



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

Processo n° 15374.724358/2009-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1103-000.923 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de setembro de 2013
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

SALDO NEGATIVO DE IRPJ - GLOSA DE DESPESAS E DE EXCLUSÃO

Glosas de despesas financeiras e de exclusão de saldo de reversão de provisões ocorridas antes do termo do art. 150, § 4º, do CTN. Documentos que não comprovam as supostas despesas de *swap* e de variação monetária contidas na demonstração de resultado da DIPJ/07. Documentação precária que não comprova ser escoreita a exclusão de valor superior à receita de reversão de provisões indedutíveis informada na linha própria da demonstração de resultado da DIPJ/07. Compensações com uso de saldo negativo de IRPJ de 2006 não homologadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, André Mendes de Moura, Fábio Nieves Barreira, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de processo sobre declarações de compensação, telas de relações de Dcomps e valor de crédito nas fls. 3 a 16 (e-processo), decorrente de IRPJ com período de apuração no 3º trimestre de 2006, bem como débitos de CSL e COFINS.

Foi formalizado o presente processo para tratamento manual das Dcomps 17323.39426.170707.1.7.04-1595 e 16284.57608.310707.1.3.04-4930 e a Diort da Derat/RJ encaminhou os autos para efetivação de diligência pela Equipe de Diligência da Derat-RJ, para verificação dos valores de ICMS, PIS/Cofins e ISS das linha 9 a 12 da ficha 6A, e outras que se fizerem necessárias verificação do efetivo valor do IRPJ a pagar do 3º trimestre de 2006, e da composição:

- da linha 31 da ficha 5A (outras despesas operacionais);
- das linhas 21 e 31 da ficha 6A (outras receitas financeiras e outras despesas financeiras, respectivamente);
- das linhas 24 e 37 da ficha 9A (reversão de saldos de provisões não dedutíveis e outras exclusões, respectivamente).

Quanto ao parecer conclusivo da Diort e correspondente despacho decisório da Derat-RJ, transcrevo o relatório do acórdão *a quo* que os sintetiza bem:

O presente processo versa sobre os PER/Dcomp 17323.39426.170707.1.7.04-1595 (fl. 03 a 07) e 16284.57608.310707.1.3.04-4930 (fl. 08 a 11), transmitidos em 17/07/2007 e 31/07/2007, respectivamente.

O crédito informado nas Dcomp (fl. 04 e 09), no valor de R\$ 31.904.914,23, se refere a pagamento indevido ou a maior de IRPJ (cód.0220). O pagamento foi efetuado através de DARF, no valor de R\$ 42.556.792,47, sendo realizado em 16/11/2006 (fl. 05).

No Parecer Conclusivo (fl. 56 a 60) que serviu de base para o Despacho Decisório (fl. 61), consta a não homologação da Dcomp com as seguintes alegações:

- *O pagamento a maior decorreu de erro na apuração do resultado do exercício (Ficha 06 A da DIPJ/2007, fl. 33), e de indevidas reduções na base de cálculo do IRPJ (Ficha 09A, fl. 37).*
- *Na Linha 21 da Ficha 06A da DIPJ/2007 (fl. 33), a interessada subtraiu do lucro líquido do exercício o valor relativo às "Outras Receitas Financeiras", quando deveria tê-lo somado (art. 373 do RIR/99).*

- *A base de cálculo do IRPJ do 3º Trimestre de 2006 sofreu outra indevida redução. O valor de R\$ 424.827.133,02 ("Reversão do Saldo de Provisões Não Dedutíveis") foi excluído do lucro real, através da Linha 24 da Ficha 09A da DIP J/2007 (fl. 37), sem ter sido integralmente adicionado ao lucro contábil, na Demonstração do Resultado do Exercício, na Linha 26 da Ficha 06A da DIPJ (fl. 33).*
- *Não foi adicionado ao lucro real do 3º Trimestre de 2006 parte do valor da CSLL apurada. O art. 1º da Lei 9.316/96 obriga a adicionar a sua totalidade.*
- *A CSLL declarada era de R\$ 52.362.802,54 (Ficha 17 fl. 53/55). Foi adicionado ao lucro real o montante de R\$ 26.219.787,16 (Linha 04 da Ficha 09A, fl. 37).*
- *Comparando-se as informações da Ficha 06A (fl. 33), relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, com as da Ficha 17, à fl. 53/55, referente ao Cálculo da CSLL devida no 3º Trimestre de 2006, constata-se que, na linha 35 da Ficha 06A (fl. 33), a interessada deduziu, na apuração do lucro líquido do exercício, valor relativo à "Resultados Negativos em Participações Societárias", no montante de R\$ 131.955.306,45, sem ter efetuado a adição do mesmo valor na linha 10 daquela Ficha 17, fl. 53/55 (art. 2º, "c", da Lei 7.689/88).*
- *O resultado negativo de participações societárias foi subtraído do lucro líquido contábil, sem ter sido integralmente adicionado à base de cálculo da CSLL. (grifos nossos)*

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Primeiramente, a recorrente alega a flagrante nulidade no despacho decisório, pois a autoridade fiscal adentrou a análise da base de cálculo da CSL para indicar o recolhimento aquém do devido.

Por conseguinte, aponta a recorrente que evidenciado está que não houve redução indevida da base de cálculo de IRPJ, pois a despesa constante da linha 21 da ficha 6A da DIPJ/07, cujo valor é negativo, está regular, vez que não se trata de uma receita, mas é apenas resultante da adição da conta "33010210" relativa a *swap* que apurou saldo devedor.

Ademais, a recorrente afirma que a interpretação da autoridade fiscal com relação à indevida exclusão de valores relativos à reversão de saldos de provisões não dedutíveis não deve prevalecer, pois o valor informado na ficha 9A/24 contém os valores informados na linha da ficha 6A da DIPJ/07, bem como os demais valores de variação credora das operações de *swap* e os demais valores constantes da mencionada ficha 6A. E a totalidade das novas provisões foram adicionadas na ficha 9A/22, conforme quadro constante na impugnação. Assim, entende que este procedimento coaduna-se com a legislação pertinente.

Outrossim, com relação à CSL não ter sido adicionada integralmente à base de cálculo do IRPJ, como indicou a autoridade fiscal, a recorrente explicita que referido tributo constante na linha 49 da ficha 6A da DIPJ/07 refere-se à soma das provisões para CSL

calculadas sobre a base de cálculo correspondente ao período de apuração e sobre os lucros diferidos, pois a DIPJ leva em consideração a posição contábil e o recolhimento, a apuração fiscal. Assim, a diferença trazida pela autoridade fiscal não implicaria na adição menor à base de IRPJ.

Por fim, requer a homologação das declarações de compensação em questão.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 19/4/2011, acordaram os membros da 8ª Turma de Julgamento da DRJ do Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, negar provimento à manifestação de inconformidade, mantendo o Despacho Decisório – Parecer Conclusivo nº 019/2011, conforme o entendimento que segue.

Primeiramente, entende a 8ª Turma da DRJ/RJ1 que a legação de nulidade não se sustenta, vez que se a CSL for adicionada a menor, afeta o lucro real e também o IRPJ.

Outrossim, indica a Turma julgadora da DRJ que, conceitualmente, a apuração de receitas de uma empresa não pode ser negativa. Ainda, variações cambiais possuem campo próprio na DIPJ, não devendo ser lançada como receita ou despesa financeira. Aponta, ainda, que a recorrente não comprovou suas alegações.

Ademais, explicita que houve redução da apuração do lucro real, pois foram feitas exclusões relativas à reversão de provisões não dedutíveis no valor de R\$ 424.827.133,02 e a receita de reversão dos saldos de provisões é de R\$ 23.783.861,28, ou seja, o valor que aumentou o lucro líquido foi menor que o montante excluído, sendo o contrário do que é permitido.

Com relação à falta de adição da CSL ao IRPJ, aponta a Turma julgadora da DRJ/RJ1 que isto não afetou a apuração do lucro real.

O valor de CSL devida adicionado na ficha 9A é menor que o valor da CSL apurada na ficha 17A. Porém, a despesa de CSL indicada na linha da ficha 6A é igual ao valor adicionado na ficha 9A, ou seja, igual ao da redução do lucro líquido (despesa de CSL). Portanto, desconsiderou-se a glosa por falta de adição ao lucro líquido.

Por fim, indica que há IRPJ no valor de R\$ 85.849.962,42 a ser pago e, portanto, não é possível a compensação requerida.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 129 a 147 (e-processo), em 8/6/2011, reiterando o que alegado em sede de manifestação de inconformidade.

Acresce os quadros demonstrativos da composição da linha 21 de outras receitas financeiras da ficha 6A e das linhas 24, 22 e 2 da ficha 9A da DIJP/07, acompanhados

da documentação contábil que comprovaria o quanto consta nos referidos quadros, a seguir transcritos.

Primeiramente, a recorrente busca indicar que o resultado indicado na linha 21 de “outras receitas financeiras” da ficha 6A foi negativo, em razão de estarem ali declaradas valores de duas contas de receitas que tiveram resultado negativo (saldo devedor).

DIPJ 2007 Ano-Base 2006 – Composição Ficha 06 A – Linha 21		
Contas	Descrição	Saldo – 3º trimestre 2006
33010102	Aplic. financeiras terceiros	30.547.149,84
33010210	Swap Juros	(74.076.085,81)
33010211	Rendimentos s/ saldos bancários	1.043.518,04
33010215	Descontos obtidos	150.099,46
33010216	Juros obtidos - clientes	605.965,53
33010217	Juros e multas ativas	6.110.197,49
33010218	Juros s/ empréstimos Eletrobrás	77.339,15
33010220	Outros rendimentos financeiros	466.582,78
33010224	Juros s/ contrato de mútuo	3.311.716,65
33010306	CSN export	480.170,41
33020103	Depósitos judiciais	4.916,63
33020104	VM Clientes Nacionais	(6.752,40)
33020106	Financiamento imobiliário convênio CSN	30.190,32
33020190	Outras variações monetárias ativas	1.346,17
Total		(31.253.645,84)

Quanto às receitas de *swap* e de VM Clientes Nacionais contidos no quadro acima, as respectivas contas do Razão, que apresentam saldo negativo (devedor), são as que seguem:

33010210 – Swap Juros (Doc. nº 07)	
Julho/2006	(9.376.239,25)
Agosto/2006	(45.391.975,38)
Setembro/2006	(19.307.871,18)
Despesa	(74.076.085,81)

33020104 – VM Clientes Nacionais (Doc. nº 08)	
Julho/2006	(2.356,16)
Agosto/2006	11.557,11
Setembro/2006	(2.448,55)
Despesa	(6.752,40)

Com relação à indevida exclusão de valores relativos à reversão de saldos de provisões não dedutíveis, a recorrente apresentou a tabela a seguir, indicando que a exclusão efetuada não ocasionou diferenças na apuração do imposto devido.

Sucede que, apesar do preenchimento incorreto da DIPJ/07, observou ter informado a totalidade das provisões revertidas, através da exclusão realizada na linha 24 da ficha 9A. E igualmente foi declarada a totalidade das novas provisões, com a adição na linha

22 da mesma ficha 9A. Tudo isso, com indicação dos documentos correspondentes a cada um dos valores que compõe a exclusão e a adição referidas.

DIPJ 2007 Ano-Base 2006 – Composição Ficha 09 A (Doc. nº 09) – Linhas 2, 22 e 24			
Descrição	Linha 24	Linha 22	Linha 2
	Exclusão	Adição	Adição
Desp. c/ Reforma/ Manut./ Consumo/ Servs (Doc. nº 10)	(47.718.461,17)	-	50.780.566,40
Reversão Provisões Diversas (Doc. nº 11)	(8.432.997,63)	8.433.594,26	-
Reversão Provisões Diversas (Doc. nº 11)	(5.751.458,41)	-	-
Provisão Outras (Doc. nº 12)	(511.968,37)	-	-
Provisão p/ Contingências Civeis (Doc. nº 13)	(1.084.581,23)	-	-
Reversão Provisão p/ Contingências Civeis (Doc. nº 14)	(12.186.623,68)	-	-
Provisão p/ Contingências Fiscais (Doc. nº 15)	(523.093,51)	-	-
Provisão p/ Contingências Trabalhistas (Doc. nº 16)	(109.726,61)	-	-
Provisão p/ Perda de Títulos a Receber (Doc. nº 17)	(297.578,86)	-	-
Provisão p/ Perdas Aplic Financeira (Doc. nº 18)	(65.979,12)	-	-
Provisão p/ Perdas Eletrobras (Doc. nº 17)	(65.868,16)	-	-
Provisão p/ Perdas Prováveis – CR (Doc. nº 17)	(3.176.983,33)	-	-
Provisão Perdas Juros Swap (Doc. nº 19)	(346.162.091,41)	420.238.177,22	-
Provisão p/ Juros s/ Capital Próprio	1.270.278,47	41.666.969,00	-
Provisão p/ Passivo Descoberto	-	8.681.254,66	-
Provisão p/ Participação nos Lucros	-	11.602.300,92	-
Provisão Seguro Acidente no Trabalho - SAT	-	4.402.857,56	-
Outras Contribuições e Doações - Custos	-	-	30.000,00
Total	(424.827.133,02)	495.025.153,62	50.810.566,40

Por fim, apresenta os quadros abaixo para demonstrar que o erro formal cometido pela recorrente não alterou seu resultado, pois o resultado do terceiro trimestre de 2006 é equivalente ao resultado indicado na DIPJ 2007.

"DIPJ 2007" – Ficha 06A (Doc. nº 06)	
Juros sobre o Capital Próprio – Linha 32	R\$ 41.666.969,00
Lucro Líquido do Período de Apuração - Linha 52	R\$ 366.971.618,77
Total	R\$ 408.639.587,77

Demonstração do Resultado – ITR 3º trimestre/2006 (Doc. nº 21) – Reais Mil	
Descrição	01/07/2006 a 30/09/2006
Lucro/Prejuízo do Período	R\$ 408.639
Total	R\$ 408.639

Processo nº 15374.724358/2009-05
Acórdão n.º **1103-000.923**

S1-C1T3
Fl. 250

Pelo exposto, requereu o reconhecimento do direito creditório da recorrente, o deferimento de realização de perícia e o provimento integral do presente recurso.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 127, 129, numeração do e-processo). Dele, pois, conheço.

As fls. indicadas no voto serão as da numeração do e-processo.

A origem imediata do direito creditório postulado nas compensações em causa é a seguinte. A recorrente informou saldo de IRPJ a pagar do 3º trimestre do ano-calendário de 2006 de R\$ 102.326.746,46, conforme ficha 12A da DIPJ/07 (fls. 41 e 204). Das telas do sistema Sinal07 (fls. 51 a 53), vê-se que há pagamentos para o referido IRPJ de R\$ 83.279.490,14, em 30/9/06, de R\$ 6.510.141,96, em 31/10/06, e de R\$ 42.556.792,47, em 16/11/06.

Com isso, resulta um pagamento a maior de R\$ 31.904.914,23 (R\$ 135.018.991,45 – R\$ 102.326.746,46) de IRPJ do 3º trimestre do ano-calendário de 2006.

Os limites objetivos da lide se fixam, nesta fase:

- na glosa da dedução de despesas financeiras de R\$ 31.253.645,84, informadas na linha 21 da ficha 6A da DIPJ/07, que é destinada à informação de receitas financeiras (“outras receitas financeiras”); e

- na glosa da exclusão informada na linha 24 da ficha 9A da DIPJ/07, correspondente às reversões dos saldos de provisões indedutíveis. A última glosa foi de R\$ 401.043.271,74, de um total de R\$ 424.827.133,02 excluídos do lucro líquido (reversões de saldos de provisões indedutíveis).

De início, coloco a seguinte questão.

Pode-se, no âmbito de procedimento fiscal de exame de Dcomp, a autoridade fiscal proceder a glosas de despesas e de exclusões ao lucro líquido? Ainda, há limite para tanto, inclusive temporal?

Não tenho dúvidas de que é revestido de juridicidade proceder-se a glosa de despesas e de exclusões ao lucro líquido, na apreciação de declaração de compensação.

Mas a *glosa de despesas e de exclusões* ao lucro líquido, ainda que no âmbito do procedimento de análise de Dcomp, só poderá ser feita *dentro do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN*. Isso, desde que a glosa *não se refira a valor alterado* pelo contribuinte em DIPJ retificadora.

Diverso limite temporal se aplica, a meu ver, se o caso for de glosa de estimativas supostamente adimplidas, de IRRF, de deduções do IRPJ devido, todos valores que compõem diretamente o saldo negativo de IRPJ postulado, e inclusive de glosa de IRRF por apuração de falta de oferecimento à tributação das receitas que dão causa ao IRRF, que compõe

o saldo negativo postulado. Em tais casos, é aplicável perfeitamente o prazo do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, que é o da homologação tácita da compensação¹. Nesses limites se conciliam o referido prazo com o do art. 150, § 4º, do CTN, *i.e.*, aquele não sentença colisão com o comando do CTN. É como vejo.

Sobre isso já tive oportunidade de me manifestar em diversos julgados, como no Acórdão nº 1103-000.807, cujos excertos transcrevo e os adoto aqui:

Suponha-se que o contribuinte, no legítimo exercício desse direito, venha a fazer a declaração de compensação de, por ex., saldo negativo de IRPJ no penúltimo dia para a consumação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

A autoridade fazendária não disporia de mais de um dia para homologar ou não a compensação declarada? Isso concorreria ao absurdo. Por outro lado, o contribuinte tem o direito de apresentar sua declaração de compensação até que se atinja aquele termo final, pois é o mesmo termo final a que se refere o art. 168, I, do CTN.

Como a compensação pode ser operada, ao alvitre do contribuinte, dentro daquele prazo decadencial (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador), e isso não pode ser obstado, é imperativo lógico e do razoável e do possível que o termo final para o fisco homologar ou não a compensação não seja o mesmo segundo aquele prazo (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador)².

É por isso que o art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 impõe como prazo decadencial para a homologação ou não da compensação declarada pelo contribuinte o prazo de cinco anos contado da data da entrega da declaração de compensação.

É nessa medida e nesses termos que não vejo o preceito do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96 esbarrar no art. 150, § 4º, do CTN.

E, nessa linha de raciocínio, na hipótese em dissídio, não entrevejo a consumação da decadência para a autoridade administrativa infirmar o montante do IRRF, no qual se apoia a certeza e liquidez do saldo negativo de IRPJ. Nesse âmbito restrito, não atino com a

¹ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 5º. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

² No caso de saldo negativo de IRPJ, esse também é o prazo decadencial do contribuinte para a compensação, pois é nesse momento que se tem por extinto o crédito tributário, ao teor do art. 168, I, do CTN.

consumação de decadência na análise do saldo negativo objeto de compensação. Isso, desde que no prazo do art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, cinco anos contados da data da apresentação da declaração de compensação, como ocorre no caso em dissídio.

Mais precisamente: não diviso a concreção da decadência para a atividade fazendária de questionar o reconhecimento tributário do IRRF, cujo valor representa o saldo negativo de IRPJ apurado pela recorrente.

Isso tudo, pelas razões já deduzidas, quanto à compatibilidade do prazo prescrito pelo art. 74, § 5º, do CTN com o art. 150, § 4º, do CTN.

O caso ganha similitude com a hipótese em que o contribuinte apresenta uma retificadora de DIPJ, para aumentar por ex., o valor das despesas dedutíveis, e conseqüentemente reduzir o IRPJ devido ou aumentar o prejuízo fiscal, faltando um dia para a consumação do prazo do art. 150, § 4º, do CTN.

Nesta hipótese, o direito do fisco de lançar (no sentido amplo já descrito), por via da revisão da retificadora da DIPJ, se consumaria no dia seguinte?

*Não sinalizo dessa forma, e isso conduziria ao mesmo absurdo já comentado. Mas, certo é que a não consumação da decadência para o fisco ficaria **restrita ao que foi retificado na DIPJ** (no exemplo, o aumento do valor das despesas dedutíveis).*

*Nos devidos termos, a **mesma inteligência é aplicável**, a meu ver, no âmbito de uma declaração de compensação, quanto aos limites do que é possível se questionar ou infirmar. Mas **como aplicar tal inteligência no processo de compensação?***

*Ilustro com alguns exemplos sobre os limites positivos. **Questionar-se sobre a receita** (se ela foi oferecida à tributação) **que dá causa ao IRRF que compõe o saldo negativo de IRPJ. Questionar se as estimativas de IRPJ que compõem o saldo negativo de IRPJ foram mesmo adimplidas. Questionar-se quanto a certas deduções do próprio IRPJ devido, na apuração do saldo negativo de IRPJ.***

Pelas razões expendidas, não vejo razão na tese da recorrente de que o procedimento adotado pela autoridade fazendária já estaria fulminado pela decadência. (negritamos)

As questões em jogo são exatamente de glosa de despesas e de exclusão ao lucro líquido. Despesas e exclusão que não foram consignadas em DIPJ retificadora. Logo, há de se observar o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, como afirmei anteriormente.

O contrário seria proceder-se ao lançamento, por meio indireto, com consumação da decadência. Basta lembrar dos autos de infração sem exigência de tributo, em que somente se reduz o prejuízo fiscal e/ou a base de cálculo da CSL.

Pois bem. Vejo que o despacho decisório se aperfeiçoou em 17/2/11 (fl. 67). Como se trata de saldo negativo do 3º trimestre do ano-calendário de 2006, não houve concreção do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, para as glosas em questão.

Posto isso, passo ao exame das referidas glosas.

Alega a recorrente que o valor negativo de R\$ 31.253.645,84, informado na linha 21 relativa a “outras receitas financeiras” na ficha 6A da DIPJ/07 (fls. 32 e 206), decorre de estarem incluídas nessa linha despesas de *swap* no valor de R\$ 74.076.085,81 e de despesas “VM Clientes Nacionais” (supõe-se que sejam despesas de variação monetária) de R\$ 6.752,40.

O equívoco de tais inclusões entre as receitas financeiras levou ao valor negativo de R\$ 31.253.645,84.

Ou seja, chegar-se-ia ao mesmo lucro líquido da demonstração de resultado (ficha 6A) da DIPJ/07, se tais despesas (R\$ 74.076.085,81 de *swap* e R\$ 6.752,40 de variação monetária passiva) tivessem sido informadas nas linha 33 dessa ficha, relativa a “despesas financeiras”, hipótese em que a linha 21 de “outras receitas financeiras” da demonstração de resultado (ficha 6A) estaria com o valor de R\$ 42.829.192,37.

Para comprovar sua afirmação, acostou aos autos os docs. 7 e 8 que representariam as contas “33010210 – Swap Juros” e “33020104 – VM Clientes Nacionais”.

Analisando o doc. 7, vê-se que ele é de absoluta imprestabilidade para comprovação das alegadas despesas incorridas com *swap*.

Primeiro, não se trata propriamente de conta do Razão “33010210” (aliás o título é “Ganhos com Swap”). Não há indicação segregada dos débitos e créditos com identificação do descritivo (histórico) dos registros, muito menos há a identificação da conta na qual são registradas as contrapartidas. O que há são colunas de débito, de crédito, de saldo e de saldo acumulado com linhas numeradas de 1 a 16 e total. Presume-se que as linhas numeradas de 1 a 12 sejam relativas a cada um dos meses.

Além disso, a primeira linha já aparece com saldo acumulado negativo, e de saldo igualmente negativo de mesmo valor, sem correspondência direta com os valores constantes na mesma linha, na coluna de débito e na coluna de crédito.

Enfim, não há como se dizer que isso seja conta do Razão, que pressupõe no mínimo o lançamento do valor a débito ou a crédito, com identificação do descritivo dos registros, e ordinariamente, a indicação da conta na qual é registrada a contrapartida. Não há nenhuma conta do Razão correspondente às contrapartidas dos lançamentos (se tais valores forem de lançamentos mesmo) do doc. 7.

Aliás, se tal documento for um resumo da conta do Razão, como há na mesma linha (7 a 9), registros de débito e de crédito, supõe-se que haja diversas operações de *swap*, registradas em contas contábeis patrimoniais distintas. Mais, sequer consta nos autos o plano de contas da recorrente, para identificação das contas de resultado, patrimoniais do ativo e do passivo.

É evidente, pois, que o referido documento não é prestável para a comprovação pretendida.

Melhor sorte não ostenta o doc. 8, que não é propriamente conta do Razão “33020104”, e que igualmente só tem colunas de débito, de crédito, de saldo e de saldo acumulado, com as mesmas características da relativa à conta “33010210” já apreciada. Cabem as mesmas considerações deduzidas a respeito do doc. 7.

A diferença, aqui, é a de que na primeira linha não aparece já um saldo acumulado sem correspondência com o valor de crédito e de débito que figuram na mesma linha.

Não há como se dizer que se comprova a alegação da recorrente.

Enfim, não resulta comprovada a asserção de que houve despesas de *swap* no 3º trimestre de 2006, no valor de \$ 74.076.085,81, e despesas “VM Clientes Nacionais” (supõe-se que sejam despesas de variação monetária) de R\$ 6.752,40, as quais foram incluídas na linha de “outras receitas operacionais” (linha 24 da ficha 6A). Isso (inclusão de tais despesas entre “outras operações financeiras”) implicou a informação de valor negativo nessa linha de R\$ 31.253.645,84.

O juízo conclusivo sobre a questão farei adiante, após tratar de outra, relativa à diligência.

Prossigo com a apreciação da glosa das reversões dos saldos de provisões indedutíveis excluídas do lucro líquido na linha 24 da ficha 9A (demonstração do lucro real) da DIPJ/07.

Ou seja, trata-se de receitas de reversões de provisões indedutíveis, as quais são excluíveis do lucro líquido, na determinação do lucro real.

Representa simplesmente a *realização* da pretérita despesa de provisão adicionada ao lucro líquido, daí a anterior adição ao lucro líquido representar uma adição temporária.

No caso, é a *neutralização* da despesa de provisão indedutível (exclusão da receita de reversão do passivo que gerara despesa indedutível, no caso; ou quando o passivo de provisão se transforma em passivo efetivo, um contas a pagar). Isso se dá mediante a baixa da adição temporária (de despesas de provisões indedutíveis) controlada na Parte B do Lalur, e exclusão desse valor na Parte A do Lalur.

A questão é se os valores excluídos a título de reversões de saldos de provisões indedutíveis representam efetivamente receitas de reversões de provisões indedutíveis.

O valor excluído, conforme a linha 24 (reversão de saldo de provisões indedutíveis) da ficha 9A (demonstração do lucro real) da DIPJ/07, foi de R\$ 424.827.645,83 (fls. 37 e 212).

Porém, na ficha 6A (de demonstração do resultado), o valor informado na linha de receitas de reversões de saldos de provisões operacionais (linha 26) é de R\$

23.783.861,28 (fls. 36 e 206). Com isso, foi glosado o valor de R\$ 401.043.271,74 (R\$ 424.827.645,83 - R\$ 23.783.861,28).

Segundo a recorrente, houve erro no preenchimento da DIPJ, pois os valores de variação credora de operações de *swap* da conta “33010210” (doc. 19) foram classificados como ver reversão de provisão.

Traz quadro descritivo da composição da linha 24 da ficha 9A, indicando as espécies de reversões de provisões e os docs. comprobatórios juntados na peça recursiva.

O primeiro argumento carece de sentido.

Se a variação credora de operações de *swap* estiver sendo tratada como uma *provisão ativa* (a bem ver, como contrapartida de provisão ativa sobre operações de *swap*), então a variação negativa das mesmas operações de *swap* seriam *provisões passivas* (a bem ver, contrapartida de provisões passivas de operações de *swap*), e, assim, indedutíveis.

Ora, a *conta indicada é a mesma* analisada na questão anterior, supostamente conta credora de resultado (suposição, pois a recorrente não trouxe aos autos sequer o plano de contas contábeis), e, naquela questão, o argumento era de que o valor das despesas de *swap* registradas nessa conta fora incluído por erro, entre as receitas financeiras, razão pela qual a linha de “outras receitas financeiras” da ficha 6A tinha valor negativo. Ou seja, *despesas efetivas incorridas, e não despesas de provisões passivas incorridas* (que são indedutíveis).

Ademais, se as despesas de *swap* resultaram incomprovadas, pois o que consta nos autos não é propriamente a conta do Razão “33010210”, evidentemente, não se comprova a alegada variação credora, *ainda mais com o caráter de provisão ativa* (contrapartida de provisão ativa) ou de *uma receita de reversão de provisão*.

Com efeito, o doc. 19, que supostamente comprovaria a variação credora e como receita de provisão ativa ou de reversão de provisão (passiva), é o mesmo do doc. 7.

Como havia dito ao analisar o documento relativo à conta “33010210”, que não é propriamente conta do Razão, nele nada há além de coluna de crédito, de débito, de saldo e de saldo acumulado. Não há descritivo de lançamento; há registro único por mês (supõe-se que seja mês cada linha, pois não há tal identificação) de um valor de débito e de outro valor de crédito (ambos no mesmo mês); muito menos há a indicação da contrapartida (nº da conta), que é o que permite aferir numa conta do Razão, os lançamentos contábeis ocorrentes.

Não há a identificação dos lançamentos no Diário (o qual não consta nos autos, tampouco a conta do Razão da contrapartida dos lançamentos feitos na conta “33010210” – e, como se disse, nem a conta do Razão dessa conta).

E, para além disso, nada há nos autos que comprove que na mesma conta “33010210” estivessem sendo registradas receitas de reversão de provisão sobre *swap* ou contrapartidas de provisões ativas sobre *swap*. E se estivessem ou se estiverem sendo registradas nessa conta, as variações negativas seriam também contrapartidas de provisões passivas sobre *swap* (inedutíveis), como havia dito.

Mais. Como estariam numa mesma conta de resultado contrapartidas de provisões (ativas ou passivas) e receitas ou mesmo despesas efetivamente realizadas ou incorridas? Seria um absurdo, em medida tributária.

No pertinente ao quadro descritivo, examinado os documentos anexados aos autos (docs. 10 a 20), constato o seguinte.

Os docs. 10 a 12, 14 a 16, 18 a 20 têm o mesmo problema dos docs. 7 e 8. Vale dizer, não são contas propriamente do Razão. Seguem exatamente o mesmo figurino já descrito, em que se encontram ausentes praticamente tudo o que uma conta do Razão demanda apresentar.

Ademais, o valor das supostas reversões de provisões para reforma/conserto do quadro descritivo corresponde ao que consta como saldo acumulado em junho de 2006 (linha 6 supostamente deve ser de junho) – doc. 10.

Assim também o primeiro dos valores de reversões de provisões diversas do quadro descritivo é o saldo acumulado, que já inicia com valor negativo (que representa saldo credor) – doc. 11 – e o segundo dos valores de tal reversão do quadro descritivo nem consta no doc. 11.

O doc. 14 traz junto um recorte de suposta conta do Razão, mas sem identificação do nº da conta. Como antedisse, não há sequer o plano de contas contábeis, para se aferir que conta é do passivo, do ativo, e de resultado credora ou devedora.

Os docs. 13 e 17 são supostamente contas do Razão de provisão de contingência cíveis e de provisão para perdas (*supostamente* a primeira é conta do passivo e a segunda é conta de resultado). Mas se forem contas do Razão, não há identificação da contrapartida dos lançamentos. E tampouco há nos autos a conta do Razão que registre as contrapartidas, fazendo-se a conexão necessária.

Para mais disso, nenhuma explicação sensata há, tampouco documentação, para constar a informação de receitas de reversão de provisões na demonstração do resultado na DIPJ/07 de R\$ 23.783.861,28, e o valor de exclusão de receitas de reversão de provisões de R\$ 424.827.645,83. A adição que supostamente faria contraponto à exclusão não apresenta a conexão pretendida, vale dizer, não há *nenhuma base comprobatória da efetividade dessa conexão*, tampouco de composição (adição da linha 22 da ficha 9A é de “outras adições”).

Limita-se a recorrente a trazer aos autos cópia da DRE do 3º trimestre publicada de acordo com as regras da CVM para os formulários de informações trimestrais (as chamadas ITR), cotejando como lucro líquido da demonstração de resultado da ficha 6A da DIPJ/07. Porém, isso pouco prova o pretendido, *i.e.*, as questões das receitas de reversões de provisões e de despesas de *swap* e de variação monetária com clientes. Os dados da ITR são extremamente sintéticos – não possuem sequer a abertura prevista na ficha 6A, o que interdita uma comparabilidade.

Enfim, ressumbra a incomprovação do quanto alegado sobre a questão da glosa da exclusão.

A recorrente postula subsidiariamente a conversão do julgamento em diligência (perícia), formulando quesitos.

Em sede de processo de compensação, em que o *onus probandi* compete à recorrente, que postula o direito em causa, entendo não ser cabível convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para *substituir papel* “primário” que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

Da mesma forma, se a pretensão for do fisco, minha intelecção é a de que não cabe transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria, com a determinação de diligências para substituir papel ou ônus “primário” (que compõe o que a doutrina italiana chama de instrução primária, a qual orienta a relação jurídico-formal do lançamento, em contraposição à instrução secundária, que se desenvolve na relação jurídico-formal processual) do fisco. A carência de certeza do crédito, nesse caso, implica nulidade (total ou parcial) do lançamento, a meu ver.

A determinação de diligência se presta para *esclarecer* produção probatória adequada feita por quem tem seu ônus, se o quanto consta nos autos reclama essa constatação (esclarecimentos); ou, eventualmente, a diligência se orienta a *complementar* produção probatória feita adequadamente pela parte à qual é imputável o ônus da prova.

Das considerações feitas sobre a documentação comprobatória trazida aos autos pela recorrente, não há lugar para a diligência, cujo papel não seria de esclarecer ou complementar produção probatória feita pela parte, mas de efetuar a própria produção probatória.

O princípio da verdade material ou do formalismo moderado não é absoluto, a permitir a substituição do ônus “primário” das partes, e divorciado da finalidade de eficiência e de não eternização do processo.

De todo o exposto, nego provimento ao recurso sobre a questão da glosa das “despesas” de R\$ 31.253.645,84, e sobre a questão da glosa da exclusão das reversões dos saldos de provisões indedutíveis de R\$ 401.043.271,74.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2013

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 15374.724358/2009-05
Acórdão n.º **1103-000.923**

S1-C1T3
Fl. 259

CÓPIA