



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

Processo n° 15374.724303/2009-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.196 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2013
Matéria CSLL restituição
Recorrente Cobra Tecnologia S/A.
Recorrida 3ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ-1

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. PROVISÕES INDEDUTÍVEIS.

PROVISÃO PARA PERDAS DE ISS - Se a conta assim denominada registra valores que, na realidade, caracterizam-se como perdas efetivas, não procede a sua adição para apuração do lucro real.

PROVISÃO PARA LICENÇA PRÊMIO - Não constando entre as provisões expressamente autorizadas conforme inciso I do art. 13 da lei nº 9.249/95, cabe proceder à adição dos respectivos valores na determinação do lucro real.

PROVISÃO DE CUSTO DE FORNECEDORES - Conta destinada a receber valores de custos incorridos num ano e faturados pelos fornecedores no ano seguinte não tem a natureza de provisão. Se no curso do procedimento da diligência para averiguar, mediante exame da escrituração contábil e fiscal, a exatidão do saldo negativo informado, o contribuinte dá essa informação ao auditor e ele não a contesta, descabe exigir a adição.

PERDAS DE INSS - Valores retidos e contabilizados como perdas em razão da impossibilidade de sua recuperação através da escrita fiscal não têm a natureza de provisão, descabendo promover sua adição com base no inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - CSLL - VALOR DAS RETENÇÕES - A glosa de valores de retenção de CSLL deve ser mantida se não elidida por prova em contrário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso para

reconhecer crédito adicional e homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues de Lima

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário impetrado pelo contribuinte Cobra Tecnologia S/A, em face da decisão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro (DRJ/RJ-1) que, por unanimidade de votos, manteve o Despacho Decisório da autoridade administrativa da DERAT/RJ.

O Despacho Decisório relaciona-se com Pedido de Restituição Eletrônico referente a saldo negativo de CSLL apurado em 31.12.2007, no valor de R\$ 4.003.441,75. A autoridade administrativa reconheceu o direito creditório apenas de R\$ 3.269.944,96.

O processo se desenvolveu da seguinte forma:

Para a verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado no PER, o processo foi encaminhado ao Grupo Especial de Trabalho da DERAT/RJO, para, em diligência, verificar,

A composição da linha 37 da Ficha 04A, fl. 18(outros custos);

A composição da linha 31 da Ficha 05A, fl. 19(outras despesas operacionais);

A composição da linha 24 da Ficha 17, fl. 26 (reversão dos saldos das provisões não dedutíveis) sobretudo a data de constituição da provisão ora informada como dedução;

Os valores apurados de ICMS, COFINS, PIS/PASEP e ISS, informados nas linhas 10 a 13 da Ficha 06A, fl. 20;

Se os rendimentos correspondentes ao CSLL retido por órgão público, dedução informada na linha 55 da Ficha 26, fl.46, foram oferecidos à tributação;

Demais verificações que se fizerem necessárias a fim de que se verifique o efetivo valor do saldo negativo de CSLL, apurado no ano calendário 2007.

A autoridade administrativa da DERAT, com base nas informações oriundas da diligência, bem como das retenções informadas pelas fontes, ajustou os valores informados na DIPJ, promovendo-lhe as seguintes alterações:

Lucro líquido antes da CSLL	(32.493.865,35)	(32.493.865,35)
Soma das adições	74.720.962,99	95.422.541,84
Soma das Exclusões	(60.616.998,68)	(60.616.998,68)
Base de cálculo antes das compensações	(18.389.901,04)	2.311.677,81
Compensações	0,00	0,00
Base de cálculo CSLL	(18.389.901,04)	2.311.677,81
CSLL	0,00	208.051,00
CSLL retida por órgãos públicos	4.004.441,75	3.477.995,96
CSLL a pagar	(4.004.441,75)	(3.269.944,96)

O ajuste na "Soma das Adições" procedido pela DERAT corresponde a provisões consideradas indedutíveis, cuja composição é a seguinte:

Provisões adicionadas	
Contas contábeis	Valor
Provisão para Perdas ISS	3.743.501,63
Provisão de Custos de Fornecedores	12.375.891,60
Provisão para Licença Prêmio	41.164,45
Perda INSS	2.365.596,34
Total	18.526.154,02

A autoridade administrativa, então, reconheceu o direito creditório relativo a saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2007 no montante de R\$ 3.269.944,96, restituído ao interessado após atualização.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, na qual aborda expressamente as alterações levadas a efeito nas contas Provisão para Perdas com ISS; INSS a Recuperar; Provisão de Custos de Fornecedores; e Provisão para Licença Prêmio de Empregados, argumentando:

Quanto à Provisão para Perdas com ISS, disse tratar-se de retenções de ISSQN efetuadas pelo Banco do Brasil em 2007 em municípios "em que a Cobra não possui estabelecimentos e que não consegue compensar, uma vez que, conforme disposto em lei, somente ha a possibilidade de se efetuar compensação nas localidades onde o Contribuinte possuir estabelecimento, o que não ocorreu no caso em questão, portanto, trata-se de perdas efetivas, os quais a Recorrente não tem condições de compensar, conforme documentos emitidos pelo próprio Banco do Brasil e pela Cobra...".

No que se refere à conta INSS a Recuperar, afirmou que o valor é "referente às retenções de INSS efetuadas pelos clientes. Em decorrência da impossibilidade de compensação dos mesmos, a Recorrente reconhece que se trata de uma perda efetiva, a qual não há a possibilidade de efetuar a compensação da referida contribuição. Diante disso, a Recorrente, em seu balanço, registrou essas perdas como uma perda efetiva, uma vez que não conseguiria compensá-los".

Quanto à Provisão de Custos de Fornecedores, informou tratar-se de provisão constituída em dezembro de 2007, com base em serviços prestados durante este mesmo período.. Disse que constituiu a provisão de custos no montante de R\$ 12.375.891,60 no balanço de dezembro de 2007 com base nos princípios contábeis da realização da receita e do confronto de custos e despesas com as receitas e períodos contábeis. Aduziu ter efetuado em

dezembro de 2007 o faturamento de serviços para os clientes (reconhecendo a receita), tendo constituído uma provisão de custos com base nas notas fiscais dos fornecedores, que entraram no mês seguinte, mas que representavam os serviços prestados no mês de dezembro.

Sobre a Provisão para Licença Prêmio de Empregados, disse tratar-se de provisão constituída e prevista em Acordo Coletivo, segundo o qual, a cada período de cinco anos de vigência do contrato de trabalho, concede-se ao empregado admitido até 03.10.1996 licença prêmio de 30 dias consecutivos, podendo, a empresa, a seu critério, convertê-la em pecúnia, mediante a solicitação do empregado, conforme, Acordo Coletivo. Alegou que representa uma provisão de despesa certa a ser despendida e que possui a mesma natureza do 13º salário.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro indeferiu a manifestação de inconformidade, mantendo na íntegra o despacho decisório da DERAT.

Ciente da decisão em 11 de novembro de 2010 (fls. 384), o contribuinte ingressou com recurso em 10 de dezembro seguinte, articulando, em síntese, as seguintes razões de defesa:

Inicialmente, alega que o Agente Fiscal agiu com incoerência porque, nos autos do processo 15374-724.301/2009-06 (que tratou da restituição referente ao IRPJ 2006) e 15374.724304/2009-31 (que tratou da restituição referente ao CSLL 2006) entendeu que a Recorrente não teria direito a utilizar-se de créditos registrados nas contas de provisão para perdas com ISS, custos de fornecedores, pagamento de licença prêmio e perdas com INSS, no montante de R\$ 31.982.769,22, por entender que tais despesas não ocorreram em 2006, deveria tê-las excluído em 2007, porque em algum momento elas devem ser contabilizadas.

Em seguida passa a examinar os ajustes relativos às adições de provisões ditas indedutíveis, destacando que a essência econômica de um fato deve prevalecer sobre sua forma, e que o modo utilizado pela Recorrente para registrar as operações, mesmo que seja considerado inadequado, em nenhum momento provocou a ocultação da realidade.

Sobre a provisão para perdas de ISS, diz tratar-se de perdas efetivas, por se referirem a retenções feitas pelo Banco do Brasil em localidades onde o contribuinte não possui estabelecimento, razão pela qual, conforme determinado pela lei, não pode, ou não consegue, compensar o tributo.

Aduz que não se trata de uma convenção particular que dispôs sobre a forma mais benéfica para o recolhimento do tributo. Inclusive porque esta não é uma questão negocial. Naquela ocasião não havia consenso entre as partes. O Banco do Brasil retinha o ISS, pois, na condição de instituição financeira é obrigada a fazê-lo como substituto tributário; e a Cobra Tecnologia, por sua vez, pagava o tributo diretamente aos Municípios, pois estes assim determinavam.

Sobre a Provisão de Custos de Fornecedores (passivo circulante), explica que foi constituída em dezembro de 2007 com base em serviços prestados durante este mesmo período, cujas Notas Fiscais foram registradas em janeiro de 2008. Este pequeno atraso deve-se ao excessivo volume de tarefas que, como é notório, envolvem o trabalho da contabilidade a cada final de exercício.

Explica que a provisão de custos foi constituída no balanço de dezembro de 2007 com base nos princípios contábeis da realização da receita e do confronto de custos e despesas com as receitas e períodos contábeis.

Afirma que o faturamento dos serviços prestados aos clientes e reconhecimento da respectiva receita deu-se em 2007, e que foi constituída uma provisão de custos com base nas notas fiscais dos fornecedores que entraram no mês seguinte, mas que representavam os serviços prestados no mês de dezembro de 2007 (junta notas fiscais e amostragem dos comprovantes de pagamentos (anexos 3 e 4).

Destaca que o Relatório de Diligência, que deu origem a esta sucessão de equívocos por parte do Fisco Federal, foi lavrado pelo Auditor Fiscal que compareceu à empresa e teve acesso a toda documentação necessária, o que inclui os livros fiscais, notas fiscais, comprovantes de pagamento etc., e que nenhuma informação lhe foi sonogada.

Indaga, como argumentação, como é possível não reconhecer os custos se reconhecer as receitas deles provenientes.

Sobre a Provisão para Licença Prêmio, diz ter sido constituída com base em previsão em Acordo Coletivo, que estabelece que a Recorrente pagará, a cada período de 05 (cinco) anos de vigência do contrato de trabalho, ao empregado admitido até 03 de outubro de 1996, uma licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, a ser gozada no período mais conveniente para o empregado e para a empresa, podendo esta, a seu critério, **conceder a conversão em pecúnia**, mediante a solicitação do empregado. Argumenta que a licença prêmio representa uma provisão de despesa certa a ser despendida pela Recorrente, possuindo a mesma natureza do 13º salário.

Destaca a não incidência do imposto de renda sobre seu pagamento em pecúnia, conforme entendimento pacificado pelo STJ e atos da Receita Federal, razão pela qual a provisão de parte do valor a ser utilizado para o pagamento deste benefício também deve ser autorizada.

No que toca à conta INSS a recuperar, diz referir-se às retenções de INSS efetuadas pelos seus clientes e que, em decorrência da impossibilidade de compensação dos mesmos, reconhece que se trata de uma perda efetiva — e assim foi registrado em seu balanço — pois não há possibilidade de efetuar a compensação da referida contribuição.

Aduza impossibilidade de compensação é fato incontestável, e que há alguns anos a tenta reverter esta situação, para que lhe seja reconhecido o direito à compensação das contribuições previdenciárias. Inclusive, foi ajuizada Ação Ordinária em face do INSS pleiteando a restituirão de valores recolhidos indevidamente a título de retenção de 11% ao INSS sobre faturas de prestação de serviços de cessão de mão de obra. Este processo foi autuado sob o nº 2008.51.01.013639-0 e distribuído ao MM. Juízo da 30ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (RJ) e, atualmente, encontra-se em fase de produção de provas (doc. 6, anexo).

No que diz respeito à dedução de CSLL por órgãos públicos, contesta o ajuste feito pela DERAT, e afirma que todos os impostos retidos pelas fontes pagadoras em 2007 são coerentes com aqueles registrados nos seus livros contábeis.

Acrescenta haver erro grosseiro nos cálculos, uma vez que reajustou-se o lucro real, mas não se promoveu a compensação de prejuízos.

Conclui pedindo a nulidade do. Despacho Decisório de fls. 140 e do Acórdão de fls. 364/379 por conterem vícios insanáveis, requer a realização de prova pericial contábil para indicar o verdadeiro montante do lucro real, e a reforma da decisão para que:

(i) seja reconhecido o direito creditório em favor da Recorrente no valor de R\$ 4.003.441,75 concernente ao saldo negativo no ano calendário 2007, solicitado por meio da PER nº 024760.07837.210708.1.2.03-8067¹;

(ii) ou, ainda, seja o julgamento do presente recurso convertido em diligência para que sejam refeitos os cálculos, com objetivo de se apurar o valor correto da base de cálculo da CSLL do ano 2007, computando-se a compensação de prejuízos fiscais na forma prevista em lei,

(iii) seja deferida a realização de prova pericial contábil, conforme acima requerido; por tudo isto ser medida de inteira e necessária Justiça!

É o relatório.

Voto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Diversamente do suscitado pelo Recorrente, o Despacho Decisório e o Acórdão recorrido não padecem de nulidade “*por conterem vícios insanáveis*”. Os erros e equívocos apontados pelo interessado, se confirmados, levam à reforma do decidido, mas não à nulidade dos atos. O processo administrativo representa uma revisão interna do ato administrativo, visando exatamente a sanar os erros e ilegalidades nele cometidas. O ato administrativo subsiste, com as revisões nele procedidas, desde que não apontado cerceamento de defesa ou incompetência do agente.

Quanto ao pedido de perícia, o mesmo está em desacordo com as regras do artigo 16, inciso IV, e § 1º, do Dec. nº 70.235, de 1972, razão porque, considera-se não formulado.

Passo ao mérito.

Inicialmente, destaco que a autoridade administrativa competente para reconhecer o direito creditório determinou a execução de diligência fiscal para verificar sua certeza e liquidez, amparada no art. 65 da Instrução Normativa nº 900 de 2008, que prevê:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (destaquei)

¹ Por equívoco, a recorrente menciona IRPJ e ano-calendário de 2006.

Por se tratar de crédito representado por saldo negativo de CSLL informado na DIPJ, foi expressamente determinada a confirmação de valores informados na referida declaração, bem como se foram oferecidos à tributação os rendimentos correspondentes à CSLL retida por órgão público, cuja dedução foi informada na linha 55 da Ficha 26. Foi também determinado que fossem efetuadas as *“demais verificações que se fizerem necessárias a fim de que se verifique o efetivo valor do saldo negativo de CSLL, apurado no ano calendário 2007.”*

Passo a examinar cada ajuste contestado.

Provisões não dedutíveis.

No Relatório de Diligência, às fls. 103, lê-se que "foram constatadas no balancete de dezembro de 2007 algumas contas de provisões cujo efeito no resultado não foi adicionado à base de cálculo da CSLL, o **que poderia estar afrontando o artigo 299 e o art.13 da Lei 9.249/95**, que determina que, neste caso, somente são dedutíveis as provisões para férias/décimo terceiro de empregados e devedores duvidosos". (destaquei).

Ressalto que a autoridade fiscal não se manifestou conclusivamente sobre o efeito dessas provisões na apuração do lucro real, mas apenas mencionou a possibilidade de afronta ao art. 13 da Lei nº 9.249/95.

O Despacho Decisório assenta que “a diligência constatou que a interessada deixou de adicionar ao cálculo da CSLL o montante de R\$ 18.526.154,02 correspondente às provisões indedutíveis, conforme explicitado às fls. 102 e 103.”, e promove o ajuste mediante adição.

A Decisão de Primeira Instância confirmou o despacho decisório, que considerou indedutíveis os valores mencionados no Relatório de Diligência como “efeito no resultado” dos valores contabilizados como “Provisão para Perdas INSS”, “Provisão para custo dos fornecedores”, “Provisão para licença prêmio” e “INSS a Recuperar”.

Antes de analisar cada uma das provisões adicionadas, individualmente, destaco que não é determinante na dedutibilidade a designação (título) da conta que recebeu o registro contábil do fato, mas sim sua natureza. Assim, se o encargo foi registrado como provisão, mas de fato não tem essa natureza, não se pode taxá-lo de indedutível por não constar, referido título, entre as provisões expressamente autorizadas pelo art. 13 da Lei nº 9.249/95.

1) Provisão para Perdas de ISS

A diligência aponta que a conta se refere "a retenções de ISS pelos clientes, decorrente de serviços prestados em municípios onde a Cobra Tecnologia S/A não possui filiais, não sendo possível compensar esta retenção”.

Alega o Recorrente tratar-se de perdas efetivas, uma vez que na conta Provisão para Perdas com ISS registrou as retenções de ISS efetuadas pelo Banco do Brasil *“em municípios nos quais a Cobra Tecnologia S.A. não possui estabelecimentos e, por esta razão, não pode, ou não consegue, compensar o tributo, uma vez que, conforme determinado em lei, somente há a possibilidade de se efetuar a compensação nas localidades onde o Contribuinte possuir estabelecimento, o que não ocorreu no caso em questão”*.

Diferentemente do que entendeu o julgador *a quo*, reputo que a correspondência anexada pelo contribuinte são indicativos de que estava ocorrendo duplicidade de recolhimento do ISS, com impossibilidade de compensação, caracterizando perda efetiva.

A conferir:

Ofício da Cobra ao Banco do Brasil datado de 22/11/2007.

Senhor Presidente:

Por intermédio do relatório de auditoria Interna do Banco do Brasil no. BB 2005/00001178-56, de 24.09.2005, foi constatada a duplicidade de recolhimento do ISSQN sobre os serviços prestados pela Cobra Tecnologia ao Banco do Brasil S.A.

Evidencia se a duplicidade de recolhimento do ISSQN acima mencionada, em razão da seguinte situação fática:

a) A Cobra Tecnologia recolhe o ISSQN. aos Municípios onde estão localizados os seus Centros de Atendimento Técnico, estabelecimentos que emitem as notas. fiscais de serviços.

b) O Banco do Brasil S.A. retém e recolhe o ISSQN aos Municípios onde o serviço é prestado, sob alegação de responsável tributário e onde alegadamente a legislação permite.

c) Os comprovantes de retenção remetidos pelo. Banco do Brasil S.A à Cobra Tecnologia S.A , não comprovam o Município para o qual o tributo foi recolhido.

d) A falta de comprovação aludida na alínea "c" supra, inviabiliza que a Cobra Tecnologia compense os valores recolhidos.

(...)

Assim, face às razões ora expendidas; solicitamos:

a) Revisar a: prática de retenção do ISS na fonte, aplicada sobre as faturas da Cobra;

b) Estudar em conjunto com a Cobra a forma de recuperação dos valores retidos e recolhidos para municípios onde a Cobra não possui estabelecimentos, e,

c) Apresentar..todas as guias, de recolhimento de ISSQN nos municípios em que a Cobra possui estabelecimentos, priorizando os municípios de Natal e Maceió, visando suportar defesa da Cobra que compensou os valores retidos com base em planilhas eletrônicas fornecidas pelo BB.

Resposta do Banco do Brasil:

Em resposta ao Ofício CE - PRESI 08112007, e 22.11.2007, questionando a prática de retenção e recolhimento do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) na fonte, esclarecemos:

O Banco do Brasil retém e recolhe ISSQN sobre os serviços prestados pela Cobra Tecnologia S.A, em razão de o Município atribuir-lhe a responsabilidade, por substituição tributária, conforme determinado pelas legislações municipais.

(...)

Em relação ao item "b" do Ofício, entendemos que a questão do recolhimento em duplicidade, no local do domicílio do prestador e na localidade onde o serviço é prestado, é recorrente para diversos prestadores de serviços que a enfrentam nos tribunais e na esfera administrativa, e somente essa Controlada tem legitimidade de pleitear a compensação/restituição do imposto recolhido a maior junto aos entes municipais.

Quanto ao item "c", a Diretoria de Logística do Banco manifestou que, desde o final do ano de 2005, é enviado a essa empresa, mensalmente, um relatório detalhado contendo os prefixos das agências e os valores de ISS retidos pelo Banco nos pagamentos efetuados, (arquivo BBM.CDA.9912.D8613.data.ISS Cobra). Os valores especificados no referido arquivo são recolhidos, de forma manual, aos municípios pelas dependências usuárias dos serviços ou pelos Centros de Suporte Logístico (CSL), no caso de procedimento efetuado centralizadamente.

Para que sejam fornecidos os comprovantes de recolhimento do ISSQN ou Declaração informando a conta da Prefeitura e a data que foram realizados os respectivos recolhimentos, a Diretoria de Logística solicita a essa empresa o envio de cópia dos arquivos "BBM.CDA.9912.D8613.data.ISS Cobra", relativo ao período questionado. Esse pedido é motivado pelo fato desses arquivos serem "murchados" dos módulos de consulta de nosso sistema após 15 dias, sendo então necessária a recuperação pela área tecnológica do Banco, cuja estimativa de atendimento mínimo é de 30 dias.

Informa, também, que como a localização dos comprovantes é efetuada nas dependências de forma manual, não tem como estimar o prazo para entrega.

Se a autoridade fiscal, que compareceu ao estabelecimento do sujeito passivo e procedeu à diligência mediante exame da escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, informou que a "Provisão para Perdas com ISS" (ativo circulante - fls. 44): refere-se a "retenções de ISS pelos clientes, decorrente de serviços prestados em municípios onde a Cobra Tecnologia S/A não possui filiais, não sendo possível compensar esta retenção", entendo ser inegável a natureza dos valores registrados como "perda efetiva".

Dessa Forma, entendo que não procede o ajuste efetuado.

2) Provisão de Custo de Fornecedores

Esse seria um caso típico de equívoco na denominação da conta.

Conforme consigna o Relatório de Diligência, o contribuinte registra na conta de passivo circulante 21219905 – Estimativas de Custos de Fornecedores, as exigibilidades cujos valores exatos não são conhecidos (provisão que adiciona no LALUR), e na conta de passivo circulante 21219901 – Provisão de Custo de Fornecedores - os valores dos serviços prestados num ano com faturamento pelos fornecedores para o ano seguinte.

Tem-se, pois, que a Conta 21219901 não tem a natureza de provisão, tratando-se de conta destinada a registrar custos a pagar.

A decisão de primeira instância argumenta que não há prova inequívoca de que a contabilização como provisão se deu em atendimento ao regime de competência, ou de que se tratou de gasto indevidamente classificado como provisão. Ponderou o Relator ser ônus do interessado, sob pena de preclusão, instruir a impugnação/manifestação de inconformidade com os registros contábeis e os documentos com os quais pretende fazer prova de que tem direito líquido e certo à restituição.

É fato que é ônus do contribuinte provar que tem direito líquido e certo ao crédito pleiteado. Contudo, não é possível desconsiderar princípios inderrogáveis que devem orientar a atividade da Administração Pública.

A Lei nº 9.784, de janeiro de 1999, que rege o processo administrativo federal estabelece.

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, entre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, **razoabilidade**, proporcionalidade, **moralidade**, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

(...)

*IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e **boa-fé**;*

(...)

*VI- **adequação entre meios e fins**, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.*

(...)

Art. 29- As atividades de instrução destinadas a averiguar comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

(...)§ 2º- *Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para eles.*

(...)

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

A Instrução Normativa 900/2008 prestigia esses princípios e regras ao prever a possibilidade de realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

De fato, em se tratando de comprovar a legitimidade do saldo negativo informado na DIPJ, **não é razoável** pretender a juntada aos autos da escrituração contábil e fiscal e documentos que o comprovam. Por isso a previsão na legislação para que “*as atividades de instrução destinadas a averiguar comprovar os dados necessários à tomada de decisão*” sejam realizadas de ofício.

Se no cumprimento da diligência para averiguar, mediante exame da escrituração contábil e fiscal, a exatidão do saldo negativo informado, a autoridade fiscal aponta a existência das duas contas acima referidas (Provisão de Custos de Fornecedores e Estimativas de Custos de Fornecedores”) e registra que o contribuinte informou que a primeira recebe os valores dos custos incorridos cujo valor exato já é conhecido, faturados pelos fornecedores no ano seguinte, **sem refutar essa informação**, é de se presumir que a confirmou.

De fato, em se tratando de dado importante para verificação da exatidão do saldo negativo (objetivo da diligência), não se concebe que a autoridade fiscal, que teve acesso às escriturações contábil e fiscal do contribuinte e aos documentos que as respaldam, não fizesse constar no Relatório que a informação prestada pelo contribuinte não encontra respaldo na documentação. Se não o fez, é por que confirma a destinação da conta.

Não é de ser mantido o ajuste efetuado.

3) Provisão para Licença Prêmio

Trata-se de provisão constituída com base em Acordo Coletivo de Trabalho, que prevê o pagamento, a cada período de 5 (cinco) anos de vigência do contrato de trabalho, de uma licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, que pode ser convertida em pecúnia. Junta cópia de Acordo Coletivo de Trabalho, cuja cláusula 5ª dispõe:

A Cobra pagará, a cada cinco anos de vigência do contrato de trabalho, ao empregado admitido até 03 de outubro de 1996, licença prêmio de 30 (trinta) dias consecutivos, a ser gozada no período mais conveniente para o Empregado e para a empresa, podendo esta, a seu critério, converter a concessão em pecúnia, mediante solicitação do empregado.

Parágrafo Único- Em caso de desligamento do empregado, seja por iniciativa própria, por dispensa sem justa causa, ou por aposentadoria, a licença prêmio dos períodos a que faça jus será convertida em pecúnia, garantido a proporcionalidade à razão de 1/5 do valor da licença, por ano trabalhado, após cinco anos do efetivo exercício na empresa.

A Recorrente argumenta que a licença prêmio representa uma provisão de despesa certa a ser por ela despendida, possuindo a mesma natureza do 13º salário. Traz jurisprudência a atos administrativos no sentido da não incidência do imposto de renda sobre o pagamento de licença prêmio convertida em pecúnia (para justificar a dedutibilidade da provisão pelo valor integral da provisão).

A conta em comento tem por objetivo apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provavelmente ocorrerão no futuro (na hipótese de conversão da licença em pecúnia, admitida na Convenção). Sua natureza, efetivamente, é de provisão, pois representa expectativa de obrigação.

A base de cálculo do imposto de renda tem como ponto de partida o resultado apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404/76 (DL 1.598/77 art. 6º e art. 67, inciso XI). Nesse passo, deve estar respaldada por uma escrituração mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (Lei 6.404/76, art. 177).

O resultado contábil é o ponto de partida, e ele deverá sofrer os ajustes decorrentes da legislação tributária.

Como regra geral, a legislação do imposto de renda admite a dedução das despesas operacionais no período. Contudo, para as provisões, essa dedução de acordo com o regime de competência é exceção, eis que o art. 3º do Decreto-lei nº 1.730/79 condicionou a dedutibilidade à previsão expressa na legislação tributária. A Exposição de Motivos relativa a essa norma justifica:

"21 O artigo 3º do projeto define que, para efeitos fiscais, somente serão dedutíveis as provisões expressamente admitidas pela legislação tributária. É que, com a adoção generalizada do regime de competência para apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, algumas provisões passaram a ser necessárias do ponto de vista contábil, não devendo, todavia, ser admitidas para efeitos fiscais, visto como, muitas vezes, são constituídas por valores apenas estimados.

Estando o contribuinte obrigado a adotar o regime de competência na apuração do lucro líquido, certamente contabilizará algumas provisões fundamentadas em simples estimativas. A ausência de uma disposição legal, no sentido de serem dedutíveis as provisões expressamente autorizadas, provoca inevitáveis controvérsias entre o fisco e o contribuinte.

Para os feitos do artigo 3º, o livro de apuração do lucro real será usado para serem feitos os necessários ajustamentos no lucro líquido de cada período."

Até 31/12/95 a provisão para pagamento de licença prêmio a empregado tinha sua dedutibilidade assegurada pela Portaria MF nº 434/1987, editada com base no art. 31 do Decreto-lei nº 2.341/87, que permitiu ao Ministro da Fazenda autorizar a dedutibilidade, para efeito de apuração do lucro real, de outras provisões, além das expressamente admitidas.

Contudo, a Lei nº 9.249, de 1995, vedou a dedução de qualquer provisão que não estivesse expressamente prevista no seu inciso I, *in verbis*:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei 9.430, de 1996).

Ao argumentar que se trata de “provisão de despesa certa” pretende, a Recorrente, atribuir aos valores de que se trata a natureza de “despesa incorrida”, e não de “provisão”, o que justificaria sua não submissão à vedação do inciso I do art. 13.

Ocorre que as despesas somente são consideradas como incorridas quando forem definitivamente devidas, livres de toda e qualquer condição que lhes modifique o caráter definitivo, assim como após estarem devidamente quantificadas. E esse não é o caso da provisão para licença prêmio, que embora seja uma despesa certa, no sentido de que efetivamente será paga, ela só será devida após decurso de cada período aquisitivo (cinco anos), que é a condição prevista no Acordo Coletivo de Trabalho.

Correto, pois, o ajuste efetuado.

4) Perdas INSS a Recuperar.

O Relatório de Diligência aponta:

*Conta 11440701 - INSS a Recuperar (ativo circulante - fls. 43): refere-se a retenções de INSS pelos clientes, que o contribuinte alega a impossibilidade de compensação. Neste caso, **não há a constituição de uma provisão, tal qual na conta de Perdas com ISS, sendo as perdas registradas em contrapartida à conta de resultado 334199 - Perdas INSS (fls. 54).** (destaquei)*

Como visto, inobstante a autoridade fiscal tenha mencionado que “foram constatadas, no balancete de dezembro de 2007, algumas contas de provisões cujo efeito no resultado não foi adicionado ao LALUR, o que poderia estar afrontando o artigo 299 do RIR/99 e o artigo 13 da Lei 9.249/95”, e incluído, entre as “provisões constatadas”, a conta Conta 11440701 - INSS a Recuperar, a mesma autoridade diz, literalmente, que nesse caso não há constituição de provisão, sendo as perdas registradas diretamente à conta de resultado. Impertinente, pois, vincular a adição a descumprimento do art. 13 da Lei nº 9.249/95.

Por outro lado, não houve nenhuma manifestação (ou questionamento), por parte da fiscalização, a respeito efetividade da perda (impossibilidade de compensação).

A decisão de primeira instância menciona que a parcela ““Perdas INSS”, no valor está incluída no custo dos serviços revendidos (nos “Custos de Serviços Prestados. no País”- Assistência Técnica, Hardware). Aduz que no balancete de dezembro de 2007 a conta de Ativo "INSS a Recuperar" está com saldo zero, e que a contrapartida do crédito foi débito de

custo ("Perdas INSS"). Argumenta que além, de o interessado não juntar prova da irreversibilidade, inexistente previsão legal para que tais perdas integrem o custo dos serviços vendidos, e que impostos recuperáveis não integram custos de produção e serviços.

No recurso a interessada reafirma tratar-se de valores retidos por seus clientes a título de INSS, que ficou impossibilitada de compensar, e acrescenta:

“Há alguns anos a Recorrente tenta reverter esta situação, para que lhe seja reconhecido o direito à compensação das contribuições previdenciárias. Inclusive, foi ajuizada Ação Ordinária em face do INSS pleiteando a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de retenção de 11% ao INSS sobre faturas de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra. Este processo foi autuado sob o nº 2008.51.01.013639-0 e distribuído ao MM. Juízo da 30ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (RJ) e, atualmente, encontra-se em fase de produção de provas (doc. 6, anexo).”

Reportando-se ao art. 289 do RIR/99, a decisão recorrida afirma que *“impostos recuperáveis não integram custos de produção e serviços”*,

O § 3º do art. 289 do RIR/99 prevê que *“não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”*.

Não é possível saber se a origem das perdas contabilizadas foi explicada ao auditor fiscal que procedeu à diligência, pois nada ficou registrado no respectivo Relatório. A autoridade fiscal não questiona a contabilização, nem explica sua motivação para sugerir a adição, limitando-se a mencionar que sua não adição **pode** representar infração ao art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95.

A cópia da exordial da ação judicial juntada ilustrativamente com o recurso, embora possa nem ter conexão direta com este processo, é indicativo de que as perdas referem-se a tributos retidos (INSS) não recuperáveis através de crédito na escrita fiscal pelo fato de sempre superarem os débitos.

Exemplificando:

O contribuinte auferiu receita de 1000 unidades monetárias, tendo recebido do cliente 890 u.m, por ter sido retido INSS no valor de 110 u.m. (11%).

A contabilização seria 1000 a crédito de receita de prestação de serviço, tendo como contrapartida 890 a débito de caixa e 110 a débito de INSS a Recuperar. Essa conta INSS a Recuperar receberia os créditos de INSS a recolher, relativo às contribuições devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. O saldo não compensado (por superar o total das contribuições devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados) representa tributo **não** recuperável através de crédito na escrita fiscal”, integrando, sim, o custo do serviço vendido.

Conforme balancete de dezembro de 2007 (fls. às fls. 44), a conta “INSS a Recuperar tinha um saldo inicial de zero, recebeu débito no montante de R\$302.801,79 e crédito no mesmo montante, e saldo final de zero”.

Se a conta de ativo (INSS a Recuperar) aparece “zerada”, não há que se falar em possibilidade de recuperação. Na eventualidade de um pedido restituição (administrativo ou judicial) e posterior sucesso, o valor recebido deverá ser contabilizado como “recuperação de

custos”, sujeito à incidência de IRPJ e CSLL, conforme entendimento expresso no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, *in verbis*:

“Art.1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Assim, além de não se justificar a adição a título de ofensa ao art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, como entendeu o Despacho Decisório da DERAT, por não se tratar de provisão, também não restou demonstrada a im procedência da contabilização como perda, como entendeu a decisão recorrida.

Logo, entendo que não procede o ajuste efetuado.

Dedução da CSLL retida por órgãos públicos.

A autoridade administrativa da DERAT calculou as retenções de IRF sofridas pelo interessado, aplicando, sobre os valores informados nas DIRFs, os percentuais fixados na Instrução Normativa SRF nº 539, de 25 de abril de 2005, e, a partir desse resultado, ajustou os valores informados pelo contribuinte em sua DIPJ.

O contribuinte nada trouxe para desconstituir os valores apurados pela autoridade administrativa, limitando-se a afirmar, tanto na Manifestação de Inconformidade como no Recurso, que os impostos retidos pelas fontes pagadoras em 2007 são coerentes com aqueles registrados nos livros contábeis, devendo, portanto, ser mantido os ajustes efetuados pela decisão recorrida.

Assim, deve ser reduzido, da adição a título de provisões não dedutíveis, o montante de R\$ 18.484.989,57, correspondente à soma dos ajustes a título de Provisão para Perdas ISS, Provisão de custos de fornecedores e Perdas INSS a recuperar.

Erro no cálculo.

Como último ponto, alega o contribuinte erro cometido pela fiscalização, e confirmado pela decisão recorrida, de não ter procedido à compensação de prejuízos a que teria direito, por ter passado de uma situação de prejuízo fiscal para lucro real positivo. Esse pleito, embora procedente, perde o objeto em razão de a procedência parcial do presente recurso ter restaurado a condição de prejuízo fiscal no período.

Assim, os ajustes ficam assim definidos:

	IRPJ	DERAT/DRJ	CARF
Lucro líquido antes da CSLL	(32.493.865,35)	(32.493.865,35)	(32.493.865,35)
Soma das adições	74.720.962,99	95.422.541,84	74.761.857,44
Soma das Exclusões	(60.616.998,68)	(60.616.998,68)	(60.616.998,68)
Base de cálculo antes das compensações	(18.389.901,04)	2.311.677,81	(18.248.736,59)
Compensações	0,00	0,00	0,00
Base de cálculo CSLL	(18.389.901,04)	2.311.677,81	(18.248.736,59)
CSLL	0,00	208.051,00	0,00
CSLL retida por órgãos públicos	4.004.441,75	3.477.995,96	3.477.995,96

CSLL a pagar	(4.004.441,75)	(3.269.944,96)	(3.477.995,96)
--------------	----------------	----------------	----------------

Conforme exposto, o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2007 fica retificado para R\$ 3.477.995,96. Considerando que, desse valor, já foi reconhecido e restituído ao interessado o valor de R\$ 3.269.944,96, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o crédito adicional de R\$ 208.051,00.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri