito a receber foi dado em pagamento ao FGC extinguindo a dívida da SSP junto ao fundo e repassando-a ao BTG por meio do contrato de venda de sua participação.

O problema do registro destas operações foi a realização do lançamento de baixa dos créditos a receber junto ao BP. Este lançamento foi feito em contrapartida a despesas e levado a resultado do exercício. Vejamos abaixo os lançamentos registrados na DIPJ do exercício.

DESPESAS DO EXERCÍCIO: Incluindo os 3,8 Bilhões repassados pelo FGC diretamente ao Banco Panamericano. fls. 4.848 e baixados após a venda ao BTG Pactual.

Ficha 05A - Despesas Operacionais - PJ em Geral		
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01.Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	302.256,00	0,00
02.Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	1.400.287,75	0,00
03.Prestação de Serviços por PF sem Vínc. Empregatício	89.941,40	0,00
04.Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	6.428.614,23	0,00
05.Encargos Sociais (inclusive FGTS)	551.329,86	0,00
06.Doações e Patroc. Caráter Cult. e Art.(Lei nº 8.313/91)	0,00	0,00
07.Doações Inst. Ens.e Pesquisa (Lei nº 9.249/1995,art.13,§2º)	0,00	0,00
08.Doações a Entidades Cíveis	0,00	0,00
09.Outras Contribuições e Doações	0,00	0,00
10.Alimentação do Trabalhador	135.395,32	1.507,00
11.PIS/Pasep	138,12	0,00
12.Cofins	636,19	0,00
13.CPMF	0,00	0,00
14.Demais Impostos, Taxas e Contrib., exceto IR e CSLL	39.986,07	0,00
15.Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16.Aluguéis	71.006,77	0,00
17.Despesas com Veículos e de Conserv. Bens e Instalações	198.762,79	0,00
18.Propaganda e Publicidade	0,00	0,00
19.Multas	478,69	0,00
20.Encargos de Depreciação	222.056,23	0,00
21.Encargos de Amortização	0,00	0,00
22.Perdas em Operações de Crédito	0,00	0,00
23.Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	194.449,72	0,00
24.Provisão para Perda de Estoques (Lei nº 10.753/03 art. 8º)	0,00	0,00
25.Demais Provisões	0,00	0,00
26.Gratificações a Administradores	0,00	0,00
27.Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
28.Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	0,00	0,00
29.Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	326.896,46	0,00
30.Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
31.Bens Peq.Valor ou de Vida Útil até 1ano Deduz.como Despesa	2.113,58	0,00
32.Outras Despesas Operacionais	3.800.371.777,58	0,00
33.TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	3.810.336.126,76	1.507,00

APURAÇÃO DO RESULTADO: Lançamento das receitas pela baixa da dívida da empresa junto ao FGC (linha 39) e do ganho na alienação do investimento em BP (linha 59)

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2011		
CNPJ: 43.350.131/0001-01		ND: 0001484905
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral		
Discriminação	Valor	
01.Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	0,00	
02.Receita de Vendas de Mercadorias e Prod.a Coml.Export.c/Fim Espec.Export.	0,00	
03.Receita de Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	0,00	
04.Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	0,00	
05.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Interno	4.129.370,74	
06.Receita de Prestação de Serviços - Mercado Externo	0,00	
07.Receita de Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00	
08.Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis	0,00	
09.Receita da Atividade Rural		
10.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00	
11.(-)ICMS	0,00	
12.(-)Cofins	305.499,26	
13.(-)PIS/Pasep	64.256,94	
14.(-)ISS	0,00	
15.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	0,00	
16.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	3.759.614,54	
17.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	0,00	
18.LUCRO BRUTO	3.759.614,54	
19.Variações Cambiais Ativas	0,00	
20.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00	
21.Ganhos em Operações Day-Trade	0,00	
22.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00	
23.Outras Receitas Financeiras	8.445.429,69	
24.Ganhos Alienação Partic.Integ.Ativo Circ.ou Real.L.Prazo	0,00	
25.Resultados Positivos em Participações Societárias	194.635.239,88	
26.Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	0,00	
27.Amort.Deságio Aquis.Invest.Aval.PL- Incorp.,Fusão ou Cisão	0,00	
28.Resultados Positivos em SCP	0,00	
29.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00	
30.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	5.463.908,57	
31.Prêmios na Emissão de Debêntures	0,00	
32.Doações e Subvenções para Investimento	0,00	
33.Receitas Decorrentes de Ajustes a Valor Justo	0,00	
34.Receitas Decorrentes de Ajustes a Valor Presente	2.142.917,42	
35.Rec. Decorrentes Outros Ajustes aos Padrões Intern.Contab.	0,00	
36.Rec.Orig Planos Benef.Admin.Entid.Fech.Previd.Complementar	0,00	
37.Subv.Gover.p/Pesq.Desenv.Prod.e Proc.Inov.Empr.e Ent.Nac.	0,00	
38.Subv.Gover.p/Remun.Pesq.Empreg.Ativ.Inov.Tecn.Empr.País	0,00	
39.Outras Receitas Operacionais	3.350.008.370,91	
40.(-)Despesas Operacionais	3.810.336.126,76	
41.(-)Variações Cambiais Passivas	0,00	
42.(-)Perdas Incor. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00	
43.(-)Perdas em Operações Day-Trade	0,00	
44.(-)Juros sobre o Capital Próprio	0,00	
45.(-)Juros Pagos Dec.Emprést.c/Pes.Vinc./Sit.País Trib.Fav.	0,00	
46.(-)Outras Despesas Financeiras	24.191.081,68	
47.(-)Prejuízos Allen.Partic.Integ.Ativo Circ.ou Real.L.Prazo	0,00	
48.(-)Resultados Negativos em Participações Societárias	89.115.332,08	
49.(-)Amortização de Ágio nas Aquisições de Investimentos Avaliados pelo PL	0,00	
50.(-)Amort.Ágio Aquis.Invest.Aval.PL- Incorp.,Fusão ou Cisão	0,00	

Processo nº 10882.721304/2014-93
Acórdão n.º 1401-002.099

S1-C4T1
Fl. 6.208

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA
DIPJ 2011		
CNPJ: 43.350.131/0001-01		ND: 0001484901
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral		
Discriminação	Valor	
51.(-)Resultados Negativos em SCP	0,00	
52.(-)Perdas em Operações Realizadas no Exterior	0,00	
53.(-)Despesas Decorrentes de Ajustes a Valor Justo	0,00	
54.(-)Despesas Decorrentes de Ajustes a Valor Presente	0,00	
55.(-)Perdas Decorrentes Teste Recup. Imobiliz. e Intangível	0,00	
56.(-)Desp. Decorrentes Outros Ajustes Padrões Intern. Contab.	0,00	
57.LUCRO OPERACIONAL	-359.187.059,51	
58.Receitas Alien.Bens Direitos Invest.,Imob.e Intangível	446.000.000,00	
59.Ganhos de Capital p/Varição Percentual em Partic.Societária Avaliada p/PL	0,00	
60.Outras Receitas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores	0,00	
61.(-)Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados	75.173.790,41	
62.(-)Perdas de Capital p/Varição Percent. em Partic.Societária Aval. p/PL	0,00	
63.(-)Outras Despesas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores	505,28	
64.RESULTADO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	11.638.644,80	
65.(-)Participações de Debêntures	0,00	
66.(-)Participações de Empregados	2.658,40	
67.(-)Partic. Administradores e Partes Beneficiárias	0,00	
68.(-)Contrib. p/ Assistência ou Previd. de Empregados	0,00	
69.LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL	11.635.986,40	
70.(-)Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	192.862,57	
71.LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRPJ	11.443.123,83	
72.(-)Provisão para o Imposto de Renda	535.729,35	
73.LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO DE APURAÇÃO	10.907.394,48	

Num olhar simples, parece-nos que das operações de obtenção de recursos e da consequente cessão da participação acionária ao BTG que, apesar de constar um valor nominal de R\$ 450.000.000,00 a serem pagos em 2028 atualizados, assumiu integralmente a dívida junto ao FGC, não deveria haver saldo positivo ou negativo.

Ocorre, no entanto, que ao visualizarmos os lançamentos contábeis decorrentes da operação, da forma em que foram registrados na contabilidade de SSPSA demonstra que, efetivamente a empresa incluiu como dedutíveis, despesas que não se enquadrariam neste opção. Vejamos os lançamentos e os registros nos razonetes.

- 1 - aquisição das debêntures pelo FGC - 2.5 Bi
- 2 - Aporte de 1,3 Bi com o mútuo do FGC
- 3 - Baixa do investimento em BP
- 4 - Venda da participação no BP ao BTG
- 5 - Cessão de crédito ao FGC pela dívida e baixa do ativo

Como se vê acima, após os registros das operações de crédito junto ao FGC e depois de alienação da participação e baixa da dívida, restou um saldo de R\$ 3.800.000.000,00 na conta de Ativo - Depósito de acionistas. Para realizar a baixa deste ativo, que deixou de existir com a alienação da participação ao BTG, a recorrente realizou a contrapartida diretamente ao resultado do exercício a débito da conta de resultado - Despesas de baixa da recomposição BP.

Este é o lançamento que está sendo contestado pela fiscalização. Note-se que após a reunião realizada pela empresa no Banco Central, onde se comprometeu a empreender um processo de regularização patrimonial do BP e, depois, com os acordos realizados entre esta o FGC e posteriormente o BTG, ficou estabelecido que os demais acionistas da BP não seriam prejudicados pelas irregularidades verificadas, ou seja, não seriam obrigados a integralizar capital ou assumir perdas com a operação.

Vejam os a sequência das operações.

Acordo com o FGC para aquisição de debêntures (R\$ 2.500.000.000,00).

- VII. Que como garantia da emissão privada das debêntures, **S.A.** e **SSSA** darão ao **FGC**, em Alienação Fiduciária em Garantia, a totalidade das participações acionárias que possuem de forma direta ou indireta (por interpostas sociedades integrantes do **GRUPO SILVIO SANTOS**) nas sociedades **BPSA**, **SS**, **LC** e **BF**, de modo que a garantia representará ao final 37,64% (trinta e sete vírgula sessenta e quatro por cento) das ações do **BPSA**, e 100% (cem por cento) das ações/quotas das sociedades **SS**, **LC** e **BF**:

- 1.2.3. Todos os efeitos dos ajustes patrimoniais no **BPSA** serão levados a débito, ao final, da sua conta "Depósito de Acionista" (via Patrimônio Líquido, sem trânsito pelo resultado do período e sem prejuízo do aproveitamento do crédito tributário), de forma a que a **SSSA** absorva integralmente os prejuízos gerados em exercícios anteriores, mantido assim o equilíbrio das demais participações acionárias atualmente existentes na instituição.
- 1.2.4. Alternativamente ao procedimento declinado no subitem 1.2.3. acima, poder-se-á adotar o procedimento por meio do qual todos os efeitos dos ajustes patrimoniais que excederem os saldos das contas "Lucros Acumulados" e "Reservas de Lucros" do **BPSA** sejam levados a débito de sua conta "Depósito de Acionista".

Contrato de Mútuo com o FGC para completar a reconstituição do patrimônio do BP

- (VI) Que para preservar exatamente a finalidade da operação original no que tange a capacidade operacional, estrutura patrimonial e, inclusive até, a possibilidade de venda das ações do bloco de controle, torna-se necessário que a acionista **SSSA** realize outro depósito na rubrica "Depósito de Acionista" junto ao **BPSA** no valor de R\$ 1.300.000.000,00 (um bilhão e trezentos milhões de reais);
- (VII) Que para refletir esta nova realidade torna-se imperativo que o **FGC** realize operação de mútuo a **SSSA** com a constituição de crédito à **SSSA** da ordem de R\$ 1.300.000.000,00 (um bilhão e trezentos milhões de reais);
- (VIII) Que como parte da decisão de mutuar os valores ora contratados o **FGC** realizará, por conta e ordem da **SSSA** e no prazo estipulado pelas Partes, depósito na sociedade **BPSA**, na rubrica "Depósito de Acionista", titulada pela **SSSA**.

Contrato de venda da participação de SSP no BP ao BTG PACTUAL em 31 de janeiro de 2011.

SEÇÃO II – PREÇO E FORMA DE PAGAMENTO

1.4. As Partes, de comum acordo, atribuem, nesta data, como contrapartida à aquisição das Ações, o menor dos seguintes valores: (i) R\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) corrigido, a partir da Data de Fechamento até da Data de Pagamento (conforme abaixo definida), por 110% da Taxa DI, o qual poderá ser pago, a critério único e exclusivo da Compradora, a partir da Data de Fechamento até 31 de julho de 2028; ou (ii) R\$3.800.000.000,00 (três bilhões e oitocentos milhões de reais), o qual somente será exigível em 31 de julho de 2028, não sofrendo qualquer tipo de correção, remuneração ou atualização até a referida data (o menor destes dois valores, doravante denominado o "Preço"). A data em que a Compradora realizar o pagamento do Preço será doravante referida como "Data de Pagamento".

1.5. A Compradora pagará aos Vendedores, na Data de Pagamento, à vista e em moeda corrente nacional, o Preço, o qual será pago aos Vendedores na proporção de suas ações alienadas em reação ao total das Ações. O pagamento do Preço será realizado mediante Transferência Eletrônica Disponível – TED para contas correntes de titularidade dos Vendedores oportunamente por eles indicadas.

Contrato de dação em pagamento pelo qual SSP entrega seu direito de crédito junto ao BTG PACTUAL pela dívida havida contra o FGC, extinguindo suas obrigações para com o fundo.

CONSIDERANDO QUE

(a) as Partes, entre outros, celebraram, em 05 de Novembro de 2010, o *Instrumento Particular de Assunção Recíproca de Obrigações FGC – 101364* ("**Acordo**"), no qual foi regulada a operação financeira por meio do qual o FGC subscreveu, na qualidade de investidor exclusivo, debêntures de emissão privada da SSSA no valor de R\$ 2.500.000.000,00 (dois bilhões e quinhentos milhões de reais), passando a SSSA a ser devedora do FGC em tal montante ("**Dívida 1**");

(b) uma vez subscritas as debêntures de emissão privada, os respectivos valores foram, por conta e ordem da SSSA, diretamente depositados pelo FGC no **Banco Panamericano S.A.**, sociedade por ações, com sede na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Avenida Paulista, n.º 2.240, CEP 01310-300, inscrita no CNPJ/MF sob o n.º. 59.285.411/0001-13 ("**Panamericano**"), na rubrica "Depósito de Acionista", titulada pela SSSA;

(c) como garantia da emissão privada das debêntures, o Sr. Senhor Abravanel e SSSA deram ao FGC, em Alienação Fiduciária em Garantia, a totalidade das participações acionárias que possuem de forma direta ou indireta (por interpostas sociedades integrantes do GRUPO SILVIC SANTOS) no Panamericano, SS Comércio de Cosméticos e Produtos de Higiene Pessoal Ltda., Liderança Capitalização S.A. e BF;

(d) para preservar exatamente a finalidade do Acordo no que tange a capacidade operacional e estrutura patrimonial, tornou-se necessário que o FGC fizesse, por ordem e conta de SSSA, outro depósito em conta do acionista junto ao Panamericano no valor de R\$ 1.300.000.000,00 (um bilhão e trezentos milhões de reais), cuja contratação se deu em 31 de janeiro de 2011 por meio da celebração de Contrato de Mútuo ("**Mútuo**") entre FGC e SSSA ("**Dívida 2**") e, em conjunto com a Dívida 1, "**Dívidas**";

(e) Em 31 de janeiro de 2011, a SSSA e BF, celebraram com o Banco BTG Pactual S/A ("**BTG Pactual**"), entre outros, o Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças ("**Contrato de Compra e Venda**"), por meio do qual se obrigaram a alienar, ceder e transferir ao BTG Pactual a totalidade das ações de emissão do Panamericano detidas por elas, correspondentes a 37,6% do capital social total de emissão do Panamericano;

(f) Em contrapartida à alienação, cessão e transferência de referidas ações do Panamericano, o BTG Pactual deve pagar à SSSA e à BF o menor dos seguintes valores, conforme exposto no Contrato de Compra e Venda: (i) R\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) corrigido, a partir da Data de Fechamento (conforme tal termo é definido no Contrato de Compra e Venda) até da Data de Pagamento (conforme abaixo definida), por 110% da Taxa DI, ou índice que venha a substituí-la, o qual poderá ser pago, a critério único e exclusivo do BTG Pactual, a partir da Data de Fechamento (conforme definido no Contrato de Compra e Venda) até 31 de julho

Cessão dos Direitos da venda ao FGC e perdão da dívida junto ao FGC

de 2028; ou (ii) R\$ 3.800.000.000,00 (três bilhões e oitocentos milhões de reais), o qual somente será exigível em 31 de julho de 2028, não sofrendo qualquer tipo de correção, remuneração ou atualização até a referida data ("**Crédito**");

(g) a SSSA e a BF, por conta e ordem da SSSA, cedem, em caráter irrevogável e irretratável, a totalidade do Crédito, a título de dação em pagamento, como forma de quitação das Dívidas e o FGC aceita receber o Crédito como quitação integral das Dívidas e demais obrigações da SSSA estabelecidas no Acordo;

(h) o BTG Pactual, para os fins e efeitos do Artigo 290 do Código Civil Brasileiro, foi notificado e tomou conhecimento da cessão do Crédito objeto deste Instrumento,

Neste ponto devemos verificar que a alegação da acusação de que a despesa em questão seria indedutível encontra respaldo na legislação relativa ao tema.

Ao realizar os acordos com o FGC e enviar os recursos diretamente ao BP, a recorrente registrou um crédito contra a controlada. Posteriormente, após a venda ao BTG e dação em pagamento, o valor deste crédito (operação 5 indicada mais acima nos razonetes) teve de ser baixado pois, na verdade, ocorreu uma perda da recorrente em relação a este crédito que não mais seria havido.

Esta perda que foi levada a débito de resultado é que, em verdade, demonstra-se indedutível na forma do art 340, do Regulamento do Imposto de Renda, que em seu parágrafo sexto dispõe:

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

Daí demonstrada a base normativa que, apresentada pela fiscalização tanto no TVF, quanto no auto de infração, provocam a indedutibilidade das despesas, posto que estas referem-se a créditos havidos perante empresa controlada.

Neste ponto, devemos aqui transcrever trecho do acórdão 1101-00.766 - da 1a. Câmara, da 1a. Turma Ordinária da 1a Seção deste CARF, ao tratar de processo relativo à aquisição de investimento de empresa que já à época da aquisição possuía Patrimônio Líquido a descoberto (semelhante ao do BP).

Entende a recorrente que houve uma perda com a renúncia da interessada em receber o crédito. Porém, deve-se observar que não há, efetivamente, uma renúncia, mas sim uma compensação que extingue o direito de crédito representado pela nota e restabelece, para a investidora, parcela do capital que havia sido consumida pelo excesso de dívidas, em relação aos ativos da investida, evidenciada no passivo a descoberto já antes mencionado.

0 Parecer Normativo CST nº 4/81, invocado pela recorrente, assim interpreta este procedimento, equivalendo-o a um aporte de capital:

1. Tendo em vista que a eliminação do prejuízo irá influir na composição do patrimônio líquido e, portanto, na determinação do saldo da conta de correção monetária a que se refere o art. 39., item II, do Decreto-Lei nº1.598 (art. 347., do Regulamento do Imposto de Renda/80), pretende-se saber em que circunstâncias será havido como regular o procedimento contábil em face da legislação tributária.

2. A legislação determina o registro, em conta especial, por ocasião da elaboração do balanço patrimonial, das contrapartidas dos ajustes de correção monetária das contas do ativo permanente e do patrimônio líquido cujo saldo será computado na determinação do lucro real (art. 347. , III e IV, do Regulamento do Imposto de Renda/80). Por consequência, qualquer alteração de valores do patrimônio líquido exercerá influência sobre a apuração do saldo da conta especial e do montante do imposto de renda devido.

3. Ao tratar da escrituração contábil, o Parecer Normativo CST nº 347 (Diário Oficial de 29/10/70) já colocou em destaque que... a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade e a repartição fiscal só a impugnará se a mesma omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável, ficando reconhecido, com isso, o direito de o contribuinte adotar o procedimento que melhor atenda seus interesses, a par do direito de o Fisco impugná-lo quando não tenha havido obediência as normas e padrões de Contabilidade geralmente aceitos.

3.1 A propósito, cabe lembrar que o art. 172. do Regulamento do Imposto de Renda/80 determina a apuração do lucro líquido do exercício mediante a elaboração de balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, com observância da lei comercial, em especial, das disposições da Lei nº6.404/76.

4. Na hipótese em exame, o débito à conta dos sócios tem por função precípua a manutenção da integridade do capital social, que se encontra desfalcado pela ocorrência do prejuízo. Assim ao fazer-se a absorção deste, em valor igual ao crédito de que o sócio da conta debitada seja titular ,ter-se-á como regular e amoldada à técnica contábil a eliminação da referida parcela redutora do patrimônio líquido, porque equivale a um aporte de capital.

5. O entendimento acima, entretanto, não poderá ser mantido se não houver a referida equivalência, como no caso em que inexistir crédito do sócio.

5.1 Com efeito, o valor debitado, cuja contrapartida, no caso, será um lançamento a crédito da conta de prejuízos acumulados, 1) não transita por conta de resultado e 2) não representa um ingresso efetivo.

5.2 Os valores que não transitam pelas contas de resultado podem compor as reservas de capital, desde que realizados (Parecer Normativo CST nº 48/79, subitem 4.3).

5.3 Vale assinalar que a parcela de capital subscrito, enquanto não realizada, será deduzida do montante do capital social para efeito de ser determinado o valor de patrimônio líquido (art. 182. da Lei nº 6.404/76, c/c art. 172. do Regulamento do Imposto de Renda/80).

6. Pelo exposto no item anterior, infere-se que o débito à conta do sócio, sem que haja saldo credor suficiente, resulta em procedimento inidôneo à elevação do valor do patrimônio líquido, dado que os prejuízos acumulados que foram eliminados graficamente passarão a ser imediatamente substituídos por igual parcela redutora, de capital a realizar. Por consequência, tal procedimento o brigará a pessoa jurídica a deduzir do patrimônio líquido, para cálculo de correção monetária, o valor a ele indevidamente acrescido. (negrejou-se)

A doutrina também faz tal equivalência, ao analisar a questão sob a ótica da caracterização de receitas tributáveis por parte da empresa beneficiada com a extinção da obrigação em face dos sócios. Transcreve-se, neste sentido, excerto da obra de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, *in* Imposto de Renda das Empresa — Interpretação e Prática, São Paulo: IR Publicações, 36a Edição, 2011, p. 456:

No caso de prejuízo contábil absorvido pelos sócios não há contabilização de receitas porque o valor dos recursos recebidos é contabilizado a débito da conta Caixa ou Bancos e a crédito da conta que registra o prejuízo. Com isso, não há incidência do imposto de renda e nem da CSLL. Se, todavia, a pessoa jurídica tiver receio de autuação da Receita Federal, a solução seria os sócios aumentarem o capital e depois a empresa reduziria o capital para absorver o prejuízo contábil. Mas isto custa dinheiro.

Trilham o mesmo caminho as decisões das antigas Primeira e Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, veiculada em acórdãos assim ementados:

ABSORÇÃO DE PREJUÍZO CONTÁBIL CRÉDITO DE SÓCIO. A absorção de prejuízo contábil acumulado por crédito de sócio da pessoa jurídica, contra ela própria, sem trânsito por conta de receita, constitui lançamento contábil regular não sujeito à incidência de IRPJ — imposto de renda pessoa jurídica. Tal operação equivale a um aporte de capital pelo sócio. (Acórdão nº 101-96.661)

ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS A CONTA DE SÓCIO - EFEITOS TRIBUTÁRIOS - RECURSO DE OFÍCIO A absorção de prejuízos contábeis mediante débito à conta na qual estejam registradas dívidas da sociedade para com sócio equivale a uma injeção de capital, não implica perdão das dívidas e não gera ganho financeiro tributável. (Acórdão nº 107-09.575)

Esta última decisão, inclusive, nega provimento a recurso de ofício interposto

pela 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, em acórdão do qual se extrai pertinente interpretação construída pelo I. Julgador Paulo Roberto de Sousa, acerca da natureza da operação aqui em debate:

Ainda que não se faça distinção entre créditos demandados judicialmente ou não, a mera absorção de prejuízo por meio de débito à conta de sócio não pode ser entendida como perdão de dívida. Em verdade, o que resulta da operação é uma anulação recíproca de obrigações. Os prejuízos acumulados, embora não criem para os sócios o dever imediato e compulsório de fazer novas subscrições e realizações de capital, eles levam a sociedade a reter eventuais lucros futuros, uma vez que a legislação societária obriga a que eles sejam usados para recompor o seu patrimônio líquido na hipótese de haver registro de prejuízos acumulados. Com efeito, o artigo 189 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976, dispõe que do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda, e o parágrafo único desse mesmo artigo acrescenta que o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

*Para se caracterizar o perdão da dívida é preciso que o credor renuncie a seu direito sem impor nenhum ônus ao devedor, sem lhe exigir nada em troca. No caso da absorção de prejuízo a conta de sócio, o credor cede à dívida mas obtém do devedor a anulação de igual valor do saldo de prejuízos acumulados. Logo, semelhante operação não se enquadra como perdão de dívida. Por ter a conta de prejuízos acumulados saldo devedor, ela atua como conta redutora do patrimônio líquido. **Consequentemente, a absorção de prejuízos tem o efeito de aumentar o patrimônio líquido, de modo que semelhante operação seria mais apropriadamente classificada como uma forma de injeção de capital, ou seja um fato contábil que envolve apenas contas patrimoniais, e não contas de resultado. Isso a distancia definitivamente dum perdão de dívida.** (negrejou -se)*

.....

A recorrente invoca algumas destas referências para afirmar que o débito de prejuízo a conta de sócios não enseja receita tributável por parte da devedora da obrigação que, assim, liquidada. **Contudo, como visto, é majoritário o entendimento de que este procedimento assemelha-se a aporte de capital e, assim, além de não caracterizar receita em face do devedor beneficiado, também não se perfaz em perda para o credor, que é beneficiado com o aumento do patrimônio da líquido da investida.**

Ora, do acima apresentado infere-se uma situação que se configura integralmente com a descrita nos autos deste processo. O valor de 3,8 bilhões obtido por SSP junto ao FGC para cobrir o patrimônio negativo de BP não constitui, naquele, receita tributável por se configurar como ato semelhante a aporte de capital do sócio. Por esta razão, em contrapartida a despesa realizada com tal fim que, em verdade se comprova como uma perda, conforme contabilizado pela recorrente esta não pode ser dedutível em face do impedimento do art. 340, § 6º do Regulamento do Imposto de Renda.

É de se ressaltar, neste ponto, que não cabe a alegação de que a operação foi formatada por imposição do Banco Central e, assim, tornaria a perda dedutível, consoante pareceres de renomados mestres da contabilidade. Em verdade, o Termo de Comparecimento DESUP/GTSP4-2010/0003, ao qual o recorrente, o Banco Panamericano e a Caixapara

compareceram determina que a Fiscalização do Banco Central, apresentando as normas legais que poderiam ser aplicadas ao Banco Panamericano e aos seus controladores, estabeleceu o prazo de 30 (trinta) dias para a implementação de plano de regularização sem, no entanto, impor condições à realização deste. Vejamos o trecho da ata.

6. Assim sendo, e presentes os termos do inciso III do artigo 2º do estatuto do Fundo Garantidor de Créditos de que trata o Anexo I à Resolução 3.251, de 16 de dezembro de 2004, o Banco Central do Brasil determinou aos representantes legais do Conglomerado Panamericano e ao representante legal da controladora – Silvio Santos Participações Ltda. –, a implementação, no prazo de 30 (trinta) dias, de plano de regularização de modo a promover o referido reequilíbrio patrimonial do Conglomerado. O plano deverá conter os compromissos assumidos junto ao Fundo Garantidor de Créditos, pela controladora Silvio Santos Participações Ltda. na correspondência datada de 25.10.2010, notadamente o que segue: “...Na qualidade de detentora do controle final das sociedades indicadas, e com intuito de manter sua higidez (das garantias), a proponente, por si e por suas controladas, cujas participações são oferecidas em garantia, ficarão impedidas de: (a) realizar qualquer operação e/ou transação que importe a transferência de seu controle acionário e/ou de quaisquer das suas sociedades controladas, até que a obrigação junto a esse FGC seja totalmente satisfeita; e (b) fazer distribuição de resultados **ao acionista controlador**, seja sob a forma de dividendos ou por meio de pagamento de juros sobre o capital próprio, exceto se destinados ao pagamento/amortização do valor da obrigação junto a esse FGC pela emissão de Debêntures com seus encargos, até a satisfação integral das obrigações assumidas.

Tem-se, desta forma, que a realização da operação de obtenção de recursos junto ao FGC e entrega dos mesmos ao Banco Panamericano para cobertura do patrimônio a descoberto constitui no crédito de acionista perante a controlada.

Por esta operação é que estes valores, no Banco Panamericano, foram considerados não tributados e, assim, a contrapartida que foi a perda deste crédito não pode ser considerada despesa dedutível na controladora.

Isto é o que se depreende da leitura da operação e dos lançamentos realizados pela recorrente que demonstram que, ao querer fazer impor o seu entendimento seria beneficiária de maneira desproporcional pois: 1) Os valores obtidos junto ao FGC não seriam tributados no BP; 2) A ocorrência de patrimônio líquido negativo no BP causada, entre outras coisas pela má administração e pela falta de fiscalização adequada da controladora, não provocasse danos equivalentes ao patrimônio desta última e; 3) A baixa pela perda do crédito entregue à controlada ainda pudesse ser considerada dedutível ao arripio da legislação.

Desta forma é que, discordando dos ilustres doutrinadores/pareceristas que apresentaram suas opiniões a respeito da operação, não me parece ser possível considerar dedutível a despesa quando da contabilização da baixa dos créditos detidos junto ao BP no processo de regularização patrimonial.

Por todo o exposto é que, em verdade a fiscalização, em benefício da empresa, não realizou a glosa integral da despesa, mas sim realizou a apuração de perdas por equivalência patrimonial para reduzir o montante da glosa. O que, frise-se, só trouxe benefícios

à empresa ao reduzir o valor da glosa e levou, como resultado, uma glosa menor do que a que poderia efetivamente ter sido realizada.

Ao final, juridicamente falando a glosa pelo fato da despesa ser indedutível é inconteste à luz dos dispositivos legais já citados, razão pela qual entendo por negar provimento ao recurso voluntário neste item.

INFRAÇÃO 3 – FALTA DE ADIÇÃO DE BAIXA DE VALORES RELATIVOS À DIFERENÇA DE CM DE 1990 ENTRE O IPC E O BTNF NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

A SSP detinha na conta de investimento no Banco Panamericano (conta 1310101060027) o montante de R\$ 9.608.849,68 referente ao registro da diferença de correção monetária complementar de 1990 entre o IPC e o BTNF.

E assim continua o fiscal.

Quanto ao art. 2º da Lei nº 8.200/91, mencionado pela contribuinte, trata-se de correção monetária especial (facultativa) dos bens do ativo permanente contabilizada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, em contrapartida a uma conta de reserva especial. Nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 2º da lei nº 8.200/91, a referida correção monetária especial não gera efeitos no IRPJ, uma vez que a dedução permitida (realização do bem ou direito por alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título) é compensada com o cômputo no lucro real do valor da reserva especial, proporcionalmente à realização dos bens e direitos. Esse tratamento se aplica à contribuição social, conforme o § 5º do art. 2º da Lei nº 8.200/91 e, na prática, a correção monetária especial não gera efeitos fiscais. Frise-se que a correção monetária de que trata essa infração é a do art. 3º (complementar) e não a do art. 2º (especial) da Lei nº 8.200/91 que, neste último caso, não foi contabilizada.

Transcrevemos, a seguir, os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.200/91.

Art. 2º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão efetuar correção monetária especial das contas do Ativo Permanente, com base em índice que reflita a nível nacional, variação geral de preços.

§ 1º A correção monetária de que trata este artigo poderá ser efetuada, exclusivamente, em balanço especial levantado, para esse efeito, em 31 de janeiro de 1991, após a correção com base no BTN Fiscal de Cr\$ 126,8621.

§ 2º A correção deverá ser registrada em subconta distinta da que registra o valor original do bem ou direito, corrigido monetariamente, e a contrapartida será creditada à conta de reserva especial.

∧

§ 3º O valor da reserva especial, mesmo que incorporado ao capital, deverá ser computado na determinação do lucro real proporcionalmente à realização dos bens ou direitos, mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título.

§ 4º O valor da correção especial, realizado mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa a qualquer título, poderá ser deduzido como custo ou despesa, para efeito de determinação do lucro real.

§ 5º O disposto nos §§ 3º e 4º, deste artigo aplica-se, inclusive, à determinação da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988), e do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 35).

§ 6º A correção de que trata este artigo poderá ser registrada até a data do balanço de encerramento do período-base de 1991, mas referida à data de 31 de janeiro de 1991.

§ 7º A correção especial não se aplica em relação a investimentos avaliados pelo valor de patrimônio líquido.

§ 8º A contrapartida do ajuste do investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido, decorrente da correção especial efetuada por coligada ou controlada, deverá ser registrada, pela investidora, em conta de reserva especial, que terá o mesmo tratamento tributário aplicável à reserva de reavaliação.

Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entre a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal:

I - Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor. (Redação dada pela Lei nº 8.682, de 1993)

II - será computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, quando se tratar de saldo credor.

Pelo exposto, as baixas das contas relativas à diferença de correção monetária entre o IPC e o BTNF de 1990 nos valores de R\$ 7.194.130,40 em 2010 e R\$ 2.414.719,28 e R\$ 195.227,54 em 2011 (período findo em setembro, em decorrência de cisão parcial), não foram computadas na base de cálculo da contribuição social, consubstanciando-se em infração à legislação fiscal, e, portanto, estamos procedendo à sua recomposição.

Por seu turno o recorrente traz os seguintes argumentos em sua defesa:

130. No entendimento da D. Fiscalização, contudo, a referida correção monetária complementar não poderia gerar efeitos para fins da base de cálculo da CSLL, dada a ausência de previsão legal para tanto.

131. Esse mesmo entendimento foi mantido pelo v. Acórdão recorrido, segundo o qual, a correção monetária complementar, prevista no artigo 3º, da Lei nº. 8.200/91, não geraria efeitos fiscais, assim, as contas do ativo que registram a diferença da correção monetária complementar, quando baixadas, não poderiam ser deduzidas da base de cálculo da CSLL.

132. Em que pese o entendimento do V. Acórdão recorrido, o fato é que o valor deduzido da base de cálculo da CSLL já havia sido tributado no ano em que foi procedida a correção das demonstrações financeiras. Assim, a exigência da D. Fiscalização implicaria em tributar uma segunda vez valores que já foram tributados e, portanto, deve ser cancelada.

Novamente, assim como em relação à infração 01, a argumentação aduzida pela recorrente, *de per si*, nos parece adequada, entretanto sofre de um problema insuperável. O contribuinte não apresentou prova a sustentar que os valores da diferença da correção monetária entre o IPC e o BTNF de 1990 haviam sido tributados anteriormente.

Veja-se que oportunidades não faltaram ao recorrente de demonstrar a prova de que o que a fiscalização aponta já havia ocorrido anteriormente e, por isso, seria incabível a sua tributação novamente.

Disto não cuidou a recorrente e, assim, não há como lhe apontar razão neste item, haja vista que o elemento de prova neste sentido deveria ter sido por ela apresentado. Assim, neste ponto, entendo não assistir razão à recorrente, devendo ser mantida a autuação relativa à infração 03.

INFRAÇÃO 4 – FALTA DE ADIÇÃO DE PROVISÃO COM ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS DE TRIBUTOS SUB JUDICE NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

/

A SSP não adicionou na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido dos anos de 2009 e 2010 as provisões com acréscimos moratórios de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa.

INFRAÇÃO 4 - ANÁLISE DOS FATOS E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A SSP não adicionou nas bases de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido de 2009 e de 2010, os valores da atualização monetária dos “Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa” nos valores de R\$ 852.743,31 e R\$ 221.985,54, respectivamente, alegando falta de previsão legal de tal ajuste, por se tratar de um contas a pagar e não uma provisão. No presente caso, trata-se de atualização monetária das provisões com a COFINS e com o PIS “sub judice” dos períodos de apuração de novembro de 2001 a janeiro de 2004.

Por seu turno a recorrente traz as seguintes alegações:

136. Inicialmente é importante ressaltar que não há no ordenamento jurídico atual qualquer previsão legal que vede a dedutibilidade de tributos e contribuições da base de cálculo da CSLL.

Apresenta outros argumentos no sentido de que a vedação à dedução aplica-se, exclusivamente à apuração do lucro real e não à apuração do lucro líquido que é, em última forma, a base de cálculo da CSLL.

Assim, deveria haver norma específica relativa à CSLL que impedisse a dedução, na base de cálculo da CSLL dos valores relativos aos tributos com exigibilidade suspensa e seus consectários.

Neste ponto trago à colação as lições apresentadas no voto do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no acórdão nº 9101-002.406 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, datado de 16 de agosto de 2016, no qual traz os argumentos com os quais comungo.

.....

O conceito de provisão abarca situações variadas.

O que caracteriza uma provisão é sua correspondência a situações sobre as quais paira algum grau de incerteza quanto à existência, ao valor, ao vencimento, etc., de uma obrigação ou de uma perda patrimonial.

As provisões não abarcam apenas registros de "riscos" de perda patrimonial, como a "provisão para créditos de liquidação duvidosa".

Há também provisões para encargos sociais e trabalhistas.

Há ainda a própria "provisão para o imposto de renda" constituída no encerramento do período de apuração, quando já consumado o fato gerador.

O próprio texto legal do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/1995 não restringe o conceito de provisão às provisões para risco de perda patrimonial, que normalmente apresentam um maior grau de incerteza.

Nesse passo, não se pode negar que uma obrigação tributária que está sendo discutida em juízo pela contribuinte, que está com a exigibilidade suspensa

no contexto do processo Judicial, possui a característica essencial de uma provisão, que é, no caso, a incerteza quanto à sua própria existência.

É até contraditório que a contribuinte questione a existência da obrigação tributária, suspendendo inclusive a sua exigibilidade, e ao mesmo tempo defenda sua dedutibilidade como sendo uma obrigação certa.

Na segunda parte de seu recurso, a contribuinte faz uma detalhada evolução histórica da legislação sobre o tema, procurando demonstrar contradições e excessos que haveriam no texto legal caso mantida a interpretação defendida pelo Fisco.

Mas é preciso ter em mente que a palavra do legislador muitas vezes não esgota as possibilidades de sentido que pode ser a ela atribuído.

É sempre a interpretação das normas que dá o seu conteúdo ao longo do tempo, compondo as aparentes contradições e os excessos normativos.

E quanto à matéria em questão, o sentido das regras contidas na Lei 8.981/1995 (art. 41, §1º) e na Lei 9.249/1995 (art. 13, I) é o mesmo, ou seja, vedar a dedutibilidade antecipada de tributo com a exigibilidade suspensa, dada a sua condição de incerteza.

O conteúdo do acórdão recorrido e a jurisprudência por ele colacionada apontam nesse sentido, conforme transcrito a seguir:

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17 e nº 16327.001299/2006-71, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 130100.275, de 09/03/2010, e nº 130100.642, de 04/08/2011.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo, sendo em ambas as ocasiões acompanhado à unanimidade pela Turma.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em conseqüência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do

conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14 – Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, ex vi do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 10194.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 10323.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 10517.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

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 da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

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. (Ac. 10195.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

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 a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 10196.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO

1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 10323.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSSL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 10323.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 10808.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Quanto à alegação de inaplicabilidade da IN SRF nº 390/2004 (art. 50), é de se esclarecer que o Fisco não baseou a autuação naquele normativo, mas tão somente invocou suas disposições como forma de esclarecimento e reforço de seu entendimento.

Correto o posicionamento adotado pelo acórdão recorrido.

Agregando os fundamentos transcritos acima ao que já foi dito anteriormente, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte quanto a essa primeira divergência.

Assim, do acima apresentado e comungando do mesmo entendimento, entendo por correta a fiscalização neste ponto por considerar ser indedutível a referida despesa de juros sobre os tributos enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário a que se referem os juros.

INFRAÇÃO 5 – FALTA DE PAGAMENTO MENSAL DA ESTIMATIVA DO IRPJ E DA CSLL – INCIDÊNCIA DA MULTA ISOLADA

(x) Multa isolada (50% sobre a estimativa não paga do imposto)	407.273.237,50	
(x) Multa Isolada (50% sobre a estimativa não paga da contribuição)	230.443,09	146.223.808,20

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma

conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é

meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa de ofício excede o valor da multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, absorvendo-a integralmente. Desta forma entendo por negar provimento ao lançamento da multa isolada em razão desta ter sido integralmente abrangida pela multa de ofício.

Do exposto voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para excluir da autuação o lançamento de multa isolada por falta de pagamento de estimativa do IRPJ e CSLL.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva

Com a devida vênia divirjo do nobre colega relator quanto à Infração 02.

Da análise da controvérsia trazida a julgamento neste CARF, verificamos que em relação à infração 02, originalmente o valor de R\$ 3.800.000.000,00 foi obtido pela SSP junto ao fundo garantidor de crédito - FGC - por meio de subscrição de debêntures e mútuo com vistas a suprir passivo a descoberto por ordem e legislação societária e do Banco Central. Todo esse valor foi depositado diretamente junto ao Banco Panamericano para regularizar sua situação patrimonial, ficando o recorrente com a dívida junto ao FGC.

Em menos de dois meses decorridos da primeira operação de regularização (2,5 bilhões) o recorrente conseguiu negociar sua participação junto ao BP ao Banco BTG Pactual. Nesta negociação o BTG ficou obrigado a pagar: R\$ 450.000.000,00 corrigidos até 2028 ou o valor integral de R\$ 3.800.000.000,00 em 2028 no prazo de vencimento da dívida junto ao FGC, com a escolha da opção de pagamento a ser feita pelo próprio BTG..

Deste acordo firmado junto ao BTG, no mesmo dia o crédito a receber foi dado em pagamento ao FGC extinguindo a dívida da SSP junto ao fundo e repassando-a ao BTG por meio do contrato de venda de sua participação.

A SSP ao realizar o registro das operações em sua contabilidade, registrou como receitas o valor de R\$ 3.350.000.000,00, enquanto que registrou como despesa o montante total de R\$ 3.800.000.000,00, levando à ocorrência de um prejuízo no exercício de mais de R\$ 350.000.000,00 que levou às desconfiças quanto à contabilização da operação.

Ao meu ver, das operações de obtenção de recursos e da conseqüente cessão da participação acionária ao BTG que, apesar de constar um valor nominal de R\$ 450.000.000,00 a serem pagos em 2028 atualizados, assumiu integralmente a dívida junto ao FGC, não deveria haver saldo positivo ou negativo.

Pela lógica comum, não jurídica, nem contábil, a recorrente cobriu os problemas do BTG com os recursos do FGC e, posteriormente, repassou essa dívida ao BTG que assumiu toda a dívida e tornou-se sócio controlador do BP na posição ocupada pelo SSP. Como as operações possuíram valores idênticos (veja-se que se considera que os nominais R\$ 450.000.000,00 a serem pagos atualizadamente em 2028 equivaleriam aos R\$ 3.800.000.000,00 na mesma data) não haveria resultado positivo ou negativo a ser registrado contabilmente.

Note-se que em toda esta operação o prejuízo sofrido pelo SSP ocorreu na perda de seu patrimônio, posto que perdeu sua participação acionária no BP sem nada receber em troca. O outro prejuízo, pelo menos aparente, foi sofrido pelo FGC que, em teoria disponibilizou recursos para regularização do BP e obteve como pagamento um crédito a ser liquidado em 2028 com base nos valores já acertados, cuja decisão de qual das opções será exercida será efetuada pelo adquirente BTG que assumiu a dívida de SSP.

Como se pode observar de toda a sequência de contratos e obrigações assumidas pela SSP, a recorrente em nenhum momento teve liberdade de decidir acerca de conveniências da operação ou ganhos a serem auferidos. Desde o primeiro contrato com o FGC onde foram entregues R\$ 2,5 bilhões diretamente ao BP à conta de garantias de SSP, ficou estabelecido que esse socorro financeiro visava a reestruturar financeiramente o BP para que a participação de SSP neste fosse imediatamente vendida.

Neste ponto vale repisar as alegações da acusação fiscal de que a baixa da conta depósito de acionista não poderia ser deduzida em resultado por dois argumentos:

I - Que houve a contabilização incorreta por não ter reclassificado a conta para investimento em face do aporte de capital realizado.

II - Que não seria dedutível a despesa por não ser usual ou necessária na forma da legislação.

Ora, em relação ao primeiro item nos surpreende que a fiscalização, apesar do tempo decorrido na análise de toda a operação, tenha insistido na tese que os valores obtidos junto ao FGC e direcionados diretamente ao BP configurariam aportes de capital e que, assim, a empresa teria realizado incorretamente a contabilização destes fatos por não ter feito os devidos ajustes de equivalência patrimonial.

Não vejo a situação neste prisma. Esta operação, em que pese a tentativa da fiscalização de considerar como uma operação normal, em nada teve de normal. Esta foi uma operação de socorro no qual o FGC, cumprindo sua missão institucional, disponibilizou recursos para resolver os problemas contábeis do BP e garantir a não liquidação da instituição e a desestabilização do mercado financeiro.

Basta realizar uma rápida pesquisa na internet para ver as notícias da operação de socorro ocorrida entre 2010 e 2011.

Assim não há que se falar em aporte de capital na operação, com a conseqüente modificação da participação societária dos outros acionistas quando, neste caso, a cláusula 1.2.3 do contrato de subscrição das debêntures pelo FGC estabelecia que não poderia haver modificação nestas participações, até mesmo por que dentre os outros acionistas estava CAIXAPAR, empresa pública vinculada à Caixa Econômica Federal, que não deveria arcar com os prejuízos decorrentes da má administração da empresa.

Em decorrência destes detalhes da operação é que não posso comungar do entendimento da fiscalização de que a contabilização deveria ser considerada como aporte de capital. A determinação para contabilização em conta de depósito de acionistas foi feita no próprio contrato com o FGC para disponibilização dos recursos. Por isso, não entendo ser possível aplicar as regras de ajustes de participação que seriam decorrentes de um normal aporte de capital que, mais das vezes, não ocorreu no presente caso.

Este valor depositado junto ao BP para cobrir as irregularidades, foi registrado como um crédito da SSP junto ao BP que ficou vinculado à dívida de igual montante relativo aos valores obtidos junto ao FGC. Destes valores, decorreria um futuro encontro de contas quando da alienação final da participação que era, desde o início, o objetivo final da operação.

Veja-se que, conforme consulta aos contratos de alienação ao BTG Pactual e a dação em pagamento deste contrato ao FGC como liquidação das dívidas, não houve nenhum ganho financeiro na operação obtido por SSP. Os valores das dívidas e direito se equivaleram

pela aceitação, por parte do FGC, dos valores da alienação e assunção da dívida pelo BTG Pactual. Desta forma, entendo não proceder o entendimento da fiscalização quanto aos ajustes de equivalência patrimonial apresentados no item I dos motivos da autuação.

Quanto ao motivo II, de que a despesa contabilizada no valor de R\$ 3.800.000,00, não estaria caracterizada dentro dos critérios de usualidade e necessidade, também apresento minha discordância às alegações da fiscalização.

Quanto à usualidade parece evidente que este tipo de despesa não é usual, até mesmo porque não é usual a existência de fraudes contábeis escondidas em empresas cuja participação é detida por outra e que esta é instada a socorrer. Neste ponto estaria certa a acusação fiscal.

Quanto à necessidade já entendo de modo diverso. Na qualidade de acionista controlador do BP a SSP tinha o dever legal de cobrir os desajustes patrimoniais da sua controlada. Este era o dever estabelecido pela Lei das S/A ao acionista controlador. Como entender que o cumprimento de uma obrigação legal não seria uma despesa necessária? Este Conselheiro não consegue entender deste modo.

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47](#)).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º](#)).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º](#)).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Ora a necessidade desta despesa, como se verifica, decorre da necessidade de manter viva a fonte produtora de rendas. Note-se que a SSP é uma empresa de participações, ou seja, suas rendas decorrem dos ganhos auferidos nas participações e investimentos detidos. Acaso não fosse feita a cobertura aos prejuízos do BP este seria liquidado e, conseqüentemente, a fonte produtora de renda seria extinta.

Não há como não se considerar esta despesa como necessária à manutenção da fonte produtora de renda. Por isso, discordo da acusação também neste ponto por considerar que a despesa era sim necessária e, portanto, dedutível na apuração do resultado.

Vejamos alguns precedentes do CARF em relação à necessidade das despesas para fins de sua dedutibilidade:

Título	ACÓRDÃO 101-96.152
órgão	1º Conselho de Contribuintes - 1a. Câmara
Decisão	1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.152 em 23.05.2007 IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1998 a 2000 Recorrentes : 4ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE e PMPAR S RECURSO EX OFFICIO DESPESAS OPERACIONAIS - GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS - As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que guardem conexão com as atividades por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável. DESPESAS COM JUROS E VARIAÇÃO MONETÁRIA DECORRENTES DE AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - As despesas com Juros e Variação Monetária decorrentes da assunção da dívida permutada pela participação societária no caso de empresas cujo objeto é a participação em outras empresas, são dedutíveis por serem necessárias à aquisição do investimento. RECURSO VOLUNTÁRIO IRPJ - DECADÊNCIA - LUCRO REAL ANUAL - O prazo decadencial do direito do fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, para as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro real anual é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, contar-se-á do final do ano-calendário respectivo, salvo se comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação. NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - IMPROCEDÊNCIA - Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando o mesmo possui todos os elementos necessários à compreensão inequívoca da exigência e dos fatos que o motivaram, encontrando-se ainda, com o correto enquadramento legal da infração fiscal. NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento. Se a autuada revela conhecer as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma metódica, com impugnação que abrange questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - É procedente a exigência decorrente da ação fiscal que resultou em lançamento a título de omissão de receitas apurada por meio do cotejo entre o valor constante nos comprovantes fornecidos por instituições financeiras com a escrituração mercantil da empresa. IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - COMPROVAÇÃO - GLOSA - Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade. IRPJ - GLOSA DE DESPESAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO - Deve ser mantida a glosa de despesas por falta de comprovação, quando a pessoa jurídica deixa de atender os dispositivos previstos na legislação tributária, além da existência no processo, de evidências que não foram emvidados esforços para a necessária comprovação. IRPJ - GLOSA DE DESPESA DECORRENTE DE ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES NA ALIENAÇÃO DE CONTROLE ACIONÁRIO - Uma vez que se trata de operações normalmente praticadas na alienação de participação acionária majoritária, comprovadas por contratos de transferência de direitos e obrigações e sobre as quais não pairam quaisquer dúvidas quanto à sua efetividade, legítima sua dedução para fins de apuração do lucro real. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Havendo falta ou insuficiência na recolhimento do tributo, impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96. 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. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, REJEITAR as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir da exigência os subitens 2.2.02; 2.2.03; 2.2.07; 2.2.08; 2.2.09; 2.2.11; 2.2.12, bem como os itens 3 e 4 do Termo de Verificação Fiscal; 2) admitir a compensação do IRFONTE sobre as aplicações financeiras tributadas a menor pela recorrente. Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente. Publicado no DOU em: 20.08.2007 Relator: Paulo Roberto Cortez
Data de decisão: 23/05/2007	Data de publicação: 20/08/2007

Acórdão 1201-001.530 – 2ª. Câmara – 1ª Turma Ordinária – 1ª. Seção em 06 e outubro de 2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Exercício: 2008, 2009, 2010

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. COMPROVAÇÃO, NORMALIDADE. NECESSIDADE.

Se as despesas incorridas pelo contribuinte são necessárias e possuem vínculo direto com sua atividade fim, bem como, estão devidamente comprovadas, não há razão para glosa da dedução.

CONSTITUIÇÃO DE CONSÓRCIO DE EMPRESAS. NECESSÁRIA DISTINÇÃO ENTRE O CONSÓRCIO E OS PARTICIPANTES QUE A COMPÕEM. PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

O consórcio é formado pela reunião dos recursos aportados pelas participantes, mas não se confunde com as participantes em si, não existindo fundamento legal para presumir ou exigir que os sócios apliquem a totalidade dos recursos que possuem nas atividades do consórcio.

PLANEJAMENTO FISCAL. ADOÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO PELAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ERRO NA DEFINIÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA. ERRO NA DEFINIÇÃO DA INFRAÇÃO.

Se a autuação decorre de eventual abusividade ou fraude na adoção do Lucro Presumido pelas empresas prestadoras de serviços, há claro erro na definição do sujeito passivo e no enquadramento da infração quando a autuação conclui pela glosa da despesa incorrida pela empresa prestadora do serviço.

Pelo exposto, apesar de todo o esforço empreendido pela fiscalização para demonstrar a viabilidade de sua acusação, não entendo assistir razão à mesma, razão pela qual discordo do voto do Nobre Colega Relator.

Numa operação em que os débitos e créditos obtidos para socorro da controlada se equivalem. Em que o valor da alienação e a conseqüente aceitação da dação em pagamento também se equivalem. Operação na qual não houve o recebimento de nenhum centavo líquido pelo recorrente. No qual se verifica a perda da participação societária sem nenhum ganho financeiro. Não faz sentido se tributar um pretense ganho que, em verdade, inexistiu.

Por todo o exposto e verificado que a contabilização realizada pela empresa obedeceu aos fatores específicos decorrentes da excepcional situação verificada e que, constata-se que a despesa se caracteriza como necessária à manutenção da fonte produtora de renda, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e cancelar a autuação relativa à infração nº 02.

Nos demais pontos, acompanho integralmente o voto do Relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro da Silva