



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

Processo n° 16327.001397/2009-51
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1101-000.824 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria IRPJ/CSLL - Glosa de despesas e outros
Recorrentes BANCO SANTANDER BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

RECEBIMENTOS “ESCROW”. Cancela-se a exigência se a acusação fiscal não aborda aspectos relevantes dos fatos que deram ensejo aos registros contábeis dos quais foram extraídas os créditos classificados como receitas tributáveis, especialmente no que tange à titularidade destes créditos e ao fluxo contábil das demais operações a eles vinculadas.

DESCONTOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO. REQUISITOS PARA DEDUTIBILIDADE. Os descontos em operações de crédito submetem-se às regras para dedução de perdas no recebimento de créditos, sendo indispensável, para eventual glosa, a prévia intimação da contribuinte para comprovação do atendimento aos requisitos legais.

PROVISÕES. INDEDUTIBILIDADE. Devem ser adicionadas ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as provisões cuja dedução não é autorizada pela legislação tributária. Cancela-se a exigência apenas na parte em que os valores glosados estão comprovadamente vinculados a despesas efetivas no período fiscalizado.

DESPESAS FINANCEIRAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Alegações acerca da natureza dos valores contabilizados não são hábeis a justificar a sua dedução na apuração do lucro tributável. É indispensável a apresentação de documentos que permitam correlacionar os fatos ocorridos com as despesas registradas na contabilidade.

OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. DIFERENÇAS EM SISTEMAS OPERACIONAIS. Somente podem afetar o lucro tributável os ajustes contábeis cuja causa e necessidade sejam devidamente comprovados pelo sujeito passivo.

JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL. A constatação de que a despesa corresponde à provisão de obrigações na contabilidade é insuficiente para justificar a glosa de valores destinados a ajustar a valor presente as

obrigações decorrentes de plano de benefícios concedidos a ex-empregados e pagos diretamente pela empresa patrocinadora.

ATUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS. As variações monetárias ativas decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, salvo se demonstrado que as variações monetárias passivas incidentes sobre o tributo objeto dos depósitos não tenham sido computadas na apuração desse resultado (Súmula CARF nº 58). Na medida em que a contribuinte autuada nada argumentou no sentido de que as variações monetárias passivas não teriam sido computadas no resultado, a exigência exonerada na decisão sob reexame deve ser restabelecida.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. BALANÇOS DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. Descabe a multa isolada se há tributo exigido com multa de ofício pela mesma infração.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS.

BASE NEGATIVA ORIGINÁRIA DESCONSTITUÍDA EM RAZÃO DO LANÇAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE BASE NEGATIVA PARA COMPENSAÇÃO FUTURA. Deve ser cancelada a exigência se a autoridade lançadora não demonstra o motivo da insuficiência das bases negativas utilizadas em compensação no período autuado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, na sessão de 08 de agosto de 2012, relativamente ao **item 9 do relatório**, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; e na sessão de 06 de novembro de 2012 em: 1) relativamente ao **item 5 do relatório**, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Conselheiro Marcos Shigueo Takata; 2) relativamente ao **item 1 do relatório**, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; 3) relativamente ao **item 2 do relatório**, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; 4) relativamente ao **item 3 do relatório**, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 5) relativamente ao **item 4 do relatório**, por unanimidade de votos NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 6) relativamente ao **item 6 do relatório**, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 7) relativamente ao **item 7 do relatório**, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 8) relativamente ao **item 8 do relatório**, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 9) relativamente ao **item 9 do relatório**, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, divergindo o Conselheiro José Ricardo da Silva; 10) relativamente ao **item 10.a do relatório**, por maioria de

votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, vencida a Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, acompanhada pelo Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que davam provimento parcial ao recurso voluntário e davam provimento ao recurso de ofício; 11) relativamente ao **item 10.c do relatório**, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; e 12) relativamente ao **item 10.d do relatório**, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Shiguelo Takata e José Ricardo da Silva. Designado para redigir o voto vencedor relativamente ao **item 10.a do relatório** o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior. Declarou-se impedida a Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, substituída pelo Conselheiro Marcos Shiguelo Takata em ambas as sessões.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Marcos Shiguelo Takata.

Relatório

BANCO SANTANDER BRASIL S/A, já qualificado nos autos, recorre de decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – I que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 22/12/2009, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 111.244.738,07.

A autoridade lançadora promoveu ajustes à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 2004, revertendo para lucro os prejuízos/bases negativas inicialmente declarados, e também reconstituindo a apuração de estimativas mensais daquele período. Registrou, ainda, que a base de cálculo negativa de CSLL originalmente apurada pela contribuinte já havia sido aproveitada no ano-calendário 2007, promovendo a glosa correspondente.

Os documentos reunidos durante o procedimento fiscal integram os volumes 1 a 5 (fls. 1/921) e resultaram na constatação das infrações pontuadas um pouco mais abaixo, enumeradas na forma em que serão tratadas nestes relatório e voto.

A impugnação foi acompanhada pelos documentos de fls. 1001/1353. Concluindo a análise da impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância exonerou parcialmente o crédito tributário exigido, submetendo tal decisão a reexame necessário, porque ultrapassado o limite fixado na Portaria MF nº 3/2008 (fls. 1367/1440). As exonerações serão resumidas abaixo, na indicação sintética das infrações aqui tratadas:

1. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS: valor tributável de R\$ 40.500.255,68, mantido integralmente;
2. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS CÍVEIS: valor tributável de R\$ 2.579.643,92, mantido integralmente;
3. PROVISÃO PARA PERDAS DE TARIFAS A RECEBER: valor tributável de R\$ 2.175.309,03, mantido integralmente;
4. DESPESAS DE OUTRAS PROVISÕES: valor tributável de R\$ 3.189.772,66, mantido integralmente;
5. DESCONTOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO: valor tributável de R\$ 12.487.267,53, mantido integralmente;
6. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE INTERVENIÊNCIA DE TERCEIROS – SISTEMA “EN”: valor tributável de R\$ 6.357.601,86, mantido integralmente;
7. DESPESAS AUTORIZADAS PARA RESULTADO DAS AGÊNCIAS: valor tributável de R\$ 2.134.716,19, mantido integralmente;

8. JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL: valor tributável de R\$ 28.371.000,00, mantido integralmente;
9. RECEBIMENTOS ESCROW: valor tributável de R\$ 135.191.120,86, mantido integralmente;
10. OUTRAS EXCLUSÕES – ATUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS: valor tributável de R\$ 7.339.747,13, cancelado integralmente;
11. DECORRÊNCIAS:
- a. Apuração de estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas nos meses de janeiro/2004 e de março/2004 a junho/2004, resultando em aplicação de multa de ofício isolada, reduzida na proporção da exclusão da base tributável de R\$ 7.339.747,13;
 - b. Desconstituição das apurações originais de prejuízo fiscal no valor de R\$ 141.403.442,49 e da base de cálculo negativa no valor de R\$ 140.868.403,66, não afetada pela exclusão da base tributável de R\$ 7.339.747,13;
 - c. Compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário 2007, no valor de R\$ 197.304.251,95, não afetada pela exclusão da base tributável de R\$ 7.339.747,13, dada a desconstituição de bases negativas de 2006 por lançamentos posteriores.
 - d. Juros de Mora.

A contribuinte foi cientificada da decisão de 1ª instância em 16/09/2010 (fl. 1446) e interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 15/10/2010 (fls. 1449/1549), acompanhado dos documentos de fls. 1550/4135. Consta dos autos, também, que em 27/10/2010 a contribuinte apresentou outros documentos para complementar sua defesa (fls. 4136/4226) os quais foram acompanhados dos instrumentos de mandato dos signatários da defesa, bem como que a Procuradoria da Fazenda Nacional formulou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 4229/4307). Não foram apresentadas razões para acolhimento do recurso de ofício.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora, para que não restassem dúvidas quanto ao seu esforço em obter *as informações e a documentação probatória pertinente*, apresentou *um histórico com as intimações e respostas da empresa, constando na seqüência a análise particularizada das infrações*. Ao final desta introdução, observou que foram lavrados *19 termos com intimações e sucessivas reintimações, formalizadas ao longo de aproximadamente um ano e meio*, de modo que *o contribuinte dispôs de plenas condições para a apresentação de documentação comprobatória dos temas fiscalizados, todavia, em diversas oportunidades foram apresentadas simples alegações ou informações desprovidas de capacidade probatória*.

Na decisão recorrida e sob reexame, além da análise do mérito de cada uma das infrações, que será relatada juntamente com os fundamentos do lançamento, os argumentos

trazidos no recurso voluntário e a abordagem contida nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, consta que:

- O requerimento de diligência apresentado pela impugnante não especificou quesitos, além de pretender a comprovação da efetividade de despesas, em que pese a Fiscalização tenha intimado e reintimado a contribuinte a fazê-lo, e o Decreto nº 70.235/72 fixe a impugnação como momento para apresentação de provas documentais.
- Consoante doutrina, a escrituração presta-se como prova *se o fato estiver registrado regularmente*; as despesas, para serem dedutíveis, devem estar comprovadas; e reduções, exclusões, suspensão ou extinção do crédito tributário devem ser provados pelo contribuinte.
- Ao Fisco somente cabe o ônus de provar a inveracidade de registros contábeis se estes estiverem pautados em documentação idônea, que espelhe a realidade dos fatos e a situação patrimonial da empresa. O sujeito passivo tem a obrigação não só de manter a escrituração com observância da legislação comercial e fiscal, como também a guarda dos documentos a ela pertinentes. Na falta da documentação de suporte dos lançamentos, fica o Fisco autorizado a desconsiderar a escrituração.

No recurso voluntário, a recorrente inicialmente argúi a nulidade da decisão recorrida, por *inovação do critério jurídico* especificamente em relação à infração de descontos em operações de crédito, e por *ausência de fundamentação no que diz respeito à manutenção* desta mesma glosa, motivo pelo qual esta preliminar será relatada juntamente com o mérito desta infração.

Nas contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional aborda, preliminarmente, a preclusão do direito à apresentação de provas documentais, na media em que, no presente caso, *não se comprovou a impossibilidade de apresentação oportuna ou a existência de fato superveniente*, bem como se opõe à arguição de nulidade do acórdão recorrido, aspecto que será tratado na infração correspondente.

Os demais argumentos de mérito trazidos no recurso voluntário, bem como nas contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, serão relatados na seqüência da descrição dos fundamentos da autuação e da decisão recorrida, individualizados por grupo de infrações constatadas, como antes sintetizado.

1. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS (valor tributável de R\$ 40.500.255,68)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ- Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimada a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a planilha de fls. 18, detalhando a composição da conta

COSIF 8.1.9.99.00-6- OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, consta na conta interna 946121 o valor de R\$ 53.864.838,35 a título de "DESP PROV CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS";

- intimada a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30, na qual consta que, em relação à provisão em pauta, a empresa adicionou apenas a variação entre dezembro de 2003 e dezembro de 2004 da conta 49935105, no valor de R\$10.130.268,86;

- Para tentar esclarecer a diferença entre o valor efetivamente adicionado (R\$10.130.268,86) e o valor que deveria ter sido adicionado, correspondente ao valor deduzido a título de provisão para contingências trabalhistas (R\$ 53.864.838,35), uma vez que tal provisão não é dedutível, a empresa apresentou, na planilha de fl. 68, a informação de que o valor de R\$ 43.734.569,49 se trataria de "Pagamento de processo com ações trabalhistas (segue razão das contas)". Foi apresentado no documento de fl. 59 o fluxo contábil utilizado, afirmando a contribuinte que "o valor de R\$ 43.734.569,49 (movimentação das contas de provisão e de despesa trabalhista) é oriundo do fluxo contábil acima (item c) e refere-se a pagamento de ações trabalhistas demonstrado conforme planilha anexa e extrato contábil das contas". Posteriormente, a empresa apresentou (fls. 253) razões contábeis para demonstrar "os lançamentos efetuados no fluxo contábil das provisões trabalhistas";

- Nos Termos de intimação n.ºs 14 a 19 a contribuinte foi intimada e reintimada a justificar a diferença em pauta e a apresentar documentação comprobatória das referidas despesas, incluindo o detalhamento das despesas deduzidas com data, valor, histórico e CPF ou CNPJ do beneficiário;

- Em resposta aos referidos termos, foram apresentados os documentos de fls. 87 a 111, que consistem em uma planilha totalizadora (fls. 87) e em relações mensais de pagamentos efetuados, com data, reclamante, processo, vara/comarca, evento e saldo.

2.1.1. Quanto ao direito, o autuante apresenta o conceito de provisões extraído do "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" da FIECAFI, para concluir que enquanto as despesas incorridas já se concretizaram e são definidas com relação ao seu valor, as provisões correspondem a uma expectativa de gasto e são incertas quanto ao seu valor. Somente à medida em que tais perdas tornam-se totalmente definidas, deixam de ser consideradas provisões. A seguir transcreve os artigos 249, 335, 336, 337 e 338 do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000/1999), pertinentes ao tratamento tributário dispensados às provisões.

2.1.2. Relativamente às constatações que motivam o lançamento, o auditor fiscal aponta que, em resposta às intimações, foram apresentados os documentos de fls. 87 a 111 que consistem numa planilha totalizadora e em relações mensais de pagamento com data, reclamante, processo, vara/comarca, evento e saldo. E adverte que nas intimações foi solicitada "documentação comprobatória ... incluindo planilha", ou seja, embora tal planilha consista em uma referência para a documentação probatória, não se confunde com ela, sendo apenas parte da mesma. Explica, ainda, que:

▫ a título de documentação probatória, a empresa apresentou documentos relacionados no quadro de fls. 176, no valor de R\$ 7.173.239,20, frente a um total de R\$ 43.734.569,49 que a empresa alega tratar-se de pagamento de ações trabalhistas. O termo amostragem, utilizado pela contribuinte para os documentos fornecidos, não é adequado, pois se trata dos únicos documentos por ela

apresentados frente ao universo solicitado, muito mais abrangente, e não de documentos que correspondam integralmente à solicitação de uma amostra específica pela fiscalização, o que caracterizaria "amostragem";

▫ *não há como prescindirmos da totalidade da documentação probatória do valor de R\$ 43.734.569,49, dado que seu número permite o exame e o valor envolvido o justifica. Dessa forma, ainda que os documentos apresentados justificassem os correspondentes dispêndios (R\$ 7.173.239,20), não teriam o condão de validar o valor total deduzido pela empresa (R\$ 43.734.569,49);*

▫ *Em exame individualizado, validamos parcialmente a documentação apresentada pela empresa (fls. 178/242) para justificar a dedução efetuada. O critério utilizado foi o de que o documento demonstrasse tratar-se de despesa efetiva, com o valor perfeitamente definido, e não de simples expectativa de perda. Caso contrário, ainda que exista depósito judicial, trata-se de garantia processual ou recursal, atendendo ao conceito de provisão, que é indedutível, conforme fundamentação jurídica apresentada no item "DO DIREITO" (exemplifica à fl. 849 caso em que parte do depósito judicial caracterizou despesa e caso em que o depósito isoladamente considerado caracteriza, no máximo, garantia processual);*

▫ *Foram validados os documentos relativos aos reclamantes relacionados em tabela abaixo do parágrafo 31 do TV, às fls. 849/850, cuja soma dos valores perfaz R\$ 3.234.313,81;*

▫ *Resta demonstrado que não foram atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 53.864.838,35, efetuada pela contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, a título de "DESP PROV CONTINGENCIAS TRABALHISTAS", com a correspondente adição nas Fichas 09 e 17 da DIPJ de apenas R\$ 10.130.268,86. Restando R\$ 43.734.569,49 de adição não efetuada a justificar e comprovar. A contribuinte apresentou justificativa e documentação comprobatória para o valor de R\$ 3.234.313,81, do que se conclui que R\$ 40.500.255,68 que deveriam ter sido adicionados nas Fichas 09 e 17 da DIPJ não o foram, reduzindo assim, indevidamente e nesse valor, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004. Pelo exposto, cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos. dos quais o presente termo de verificação é parte integrante;*

Ante as alegações da impugnante de que os valores glosados corresponderiam a montantes efetivamente despendidos e que os documentos apresentados durante o procedimento de fiscalização estariam, assim, a comprovar a dedutibilidade dessas despesas nos termos do artigo 299 do RIR/99, inclusive porque depositados judicialmente, e tendo em conta o pedido de diligência em face da apresentação de planilha com o número de todas as reclamações trabalhistas que geraram as despesas no ano-base de 2004, bem como a indicação dos eventos correspondentes a cada dispêndio, a autoridade julgadora observou que a contribuinte apresenta os mesmos argumentos e pauta-se na mesma documentação apresentada na fase de fiscalização, e recordou os dispositivos do RIR/99 que vedam a dedução de provisões na apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, exceto nas hipóteses específicas previstas em lei, e reafirmou a necessidade de que a despesa seja efetiva para tornar-se dedutível.

Destacando o zelo do auditor fiscal autuante em apurar a diferença entre os valores das provisões e os valores adicionados ao lucro tributável, bem como na busca das justificativas e da documentação que amparasse a dedução das provisões em comento, transcreveu excertos do Termo de Verificação Fiscal nos quais a autoridade lançadora firma a

necessidade de apresentação dos documentos de suporte de todas as operações questionadas, valida parcialmente a dedução promovida, em face dos elementos apresentados pela empresa, e rejeita esta dedução ainda que *exista depósito judicial*, pois *trata-se de garantia processual ou recursal, atendendo ao conceito de provisão, que é indedutível*.

De outro lado, registrou que a fiscalizada *trouxe apenas parte da documentação solicitada e as justificativas apresentadas não encontram respaldo na legislação de regência do IRPJ e da CSLL para que se procedesse à dedução pretendida*. E, quanto aos depósitos judiciais, aduziu que *embora correspondam a desembolsos (retirada de valores do Caixa), não se consubstanciam em despesas porquanto o valor da dívida não está ainda totalmente definido, aliás, em muitos casos, nem está definido que o resultado do julgamento judicial resultará em dívida para a contribuinte (ela poderá ser vencedora na lide judicial)*, mantendo, assim, seu caráter de provisão. Daí a manutenção da glosa vinculada a este item.

Em recurso voluntário, a contribuinte novamente afirma que os valores glosados corresponderiam a *montantes efetivamente despendidos consoante demonstrado e comprovado por meio dos documentos apresentados durante o procedimento fiscal*. Concorde que são registrados como provisão os valores referentes às obrigações que, muito embora sejam condicionais e inexigíveis, têm ocorrência provável, e assevera que registrou em sua contabilidade provisões para contingências trabalhistas e cíveis, mas aduz ter comprovado e demonstrado que *não houve qualquer exclusão indevida, já que os valores deduzidos corresponderam às sucumbências definitivas nos referidos processos judiciais, que foram pagas aos reclamantes/autores*.

Acrescenta que deduziu como despesas, na apuração do lucro tributável, os pagamentos de indenizações trabalhistas em face de decisões judiciais definitivas, bem como nos casos em que foi necessária a realização de depósitos judiciais dos montantes discutidos. A retirada de valores do “caixa” e sua disponibilização em contas do Tesouro Nacional representaria despesa efetiva.

Discorda da autoridade julgadora, que afirmou não ter sido juntado prova capaz de afastar o lançamento, na medida em que foi apresentado à Fiscalização, nas respostas de 12/11/2009, 19/11/2009 e 27/10/2009, cópia de vários processos judiciais, com as respectivas decisões, homologações, acordos, comprovantes de pagamento, comprovantes de depósito, etc. Inclusive, foi apresentada planilha com informações de todas as reclamações trabalhistas que geraram despesas em 2004, permitindo à Fiscalização *diligenciar perante os respectivos foros/cartórios, para confirmar as sucumbências que deram origem às despesas*. A autoridade fiscal, porém, teria agido de forma arbitrária, por presunção, sem a devida investigação.

Reconhece que seria *extremamente difícil obter o comprovante de todos os pagamentos e depósitos realizados*, e por isso requereu a determinação de diligências para tais confirmações e protestou pela juntada posterior de provas. Mas tais pedidos foram indeferidos na decisão recorrida, escorado no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, em ofensa ao princípio da verdade material. Cita doutrina e jurisprudência favoráveis a seu entendimento.

Invoca, também, os princípios da oficialidade, da legalidade e a autotutela assegurada à Administração Pública, para ressaltar a importância da diligência, na qual *certamente comprovar-se-iam que os montantes deduzidos representaram efetivas despesas decorrentes das diversas ações trabalhistas, nas quais a Recorrente é parte*.

Pede, assim, a reforma da decisão recorrida e o cancelamento dos autos de infração.

Às fls. 2233 (constante do volume 12, pois há também folha com este número no volume 11)/3758 constam documentos capeados sob o título *Contingências Cíveis e Trabalhistas*, consistentes em relações numeradas de 1 a 5, sem título, e demonstrativos intitulados "Indenizações Trabalhistas", indicativos dos meses de janeiro a março/2004, maio a agosto/2004, outubro/2004 e novembro/2004, as quais apontam o beneficiário e o valor pago, seguidas de documentos que se referem aos beneficiários antes listados.

Observa a Procuradoria da Fazenda Nacional que é *ônus do contribuinte produzir prova de que as provisões não dedutíveis tornaram-se perdas efetivas e que elas atendem aos requisitos do artigo 299 do RIR/99*. No que tange às contingências trabalhistas, a contribuinte produziu apenas prova por amostragem, e do exame dos documentos apresentados a Fiscalização convalidou apenas parte das operações. Entende inadmissível a prova por amostragem, e a tentativa de impor ao Fisco diligências para reunião dos elementos faltantes. E, quanto, à exigüidade do tempo, recordou a regra processual que permite a juntada posterior das provas, quando *demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior*, preferindo a interessada manter-se inerte para, em recurso, juntar documentos de forma injustificada. Por fim, acrescentou a insuficiência do Livro Razão como prova, se não acompanhado da documentação que lhe deu suporte.

2. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS CÍVEIS (valor tributável de R\$ 2.579.643,92)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "*Outras Despesas Operacionais*" da DIPJ- *Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimada a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a planilha de fls. 18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6- OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha. pode-se observar na conta interna 946123 o valor de R\$ 71.072.756,35 a título de "DESP PROV CONTINGENCIAS CÍVEIS";*

- *intimada a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30, na qual consta que em relação à provisão em pauta a empresa adicionou R\$ 52.335.144,88, que é parte da variação entre dezembro de 2003 e dezembro de 2004 da conta 49935909- subconta 677681, no valor R\$ 55.162.206,19 A diferença corresponde a duas variações negativas de provisão: R\$ 1.412.660,96 na subconta 677687- FGTS DIFERENCIAL P COB PL ECONOMIC e R\$ 1.414.400,35 na subconta 677698- PROV ASSALTOS/GOLPES-PENDÊNCIAS;*

- *Nos Termos de Intimação n.ºs 14 a 19, a empresa foi intimada e reintimada a justificar a diferença entre o valor da Provisão para Contingências Cíveis deduzido na Ficha 05 da DIPJ (R\$ 71.072.756,35- conta 81999006/ subconta 946123) e a respectiva adição efetuada na Ficha 09, com apresentação de documentação comprobatória. Como justificativa para a diferença entre o valor adicionado na Ficha 09 (R\$ 52.335.144,88) e o valor que deveria ter sido adicionado, que corresponde ao valor deduzido a título de provisão para contingências cíveis, uma*

vez que tal provisão não é dedutível, a empresa apresentou justificativa na planilha de fls. 69, posteriormente alterada em virtude de duplicidade na utilização do valor de R\$ 8.269.811,53. Foram apresentadas novas planilhas (fls. 133 e 248/249), nas quais observa-se que a diferença entre o valor deduzido (R\$ 71.072.756,35) e o valor de R\$ 58.958.254,70 refere-se a uma REVERSÃO DE PROVISÃO CONTINGÊNCIA CÍVEL no valor de R\$ 12.114.501,65, que transitou por receita (conta 7.1.9.90.99-8, subconta 876294), fez parte do valor declarado na Ficha 06/Linha 42 e não foi excluída na linha 22 da Ficha 09- vide planilhas de fls. 48/49. Por sua vez, a diferença entre o valor de R\$ 58.958.254,70 e o valor de R\$ 55.162.206,19 (variação entre dezembro de 2003 e dezembro de 2004 da conta 49935909- subconta 677681- vide item anterior) corresponde a R\$ 3.796.048,51, que a empresa alega tratar-se de "Variações relativas a indenizações de processos trabalhistas". Posteriormente, a empresa apresentou (fls. 253) razões contábeis para demonstrar "os lançamentos efetuados no fluxo contábil das provisões cíveis". Desde já, esclareça-se que a alegação da contribuinte de que parcela da diferença entre o valor deduzido a título de provisão e a respectiva adição corresponderiam a despesas efetivas deve ser comprovada caso contrário, tal parcela da dedução terá o tratamento de despesa de provisão tal como foi declarada em DIPJ;

- Em resposta aos referidos termos, foram apresentados ainda os documentos de fls. 112/132, que consistem em uma planilha totalizadora onde consta o valor de R\$ 3.796.048,51 e em relações mensais de pagamentos efetuados, com data, reclamante, processo, vara/comarca, evento e saldo. Observe-se que nas intimações consta "documentação comprobatória ... incluindo planilha", ou seja, embora tal planilha consista em uma referência para a documentação probatória, não se confunde com a mesma. A título de documentação probatória, a empresa apresentou documentos que serão objeto de análise no item "LANÇAMENTO".

2.2.1. Quanto ao direito, o autuante assinala serem válidos os mesmos fundamentos jurídicos apresentados para a Provisão para Contingências Trabalhistas;

2.2.2. Relativamente às constatações que motivam o lançamento, o auditor fiscal aponta que, em resposta às intimações, foram apresentados os documentos de fls. 112/132, que consistem em uma planilha totalizadora (fls. 112) e em relações mensais de pagamentos efetuados, com data, reclamante, processo, vara/comarca, evento e saldo. E adverte que nas intimações foi solicitada "documentação comprobatória ... incluindo planilha", ou seja, embora tal planilha consista em uma referência para a documentação probatória, não se confunde com ela, sendo apenas parte da mesma. Explica, ainda, que:

▫ a título de documentação probatória, a empresa apresentou documentos relacionados no quadro de fls. 254, que representam parcela (R\$ 1.216.404,59) do total de R\$ 3.796.048,51, que a empresa alega tratar-se de pagamento de ações trabalhistas/cíveis. O termo amostragem, utilizado pela contribuinte a fls. 253 para os documentos fornecidos, não é adequado, pois se trata dos únicos documentos por ele apresentados frente ao universo solicitado, muito mais abrangente, e não de documentos que correspondam integralmente à solicitação de uma amostra específica pela fiscalização;

▫ não há como prescindirmos da totalidade da documentação probatória do valor de R\$ 43.734.569,49, dado que seu número permite o exame e o valor envolvido o justifica. Dessa forma, ainda que os documentos apresentados justificassem os correspondentes dispêndios (R\$ 1.216.404,59), não teriam o condão de validar o valor total deduzido pela empresa;

▫ Foi efetuado exame individualizado para validar a documentação apresentada pela empresa (fls. 255/430) e justificar a correspondente dedução de R\$ 1.216.404,59 efetuada. O critério utilizado foi o de que o documento demonstrasse tratar-se de despesa efetiva, com o valor perfeitamente definido, e não de simples expectativa de perda. Caso contrário, ainda que exista depósito judicial, trata-se de garantia processual, atendendo assim ao conceito de provisão, que é indedutível. De acordo com esse critério, houve a validação dos documentos relacionados na planilha de fls. 254, aos quais correspondem R\$ 1.216.404,59. Do exposto, conclui-se que resta o valor de R\$ 2.579.643,92 sem justificativa e comprovação para sua dedução.

▫ Resta demonstrado que não foram atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 71.072.756,35, efetuada pela contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, a título de "DESP PROV CONTINGENCIAS CÍVEIS", com a correspondente adição nas Fichas 09 e 17 da DIPJ de apenas R\$ 52.335.144,88. Restando R\$18.737.611,47 de adição não efetuada, a justificar e comprovar, a contribuinte apresentou justificativa e documentação comprobatória para os valores de R\$ 1.412.660,96, R\$ 1.414.400,35, R\$ 12.114.501,65 e R\$ 1.216.404,59, totalizando R\$ 16.157.967,55, do que se conclui que **R\$ 2.579.643,92** que deveriam ter sido adicionados nas Fichas 09 e 17 da DIPJ não o foram, reduzindo assim, indevidamente e nesse valor, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004. Pelo exposto, cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo de verificação é parte integrante;

Frente à argumentação da defesa de que os valores glosados corresponderiam a montantes efetivamente despendidos e que os documentos apresentados durante o procedimento de fiscalização estariam, assim, a comprovar a dedutibilidade dessas despesas nos termos do artigo 299 do RIR/99, a autoridade julgadora observou que a contribuinte apresenta os mesmos argumentos e pauta-se na mesma documentação apresentada na fase de fiscalização, e recordou os dispositivos do RIR/99 que vedam a dedução de provisões na apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, exceto nas hipóteses específicas previstas em lei, e reafirmou a necessidade de que a despesa seja efetiva para tornar-se dedutível.

Destacando o zelo do auditor fiscal atuante em apurar a diferença entre os valores das provisões e os valores adicionados ao lucro tributável, bem como na busca das justificativas e da documentação que amparasse a dedução das provisões em comento, transcreveu excertos do Termo de Verificação Fiscal nos quais a autoridade lançadora firma a necessidade de apresentação dos documentos de suporte de todas as operações questionadas, valida parcialmente a dedução promovida, em face dos elementos apresentados pela empresa, desde que o documento demonstrasse tratar-se de despesa efetiva, com o valor perfeitamente definido, e não de simples expectativa de perda.

De outro lado, registrou que a fiscalizada trouxe apenas parte da documentação solicitada e as justificativas apresentadas não encontram respaldo na legislação de regência do IRPJ e da CSLL para que se procedesse à dedução pretendida. Daí a manutenção da glosa vinculada a este item.

Em recurso voluntário, a contribuinte deduz os mesmos argumentos apresentados contra a glosa de provisões para contingências trabalhistas e pede, também, a reforma da decisão recorrida e o cancelamento dos autos de infração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional também reportou-se às mesmas colocações apresentadas em relação à glosa de provisões para contingências trabalhistas, apenas

especificando que da análise dos documentos apresentados à Fiscalização, restou apenas parte das operações comprovadas.

3. PROVISÃO PARA PERDAS DE TARIFAS A RECEBER (valor tributável de R\$ 2.175.309,03)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a planilha de fls. 18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6- OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, pode-se observar na conta interna 947538 o valor de R\$ 2.175.309,03 a título de "DESP PROV P/ PERDAS TARIFAS A RECEBER";

- Intimado a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30. Nessa planilha, observa-se inexistir qualquer adição para a provisão em pauta;

- Nos termos 14 a 19, a contribuinte foi intimada a "Esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores deduzidos na Ficha 05 da DIPJ, no tocante às seguintes subcontas da conta 81999006: ... 947538- DESP PROV P/PERDAS TARIF A RECEBER- R\$ 2.175.309,03". No documento de fls. 140/141, datado de 11/11/2009, a contribuinte assim respondeu: "Apresentamos razões das contas solicitadas. Os esclarecimentos da natureza e o fundamento legal da dedutibilidade enviaremos posteriormente." Em 1º/12/2009, a contribuinte apresentou documento (fls. 434/435) esclarecendo que: "Trata-se de valores oriundos de provisão de tarifas a receber de clientes das agências que o sistema realiza sua contabilização até a baixa definitiva pelo recebimento da tarifa". Não foi apresentada qualquer fundamentação legal para a dedutibilidade da referida provisão, tampouco documentação comprobatória.

2.3.1. Quanto ao direito, o autuante assinala serem válidos os mesmos fundamentos jurídicos apresentados para a Provisão para Contingências Trabalhistas;

2.3.2. Relativamente às constatações que motivam o lançamento, o auditor fiscal aponta que, com fundamento no exposto no item-B "DO DIREITO" e considerando a natureza da "Provisão para Perdas de Tarifas a Receber", conclui-se que se trata de provisão indedutível. Ademais, não foi apresentada documentação comprobatória da mesma. Resta assim demonstrado que não foram atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 2.175.309,03, efetuada pela contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, a título de DESP PROV P/PERDAS TARIF A RECEBER, sem que tenha havido qualquer adição correspondente nas Fichas 09 e 17 da DIPJ. Como **R\$ 2.175.309,03** que deveriam ter sido adicionados nas Fichas 09 e 17 da DIPJ não o foram, houve redução indevida e nesse valor das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004. Pelo exposto, cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo de verificação é parte integrante.

A autoridade julgadora, em face da alegação de que os valores glosados corresponderiam a *montantes efetivamente despendidos e que os documentos apresentados durante o procedimento de fiscalização estariam, assim, a comprovar a dedutibilidade dessas despesas nos termos do artigo 299 do RIR/99*, e tendo em conta a alegação de que as perdas no recebimento de tarifas são *referentes às suas agências espalhadas em todo o país e se tornaram perdas efetivas, conforme documentos apresentados no curso da fiscalização e que a conta contábil relativa à provisão foi zerada em 2004, com o conseqüente reconhecimento da despesa*, observou que a contribuinte apresenta os mesmos argumentos e pauta-se na mesma documentação apresentada na fase de fiscalização, e recordou os dispositivos do RIR/99 que vedam a dedução de provisões na apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL, exceto nas hipóteses específicas previstas em lei, e reafirmou a necessidade de que a despesa seja efetiva para tornar-se dedutível.

Destacando o zelo do auditor fiscal autuante em apurar a diferença entre os valores das provisões e os valores adicionados ao lucro tributável, bem como na busca das justificativas e da documentação que amparasse a dedução das provisões em comento, transcreveu excertos do Termo de Verificação Fiscal nos quais a autoridade lançadora firma a necessidade de apresentação dos documentos de suporte de todas as operações questionadas, valida parcialmente a dedução promovida, em face dos elementos apresentados pela empresa, desde que o documento demonstrasse tratar-se de despesa efetiva, com o valor perfeitamente definido, e não de simples expectativa de perda.

De outro lado, registrou que a fiscalizada trouxe apenas parte da documentação solicitada e as justificativas apresentadas não encontram respaldo na legislação de regência do IRPJ e da CSLL para que se procedesse à dedução pretendida. Daí a manutenção da glosa vinculada a este item.

Em recurso voluntário, a contribuinte deduz os mesmos argumentos apresentados contra a glosa de provisões para contingências trabalhistas e cíveis, mas acrescenta:

No que diz respeito às perdas no recebimento de tarifas, também relativas às agências do Recorrente espalhadas em todo o país, que se tornaram efetivas, verifica-se, pelos documentos contábeis apresentados durante a Fiscalização, que a conta contábil "provisão para perdas em tarifas a receber" foi zerada no ano-base de 2004, com o conseqüente reconhecimento da despesa.

Conclui, assim, que deve ser afastada a exigência correspondente.

A Procuradoria da Fazenda Nacional também reportou-se às mesmas colocações apresentadas em relação à glosa de provisões para contingências trabalhistas, apenas especificando que não foi apresentada à Fiscalização qualquer documentação comprobatória para estas operações.

4. DESPESAS DE OUTRAS PROVISÕES (valor tributável de R\$ 3.189.772,66)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a planilha de fls. 18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6- OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, pode-se observar na conta interna 946124 o valor de R\$3.189.772,66 a título de "DESP DE OUTRAS PROVISÕES";

- No razão da conta interna 946124 (fls. 467) constam no histórico (coluna "Observação") basicamente "Provisão para Ativos" e "Ajustes", estes últimos incluindo referências a provisões para ativos e para contingências administrativas, totalizando R\$3.189.772,66;

- Intimado a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30. Nessa planilha, observa-se que para o item em pauta a empresa nada adicionou;

2.4.1. Quanto ao direito, o autuante assinala serem válidos os mesmos fundamentos jurídicos apresentados para a Provisão para Contingências Trabalhistas;

2.4.2. Relativamente às constatações que motivam o lançamento, o auditor fiscal aponta que:

▫ O razão da conta 8.1.9.99.00-6- OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, conta interna 946124- DESP DE OUTRAS PROVISÕES foi apresentado pela contribuinte, constando no Histórico, dentre outros: provisões para ativos, ajustes e acertos de provisões, ajustes referentes a provisões para ativos e ajustes referentes a outras provisões para contingências administrativas. O total do Razão confere com o valor deduzido, todavia o exame do histórico evidencia tratar-se de provisões não dedutíveis, conforme fundamentação jurídica constante do item 8- DO DIREITO;

▫ Resta demonstrado que não foram atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 3.189.772,66, efetuada pela contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, a título de "DESP DE OUTRAS PROVISÕES", sem que tenha havido a correspondente adição nas Fichas 09 e 17 da DIPJ. Conclui-se que R\$ 3.189.772,66 que deveriam ter sido adicionados nas Fichas 09 e 17 da DIPJ não o foram, reduzindo assim, indevidamente e nesse valor, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004, pelo que cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo de verificação é parte integrante;

Ante a alegação da impugnante de que as glosas se refeririam a "despesas administrativas", consubstanciadas em pagamentos de tecnologia bancária, contingências administrativas, juros, impostos municipais, corretagens, emolumentos, taxa de avaliação de imóveis, tendo indicado, em 27/11/2004, cada uma das despesas e valores que compuseram a conta 8.1.9.99.00-6, sem que fosse efetuada análise individualizada de cada dispêndio e a situação objetiva em que foi realizado, a autoridade julgadora destacou que o razão da conta 81.999.00-6 conta interna 946-124 (doc. à fl. 467), refere-se, como apontou o autuante, a registro de diversas provisões, tais como: provisões para ativos, ajustes e acertos de provisões, ajustes referentes a provisões para ativos e ajustes referentes a outras provisões para contingências administrativas, ao passo que a impugnante não se reporta a nenhum outro documento dos autos a demonstrar que os valores, ao contrário do apontado no documento de fls. 467 referem-se sim a "despesas" efetivamente incorridas. Manteve, assim, a conclusão de

que as provisões registradas na conta 81.999.00-6 conta interna 946124 não são passíveis de dedução, por falta de amparo legal.

Reafirma a recorrente que as despesas glosadas corresponderia a *pagamentos de tecnologia bancária, contingências administrativas, juros, impostos municipais, corretagens, emolumentos, taxa de avaliação de imóveis, etc.*, como detalhado à Fiscalização em 27/11/2004, e discorda da decisão recorrida porque, *conforme já alegado na peça impugnatória, como instituição financeira e sociedade anônima, o regular funcionamento do Recorrente está condicionado à contratação dos serviços administrativos que geraram as referidas despesas.*

Assevera que tais despesas são operacionais e dedutíveis, porque necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Explicita o conteúdo dos requisitos legais de dedutibilidade de despesas, e reporta-se a julgados administrativos para argumentar que *as despesas serão operacionais (dedutíveis) quando forem justificáveis do ponto de vista gerencial* e concluir que *esse é o caso, obviamente, dos montantes despendidos com pagamento das despesas administrativas detalhadas na conta "outras despesas operacionais", que são essenciais aos negócios do Recorrente.*

Acrescenta que a Fiscalização não fez a necessária *análise individualizada de cada dispêndio e a situação objetiva em que foi realizado*, adotando interpretações sem fundamento, sem qualquer *justificativa plausível* para a glosa. Entende ser *esse fato suficiente para o cancelamento das autuações*, mas reafirma que comprovou que tais despesas são usuais, normais e necessárias à sua atividade.

A Procuradoria da Fazenda Nacional aduz que *a alegação desacompanhada de prova, não é suficiente*, e que *a cópia do razão (fl. 467) apenas demonstra o registro da provisão*. Na medida em que provisões não são dedutíveis, caberia à recorrente provar que tais valores corresponderiam a despesas efetivas e dedutíveis.

5. DESCONTOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO (valor tributável de R\$ 12.487.267,53)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente as planilhas de fls. 15 e 18. Na planilha de fls. 15, pode-se observar na subconta 8.1.9.52.10-8 o valor de R\$ 28.843.227,18, deduzido a título de Operações de Crédito. Na planilha de fls. 21, fica mais claro que se trata efetivamente de "DESPESAS DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO", combinação do nome da conta 8.1.9.52.00-5 com o da subconta 8.1.9.52.10-8;

- Intimado a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30. Nessa planilha, observa-se que a adição relativa aos descontos concedidos em operações de crédito corresponde à diferença entre R\$28.538.134,71 e R\$12.182.175,06, qual seja: R\$16.355.959,65. Como o valor deduzido na Ficha 05 foi de R\$ 28.843.227,18 e a adição na ficha 09 de apenas R\$16.355.959,65, restou um valor a adicionar de R\$12.487.267,53.

- Complementarmente, a contribuinte apresentou relatório com a composição do valor que considera dedutível, afirmando a fls. 141 que "Item 6: ... O enquadramento legal é o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 9º, par. 1º, II, "a" e "b" e são despesas operacionais e usuais para a atividade da empresa oriundas de descontos concedidos sobre operações de crédito.";

2.5.1. Quanto ao direito, o autuante tece considerações a respeito do fato gerador do IRPJ, destacando, com base no art. 109 do CTN, que para fins fiscais, o conceito expresso em leis tributárias deve prevalecer. Aponta o conceito de despesas operacionais no artigo 47 e §§ da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 299 do RIR/1999), a qual é aplicada quando não houver norma especial regendo a matéria de forma particularizada, como acontece em relação às perdas na realização de créditos, cuja norma de disciplinamento encontra-se nos artigos 9º a 12º da Lei nº 9.430/1996, os quais transcreve e comenta, concluindo que restar "claro que as hipóteses de dedução tributária de "Perdas em Operações de Crédito" são aquelas enumeradas nos artigos 9º a 12 da lei nº 9.430/96, que regula a matéria, não se encontrando dentre elas os descontos concedidos em renegociações. Ademais, a aplicação do disposto nos arts. 299 e 300 do RIR só teria lugar se não houvesse norma especial regendo a matéria de forma particularizada, dada a prevalência da norma especial sobre a geral. Não há fundamento legal, portanto, para a dedução a título de "Descontos Concedidos em Operações de Crédito" na Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL";

2.5.2. Relativamente às constatações que motivam o lançamento, o auditor fiscal consigna que a alegação apresentada pela contribuinte não tem o condão de justificar a dedução dos "Descontos Concedidos em Operações de Crédito". Assim, por não terem sido atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 28.843.227,18, efetuada pela contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, a título de "DESPESAS DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO", com a correspondente adição nas Fichas 09 e 17 da DIPJ de apenas R\$16.355.959,65, conclui-se que R\$12.487.267,53 que deveriam também ter sido adicionados nas Fichas 09 e 17 da DIPJ, motivo pelo qual cabe a formalização dos lançamentos de IRPJ e CSLL correspondentes;

A impugnante afirmou que tais operações eram *perfeitamente subsumíveis ao conceito de despesa do artigo 299 do RIR/99*, inclusive classificada pelo BACEN sob a rubrica 8.1.9.52.00-5, criada com o propósito de registrar despesas referentes a descontos concedidos em renegociações de operações de crédito e cita ementas de julgados administrativos que estariam a descaracterizar a concessão de desconto em comento como perda no recebimento de créditos. Diante destas alegações, a autoridade julgadora invocou arrazoado apresentado pela então julgadora daquela Turma, Selene Ferreira de Moraes, contrária à classificação, como desistência, de qualquer valor renunciado em acordo, judicial ou extrajudicial, na medida em que é a lei quem explica e discrimina as hipóteses que constituem perdas no recebimento de créditos dedutíveis para efeito de determinação do lucro real. Ou seja, o momento em que os créditos podem ser registrados como perdas e os requisitos que devem ser observados em cada caso decorrem exclusivamente das disposições nele contidas.

Prosseguindo na argumentação, aquela julgadora, no tocante ao disposto no § 1º do art. 10, ou seja, a hipótese de desistência da cobrança pela via judicial, firma o entendimento de que ela só pode ser aplicada aos casos em que a própria lei estabeleceu como condição de dedutibilidade o início e a manutenção dos procedimentos judiciais para o recebimento do crédito. Em reforço, destaca o tratamento legal que o art. 11 dispensou aos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, no qual o § 1º determinou que os encargos

financeiros podem ser excluídos do lucro líquido desde que a pessoa jurídica tenha tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito, RESSALVANDO EXPRESSAMENTE AS HIPÓTESES DAS ALÍNEAS “a” E “b” DO INCISO II DO § 1º, DO ART. 9º. Ou seja, a própria lei permite a dedução dos encargos sem o início dos procedimentos judiciais, nas hipóteses em que não estabeleceu como requisito a cobrança judicial dos créditos. Observa, ainda, que a despesa com a parcela renunciada em acordo judicial, anteriormente deduzida nos termos do art. 9º da Lei nº 9.430/1996, não precisa ser estornada, ex vi do disposto no § 3º, do art. 10, pois o legislador, ao se referir apenas ao estorno da parcela recuperada, optou por permitir a dedução anterior da parte não recebida nos momentos discriminados no art. 9º.

Frente a este contexto, aquela Julgadora, observando ser *fato não controverso nos autos que as perdas glosadas referem-se a descontos concedidos em renegociações de operações de crédito, ou seja, foram objeto de acordos, judiciais ou extrajudiciais*, reprisou as hipóteses de dedutibilidade de perda no recebimento de créditos expostas no art. 9º, §1º, da Lei nº 9.430/96, e concluiu pela inexistência de *contrato de crédito, nem a documentação comprobatória do início e manutenção dos procedimentos judiciais e administrativos nos casos em que a lei os considera necessários, ou cópias dos acordos celebrados, comprobatórios dos descontos concedidos*, a convalidar os valores deduzidos.

Na decisão recorrida, a autoridade julgadora também destacou que o acórdão invocado pela impugnante referia-se a fato gerador anterior à vigência da Lei nº 9.430/96, e que a orientação contida na Carta Circular BACEN nº 2.988, de 04/12/2001, não altera os critérios de dedutibilidade fixados no âmbito tributário. E, na medida em que *a contribuinte não logrou comprovar que as perdas no recebimento de crédito no valor de R\$ 12.487.267,53 tenham atendido aos requisitos de dedutibilidade prescritos pelo artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996*, manteve a glosa.

A recorrente argüi, neste ponto, a nulidade da decisão de 1ª instância, que teria inovado quanto aos fundamentos adotados para glosa de despesas. Assevera que *o Sr. Agente Fiscal entendeu pela glosa da dedução das despesas com perdas em operações de crédito, sob o fundamento de que tais despesas não seriam dedutíveis pois não estariam contempladas nas hipóteses trazidas nos incisos dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96*, ao passo que a Turma Julgadora *valendo-se da transcrição de texto da Sra. Julgadora Selene Ferreira de Moraes (fls. 1.408/1.418³) entendeu por manter as autuações sob outro fundamento, qual seja, o de que o Recorrente não teria comprovado que a dedução das despesas, com descontos em operações de crédito, teria atendido aos requisitos previstos pelo artigo 9º da Lei no 9.430/1996.*

Ou seja, o Sr. Agente Fiscal para lavrar as autuações sustentou que tais despesas não se enquadrariam nas hipóteses previstas nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996, pelo que, no seu entender, jamais poderiam ser deduzidas. Já, a DRJ, para manter tais autuações, sustentou que referidas despesas poderiam ser deduzidas, com fundamento no artigo 9º da Lei nº 9.430/1996, mas o Recorrente não teria comprovado o atendimento dos requisitos previstos nessa legislação, mantendo-se, portanto, a glosa.

Invoca jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes, contrária à *inovação do critério jurídico que fundamentou a lavratura das autuações*. Acrescenta que a ausência, nos autos, dos *contratos e acordos que deram ensejo a essas perdas* decorre do fato

de eles nunca terem sido exigidos pela Fiscalização, ante o fundamento por ela utilizado para o lançamento. Daí, também, o cerceamento ao seu direito de defesa.

De toda sorte, se não for declarada a nulidade da decisão recorrida, a interessada afirma juntar *diversas planilhas que demonstram que os valores em questão são inferiores a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), ou seja, valores que nos termos da Lei 9.430/96 podem ser registrados como perda independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento.* Às fls. 3760/4015 estão juntados relatórios capeados sob o título *Valores Inferiores a R\$ 5.000,00.*

Acrescenta, ainda, que *não foi fundamentada, pela DRJ, a manutenção da glosa de despesas com descontos em operações de crédito. Apenas se transcreveu uma decisão proferida em outro processo administrativo, mas sem motivar a decisão especificamente para o presente caso.*

Cita doutrina, a Lei nº 9.784/99 e o art. 31 do Decreto nº 70.235/72, acerca da necessária motivação dos atos administrativos, e afirma a necessidade de cancelamento dos atos inválidos, consoante, também, jurisprudência administrativa, cujas ementas transcreve.

No mérito, argumenta que sua principal função é a concessão de créditos, *motivo pelo qual, no desenvolvimento de suas atividades financeiras, em virtude de renegociação das obrigações, muitas vezes inadimplidas, promove a concessão de descontos e o perdão de parte das dívidas, visando a liquidação dos débitos pendentes.* Daí porque os valores das perdas incorridas na renegociação de dívidas, *objetivando o cumprimento das obrigações por parte dos clientes do Recorrente, são perfeitamente aceitáveis frente ao desenvolvimento de atividades dessa natureza.*

Acrescenta que a rubrica 8.1.9.52.00-5 foi criada pelo BACEN especificamente para registro destas despesas, argumento que não se presta a invocar o mesmo tratamento no âmbito fiscal, mas sim evidenciar que tais despesas *são inerentes à atividade desenvolvida pelo Recorrente enquanto instituição financeira.* Cita jurisprudência em abono à sua tese de que tais descontos *não podem ser considerados meras liberalidades da pessoa jurídica, e são perfeitamente subsumíveis ao conceito do citado art. 299, do RIR/99.* Esclarece que alguns julgados citam o art. 43 da Lei nº 8.981/95 e o art. 9º da Lei nº 9.430/96, mas sempre reconhecem a dedutibilidade destes valores, antes como provisão, agora como perda efetiva.

Ainda que haja regra específica que regule as perdas no recebimento de créditos das pessoas jurídicas em geral, defende que para as instituições financeiras nada seria mais apropriado do que considerar as perdas em renegociação de dívidas como despesas dedutíveis, ressaltando que é fato não controverso nos autos que as perdas glosadas referem-se a descontos concedidos em operações daquela natureza. Entende que os arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96 *são regras destinadas a regular a antecipação da dedução de tais despesas, ao passo que as despesas em comento são definitivas, porque não há mais meios de recebê-los.*

Opõe-se à incidência sobre valores que não configuram acréscimo patrimonial, e aponta a juntada de parecer elaborado pelo professor Ricardo Mariz de Oliveira, que tratou de questão idêntica, *verificada anos atrás em outra instituição do mesmo grupo (fls. 2210/2232).*

Pretende, assim, o cancelamento das exigências correspondentes e a reforma da decisão recorrida.

A Procuradoria da Fazenda Nacional afirma inexistir inovação na decisão recorrida, pois adota ela o mesmo fundamento legal do lançamento: artigos 9º e 12 da Lei nº 9.430/96. Em suas palavras: *a alteração do critério jurídico pressupõe a adoção de fundamento legal totalmente distinto do constante do auto de infração. Porém, o Banco não conseguiu demonstrá-la, ao contrário, ele mesmo confirma que os dispositivos aplicados são exatamente iguais.*

Complementa que a segunda arguição de nulidade da recorrente, por ausência de motivação na decisão recorrida, é contraditória, pois não é possível arguir inovação e afirmar que a decisão não tem fundamento. De toda sorte, demonstrado está que houve motivação, de modo que *a empresa pode até não concordar com as razões ou a forma adotada no julgamento, mas é impossível reconhecer que lhe falta motivação.*

No mérito, observa que o art. 9º da Lei nº 9.430/96 não regula apenas perdas não definitivas, mas sim qualquer perda no recebimento de créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas. A autuada teria concedido descontos a seus clientes, *mas inexistente qualquer prova ou mesmo informação de que tenha adotado previamente alguma medida objetivando receber o crédito devido.* Entende que não há outra conclusão possível, senão de que houve perdão parcial de dívida por mera liberalidade, e perdas por liberalidade não são dedutíveis na apuração do lucro tributável, até porque *não se trata de um dispêndio com vistas a uma futura obtenção de receita.* E defende a prevalência da norma especial (arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96) sobre a norma geral (art. 299 do RIR/99).

6. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE INTERVENIÊNCIA DE TERCEIROS – SISTEMA “EN” (valor tributável de R\$ 6.357.601,86)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a de fls.18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, pode-se observar na conta interna 946434 o valor de R\$ 6.357.601,86 a título de *DESP FIN-INTERV TERCEIROS-SISTEMA “EN”;*

- O razão da conta interna 946434 foi apresentado pela contribuinte (fls. 468/469). No histórico (coluna "Observação") constam basicamente informações em código que nada acrescentam, assim como ocorre com a descrição da função da conta;

- Intimado a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30. Nessa planilha, observa-se inexistir qualquer adição para a provisão em pauta;

- Nos termos 14 a 19, a contribuinte foi intimada a "Esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores deduzidos na Ficha 05 da DIPJ, no tocante às seguintes

subcontas da conta 81999006: ... 946434- DESP FIN-INTERV TERCEIROS-SISTEMA EN- R\$ 6.357.601,86”;

- Em resposta apresentada em 1º/12/2009 (fls. 435), após inúmeras intimações e reintimações, informou apenas: "Conta utilizada para registrar as despesas referentes à equalização de taxa paga ao cliente relativo a contratos de CDCI. CDCI é uma linha de crédito rotativa que permite ao cliente (lojista) faturar e receber "à vista" o valor de suas vendas, mesmo concedendo prazo de pagamento aos seus compradores (consumidor final). Equalização de taxas: quando a taxa de juros praticada pelo Banco na data da contratação de cada operação de CDCI for inferior à taxa ajustada entre o cliente (lojista) e seus compradores (cliente final), o Banco compromete-se a reembolsar ao cliente (lojista) a diferença resultante entre as taxas." Foi fornecido também um modelo de contrato acompanhado de instruções (fls. 444/458);

2.6.1. Quanto ao direito, o autuante reporta-se aos artigos 299, 300 e 251 do RIR/99 (Decreto 3.000/1999), advertindo que a manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais é condição necessária mas não suficiente para a dedutibilidade de despesas, devendo os registros contábeis estarem devidamente comprovados, respaldados em documentação hábil e idônea, sob pena de serem desconsiderados pela fiscalização;

2.6.2. Quanto à motivação para o lançamento, o autuante consignou que após inúmeras oportunidades dadas à contribuinte para comprovação das despesas em pauta, foram fornecidos pela contribuinte apenas o razão e a descrição da função da conta, acompanhados de um modelo de contrato. No razão da conta interna 946434, o valor total coincide com o deduzido, mas na coluna "Observação" constam informações em código que nada acrescentam;

▫ Na resposta da empresa, não foi apresentada a identificação dos beneficiários das despesas em pauta, tampouco os respectivos contratos ou o demonstrativo das diferenças de taxas. Sem a apresentação de um detalhamento que identifique os lojistas beneficiários, acompanhado dos respectivos contratos, bem como de documentação que valide os valores lançados, trata-se de um conjunto de informações desprovido de capacidade probatória. Assim, não resta outra alternativa à Fiscalização que não a glosa do valor referente a DESP FIN-INTERV TERCEIROSSISTEMA "EN".

▫ não foram atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 6.357.601,86, efetuada pela contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, na conta COSIF 8.1.9.99.00-6-OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, conta interna 946434, a título de DESP FIN-INTERV TERCEIROS-SISTEMA "EN", observando-se inexistir qualquer adição correspondente nas Fichas 09 e 17 da DIPJ, conclui-se que houve redução indevida no valor de R\$ 6.357.601,86 nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004, pelo que cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários;

Argumentou a impugnante que a realização da despesa estaria comprovada na resposta oferecida à fiscalização (cópias do livro razão, explicação acerca da natureza da conta contábil destinada ao registro da operação e a minuta do contrato padrão de CDCI). Contudo, além de reportar-se aos diversos Termos de Intimação lavrados ao longo do procedimento fiscal, a autoridade julgadora destacou o Termo de Intimação nº 19, no qual, especificamente em relação a esta despesa, a autoridade fiscal exigiu que fosse esclarecida a sua natureza, bem como apresentado *fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, na medida em não havia sido apresentada documentação*

comprobatória – identificação dos lojistas beneficiários, respectivos contratos e demonstrativo das diferenças de taxas.

Invocando o art. 149, inciso III do CTN, que determina o *lançamento de ofício perante a prestação insatisfatória de informações/comprovação*, e tendo em conta que *é ônus da interessada a comprovação da regularidade da sua escrituração*, entendeu a autoridade julgadora estar *demonstrado que, apesar de intimada a apresentar a documentação comprobatória da realização da despesa (relação de lojistas beneficiários, respectivos contratos e demonstração das diferenças de taxas)*, apresentou, *tão-somente, as cópias do Livro Razão, as explicações sobre a operacionalização do negócio e a cópia do contrato padrão CDCI, que por si só não demonstram a realização da despesa*. Acrescentou, ainda, que, por ocasião da impugnação, nada mais foi juntado,

Ressaltou que *a autoridade fiscal analisou o modelo de contrato em branco anexado durante o procedimento de fiscalização, tendo considerado os elementos então colacionados - um simples modelo em branco, acompanhado de cópias de folhetos informativos – insuficientes para comprovar as despesas registradas*, e concordou com esta interpretação, reputando injustificada a conduta da impugnante, que *não anexou sequer um contrato efetivamente pactuado, acompanhado de registro contábil no Livro Diário, o que tornaria possível verificar a ocorrência das diferenças de taxas previstas no modelo*.

Restando incomprovados os *requisitos legais de dedutibilidade das despesas*, o lançamento foi mantido na decisão recorrida.

Em recurso voluntário, a interessada defende que as despesas foram comprovadas mediante apresentação do Livro Razão e *do contrato padrão utilizado nestas operações*. Esclarece a finalidade dos CDCI – Contrato de Abertura de Crédito para Financiamento a Consumidor Final, com *Interveniência*, assim consignando:

Em resumo, o lojista que desejasse vender à prazo, adquirindo este produto, tinha a possibilidade de receber à vista a venda realizada à prazo. E, ainda, contava com uma equalização da taxa de juros, de forma que "(..) caso a taxa de juros que estiver sendo praticada pelo Banco na data da contratação de cada operação seja inferior à taxa ajustada entre a Vendedora e a(s) Financiada(s), o Banco compromete-se a reembolsar à Vendedora a diferença resultante entre as taxas".

Entende evidenciado que se trata de *uma operação estritamente relacionada ao objeto social do Recorrente na qualidade de instituição financeira*. Estando ela demonstrada pela apresentação do Livro Razão e do contrato padrão desta operação, conclui que *não se pode admitir que as despesas geradas por um produto amplamente comercializado pelo Recorrente, estritamente ligado ao seu objeto social (concessão de crédito), sejam simplesmente desconsideradas e, assim, tidas como indedutíveis pela Fiscalização*.

A Procuradoria da Fazenda Nacional aponta que, também aqui, não foi trazida documentação comprobatória das despesas. Argumenta que *um contrato em branco não gera obrigação para empresa. Esclarecimentos sobre o funcionamento da conta também não justificam o registro da despesa. A fiscalização intimou a contribuinte e concedeu diversas oportunidades para que ela complementasse a prova, o que não foi feito. Com certeza a interessada possui cópia de todos os contratos firmados com os beneficiários, além da demonstração das diferenças de taxas, não sendo uma documentação difícil de ser produzida. Porém, se não o fez, não há como autorizar a dedução pretendida.*

7. DESPESAS AUTORIZADAS PARA RESULTADO DAS AGÊNCIAS (valor tributável de R\$ 2.134.716,19)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a de fls.18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, pode-se observar na conta interna 946488 o valor de R\$ 2.134.716,19 a título de DESP AUTORIZ P/RESULTADO-AGÊNCIAS;

- O razão da conta foi apresentado pela contribuinte (fls. 471), constando como função: "REGISTRAR AS DESPESAS QUE CONSTITUAM CUSTO EFETIVO DA INSTITUIÇÃO NO PERÍODO RELATIVO A AUTORIZ P/RESULTADO-AGENCIAS";

- Intimado a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30. Nessa planilha, observa-se inexistir qualquer adição para a provisão em pauta Nos termos 14 a 19, a contribuinte foi intimada a "Esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores deduzidos na Ficha 05 da DIPJ, no tocante às seguintes subcontas da conta 81999006: ... 946488- DESP AUTORIZ P/RESULTADO-AGENCIAS - R\$ 2.134.716,19, a contribuinte limitou-se a informar: "Registrar as despesas com pendências oriundas de diferenças apuradas pelos sistemas operacionais do banco nas agências e nos departamentos". Não foi apresentada a fundamentação legal para a dedutibilidade das referidas despesas, tampouco documentação comprobatória das mesmas;

2.7.1. Quanto ao direito, o autuante assinala serem válidos os mesmos fundamentos jurídicos apresentados para as DESP FIN-INTERV TERCEIROS-SISTEMA "EN";

2.7.2. Relativamente às constatações que motivam o lançamento, o auditor fiscal assinala que apesar das inúmeras oportunidades dadas à contribuinte, a mesma limitou-se a apresentar informações desprovidas de capacidade comprobatória e não fundamentou juridicamente a dedutibilidade das despesas em apreço, impondo-se a glosa e, conseqüentemente, o lançamento do IRPJ e da CSLL correspondentes;

Aduziu a impugnante que a fiscalização desconsiderou a documentação e explicações apresentadas, e que caberia ao Fisco provar que as despesas em comento não atenderiam aos requisitos do artigo 299 do RIR/99. Novamente reportando-se aos diversos termos de intimação lavrados no curso do procedimento fiscal, a autoridade julgadora destacou que no Termo de Intimação de nº 19, a autoridade fiscal exigiu que a contribuinte esclarecesse a natureza e apresentasse *fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores* assim deduzidos, observando que *não foi apresentada fundamentação legal da dedutibilidade e documentação comprobatória. A própria natureza da despesa necessita de maior esclarecimento.*

Durante o procedimento fiscal, informara a interessada que a conta 946488- **Despesas autorizadas p/Resultado Agências** prestava-se a registrar as despesas com

pendências oriundas de diferenças apuradas pelos sistemas operacionais do banco nas agências e nos departamentos. E em impugnação, insistiu em alegar que a fiscalização não teria produzido a prova de que as despesas em análise não seriam dedutíveis e não traz nenhuma justificativa ou comprovação pertinente à despesa, olvidando-se ser seu dever comprovar a regularidade da sua escrituração.

Reiterando que *apenas a escrituração acompanhada de documentação hábil sujeita a fiscalização à prova da inveracidade dos fatos registrados*, a autoridade julgadora manteve a indedutibilidade dos valores registrados na conta COSIF 8.1.9.99.00-6/ conta interna 946483 – DESP AUTORIZ P/ RESULTADO-AGÊNCIAS (R\$ 2.134.716,19).

No recurso voluntário, a interessada reporta-se novamente à documentação e às explicações que foram ignoradas pela Fiscalização e pela autoridade julgadora de 1ª instância: Livro Razão no qual foram registradas as despesas questionadas, e esclarecimentos de que *a referida conta destina-se a registrar as despesas com pendências oriundas de diferenças apuradas pelos sistemas operacionais do Recorrente nas agências e nos departamentos*. Entende que tais elementos seriam suficientes para comprovação da regularidade de sua escrita contábil.

Cita jurisprudência contrária à inversão do ônus da prova promovida pela autoridade lançadora, defendendo que *a escrita contábil faz sim prova em favor do contribuinte, cabendo à fiscalização produzir provas em sentido contrário*, ao invés de valer-se, apenas, de *meras presunções*.

Espera, assim, o cancelamento dos autos de infração, *em vista da clara presunção adotada pelo Sr. Agente Fiscal e ratificada pela Turma Julgadora*.

A Procuradoria da Fazenda Nacional aponta que, também aqui, não foi trazida documentação comprobatória das despesas, além de a interessada sequer indicar o *fundamento legal para dedução*.

8. JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL (valor tributável de R\$ 28.371.000,00)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a de fls.18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, pode-se observar na conta interna 945879 o valor de R\$ 282.134.716,19 a título de DESP AUTORIZ P/RESULTADO-AGÊNCIAS;

- o razão da conta interna 945879 (fls. 472) foi apresentado pela contribuinte, constando informações que nada acrescentam, assim como ocorre com a descrição da função da conta. Intimado a detalhar as "Outras Adições" (Ficha 09/Linha 20 da DIPJ), a empresa apresentou a planilha de fls. 30. Nessa planilha, observa-se que para o item em pauta a empresa nada adicionou;

- a contribuinte foi intimada (Termos de n.ºs 14 a 19) a "Esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores deduzidos na Ficha 05 da DIPJ, no tocante às seguintes subcontas da conta 81999006: ... 945879- DESP JUROS S/PASSIVO ATUARIAL- R\$ 28.371.000,00". Em resposta apresentada em 1º/12/2009, após inúmeras intimações e reintimações, a empresa informou: "São despesas assumidas pelo Banco Santander relativas às caixas assistenciais dos ex-empregados do Banco (Banco da Província do Rio Grande do Sul, Banco Industrial e Comercial do Sul S/A e Banco Nacional de Comércio), antes do evento da privatização. Essas despesas são operacionais, necessárias e obrigatórias pois constituem complementação de aposentadoria, de direito adquirido, dos ex-empregados do Banco e que foram assumidas pelo Banco Santander em virtude da privatização ocorrida após a intervenção do Banco Central do Brasil nessa instituição." Complementarmente, a contribuinte apresentou Parecer Técnico da empresa MERCER Human Resource Consulting do ano de 2004, não assinado, cabe observar (fls. 477/484);

- Segundo o parecer, trata-se de Planos Informais de Aposentadoria mantidos pelo Banco Santander Meridional. O valor presente das obrigações atuariais dos planos DAB, CACIBAN e DCA é de R\$ 163.430.686 em 31/12/2004., estando projetada para 31/12/2004 uma Folha Anual de Benefício de R\$ 27.537.210 (fls. 480). Na planilha de fls. 482, consta o valor presente das obrigações atuariais a descoberto- planos sem ativos financeiros (item 2.2: R\$163.431.000), o valor de ganhos ou perdas não reconhecidos (item 2.6.a- R\$50.090.000) e o conseqüente "Passivo atuarial líquido total a ser provisionado" (item 2.7- R\$.113.341.000);

2.8.1. Quanto ao direito, o autuante explica que no parecer (fls 482), constata-se que o valor em pauta (R\$ 28.371.000,00) faz parte do total provisionado, sendo sua natureza jurídica a de provisão para planos de aposentadoria, pelo que são válidos os mesmos fundamentos jurídicos apresentados para a Provisão para Contingências Trabalhistas. Também afasta a analogia com as provisões técnicas previstas no art.336 do RIR/99, por não se tratar de companhia de seguro e de capitalização ou de entidade de previdência privada. Pondera que, ainda que se tratasse de despesa de contribuição pra a previdência (e não de provisão) não seria passível de dedução integral em face do percentual de 20% estabelecido no § 1º do artigo 361 do RIR/99;

2.8.2. O lançamento se impõe porquanto o valor deduzido a título de DESP JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL tem natureza jurídica de provisão cuja dedução não está autorizada nos termos da legislação tributária

Defendeu a impugnante que tais despesas são operacionais, necessárias e obrigatórias, pois constituem complementação da aposentadoria dos ex-empregados do Banco da Província do Rio Grande do Sul, Banco Industrial e Comercial do Sul S/A e Banco Nacional do Comércio, e foram assumidas pela Impugnante em virtude da aquisição do Banco Meridional do Brasil S/A. Discordou, também, da classificação destas despesas como provisão pois estava obrigada a reconhecê-las por determinação do próprio Edital de Licitação do Banco Meridional Brasil S/ A. (originado da fusão de cinco instituições financeiras, uma das quais- Banco Sul Brasileiro- constituída de bancos fusionados que mantinham Caixas Assistenciais, que garantiam, aos seus funcionários, complementos em suas aposentadoria).

Invocou o disposto no art. 228 da Lei nº 6.404/76, destacou que o edital de licitação faz lei entre as partes (vencedor do certame e Poder Público) e defendeu o registro do complemento da aposentadoria dos ex empregados dos bancos sucedidos pela Impugnante,

assim como os juros dele decorrentes (objeto da glosa realizada pelo Sr. Auditor Fiscal), pelo regime de competência. Opôs-se, também, à aplicação do § 1º do artigo 361 do RIR/99, o qual estaria limitado às contribuições, destinadas a custear planos de benefícios complementares aos da previdência social, não são compulsórias, diversamente do dever imposto à contribuinte, o que torna a despesa necessária, usual e normal em suas atividades.

Às fls. 1131/1147 estão juntados documentos capeados sob os títulos: 1) *Constituição do Banco Sul Brasileiro S/A*; 2) *Lei nº 7.315/85*; e 3) *Edital de Licitação do Banco Meridional Brasil S/A*.

A autoridade julgadora não admitiu a classificação destes valores como despesas, e entendeu que *os “juros sobre o passivo atuarial” têm natureza de provisão sem previsão legal para a sua dedução. Observou que o Edital de Venda do Banco Meridional do Brasil S.A., elaborado pelo Banco Central do Brasil, obrigava os adquirentes a assegurar o pagamento dos benefícios existentes, até a extinção dos mesmos, devidos pelo MERIDIONAL, por sucessão nas respectivas obrigações, aos beneficiários e àqueles que, inscritos nas entidades assistenciais Associação dos Funcionários do Banco da Província do Rio Grande do Sul S.A., a Caixa de Auxílio dos Funcionários do Banco Nacional do Comércio S.A. e o Instituto Assistencial Sulbanco, ainda dependam de preenchimento das condições para obter os benefícios. Mas destacou que não foi o valor do “pagamento” desse benefício que foi objeto de glosa, mas sim, o valor deduzido a título de “DESP JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL” que faz parte do “passivo atuarial líquido total a ser provisionado”.*

Acrescentou, ainda, que como apontado pela Fiscalização, o Parecer da Consultoria Mercer, às fls. 478/484, indicava os valores a serem provisionados a título de passivo atuarial líquido, em conta contábil que representou a contrapartida da despesa glosada pelo autuante. Assim, estaria confirmado que o valor glosado teria *natureza jurídica de provisão para planos de aposentadoria.*

Transcrevendo doutrina, concluiu que *a natureza dos valores em comento é de provisão, pois decorrem de cálculo atuarial que tem por finalidade trazer a valor presente desembolsos futuros necessários ao adimplemento de cláusula prevista no edital de licitação, relacionada especificamente ao pagamento da complementação da aposentadoria dos empregados dos bancos sucedidos. E acrescentou que somente são dedutíveis as provisões expressamente contempladas na legislação tributária (provisões técnicas de constituição obrigatória das companhias de seguros, de capitalização e das entidades de previdência privada (art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 336 do RIR/99); a provisão para pagamento de remuneração de férias (art. 4º do Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, e art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 337 do RIR/99) e a provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário (art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 338 do RIR/99)).*

Por fim, declarou prejudicada a pretensão da impugnante de deduzir tais valores como “despesas de contribuição para previdência privada”, por não ser esta a natureza dos valores registrados, e invocou manifestação do Primeiro Conselho de Contribuintes, em caso semelhante, tratado no Acórdão nº 101-93.6101.

Em recurso voluntário, a interessada historia a aquisição do Banco Meridional do Brasil S/A, em procedimento licitatório, destacando que aquela instituição resultou da fusão de outras, das quais o Banco da Província do Rio Grande do Sul S/A, o Banco Industrial e Comercial do Sul S/A e o Banco Nacional do Comércio, mantinham Caixas

Assistenciais cuja manutenção lhe foi imposta, em razão da aquisição em referência. Reitera o poder vinculatório do edital de licitação, e observa que a Turma Julgadora reconheceu sua obrigação de pagar a complementação da aposentaria aos ex funcionários dos bancos sucedidos, de modo que *não subsiste qualquer dúvida de que tal pagamento decorre de uma obrigação legal da recorrente.*

A decisão de 1ª instância, contudo, de forma contraditória e ilógica, negou a dedutibilidade dos *juros decorrentes desses pagamentos*, não observando que *a natureza jurídica dos juros é idêntica a dos pagamentos*, e que *inexiste incerteza quanto aos pagamentos dos juros sobre passivo atuarial.*

Defende que os juros também são obrigação legal assumida pela recorrente, assim como o pagamento da complementação da aposentadoria aos ex-funcionários, na medida em que a natureza do acessório é a mesma do principal, consoante doutrina e jurisprudência que cita, e acrescenta que o principal *possui, indiscutivelmente, a natureza de despesa dedutível*, e opõe-se à classificação dos juros como *provisão.*

Critica o fato de a decisão recorrida ter se baseado exclusivamente nos dados extraídos do Parecer Técnico da empresa Mercer Human Resources Consulting, observa que este documento não está assinado, e entende que seria necessário uma investigação *nas normas contábeis aplicáveis às instituições financeiras* para determinar *a verdadeira natureza jurídica dos juros sobre o passivo atuarial.* Daí porque a afirmação fiscal seria mera suposição, e não teria observado o princípio da verdade material.

Reporta-se ao Pronunciamento IBRACON/NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 4899/05, que define *provisão como passivo de prazo ou valor incertos e obrigação legal aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.* Destaca que relativamente a esta *não há qualquer incerteza*, cita doutrina, e pede que não se dê guarida ao entendimento da Fiscalização e da autoridade julgadora.

Subsidiariamente, defende que o limite imposto pelo art. 361, §1º do RIR/99 somente se aplica a contribuições não compulsórias a planos de previdência privada, inexistindo aqui qualquer liberalidade que pudesse afetar a dedução das despesas. Observa que a Turma Julgadora reconheceu a inaplicabilidade do referido limite, mas questiona a interpretação, ali firmada, de que a interessada pretenderia deduzir os valores em comento como despesa de contribuição para previdência privada. Esclarece que o fundamento para dedutibilidade destes valores é o próprio art. 299 do RIR/99, por se tratar de despesa necessária, usual e normal, que lhe foi imposta pelo ente licitante.

A Procuradoria da Fazenda Nacional recorda que somente são dedutíveis as provisões expressamente previstas em lei, argumenta que *não é a obrigatoriedade de uma cláusula constante do edital que vai definir a natureza de despesa ou provisão dos valores, se eles são ou não dedutíveis*, destaca que a Fiscalização observou que os valores destinavam-se a provisões para *manutenção do equilíbrio atuarial do plano* e observa que mesmo se houvesse transferência efetiva para o fundo, deveriam ser atendidos os requisitos específicos da matéria.

Acrescenta, ainda, que *a manutenção de plano de previdência complementar de ex-funcionários do Banco incorporado não guarda qualquer relação com a atividade desenvolvida pelo Santander. É uma obrigação que ele teve que assumir em razão da compra de outra instituição, mas que não se relaciona com as suas operações.*

9. RECEBIMENTOS ESCROW (valor tributável de R\$ 135.191.120,86)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

- a contribuinte declarou na Ficha 05/Linha 30- "Outras Despesas Operacionais" da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 o valor de R\$ 289.037.330,08. Intimado a detalhar as "Outras Despesas Operacionais", apresentou inicialmente a planilha de fls. 15 e posteriormente a de fls.18, detalhando a composição da conta COSIF 8.1.9.99.00-6 OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS. Nessa última planilha, pode-se observar na conta interna 945884 o valor de R\$ 38.036.042,48 a título de "DESP ATUALIZAÇÃO ESCROW". Em relação ao item em pauta, a planilha de fl. 30 apresentada pela contribuinte informa que nada foi adicionado na Ficha 09/Linha 20 da DIPJ;

- a função da conta 8.1.9.99.00-6 conta interna 945884 informada no Razão é "Registrar a variação quanto a garantias constituídas fora do Brasil com o intuito de garantir a compra dos bancos adquiridos pelo Santander em nosso país";

- intimada (Termos de nºs 14 a 19) a esclarecer a natureza e apresentar o fundamento legal da dedução, a contribuinte informou (02/12/2009 – fl. 443) "Referida despesa corresponde ao registro da variação cambial incidente sobre direitos a receber mantidos em moeda estrangeira. De acordo com o regime de competência, foi registrada a variação cambial decorrente da variação do Real frente a moeda estrangeira (dólar americano) no período aplicada sobre os direitos a receber no exterior (Agência Grand Cayman). Durante o ano de 2004 as receitas com a variação cambial foram registradas na conta 875988 do cosif 7.1.9.99.00-9 no valor de R\$ 14.784.689,28 decorrentes da desvalorização do Real sobre a moeda estrangeira. Os direitos a receber estão registrados em conta de ativo de classificação "cosif 1.8.8.8500-4305031- Valores a receber sociedades ligadas-Grand Cayman- BSB." Constata-se que efetivamente o valor da despesa registrado na conta COSIF 8.1.9.99.00-6- OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS- conta interna 945884- DESPESAS ATUALIZACAO ESCROW é de R\$38.036.042,48, enquanto o valor de receita registrado na conta COSIF 7.1.9.99.00-9- RENDAS ATUALIZACAO ESCROW- conta interna 875988 é de R\$ 14.784.689,28, compondo uma dedução líquida de R\$ 23.251.353,20. Posteriormente, foi apresentada a conciliação das referidas contas de resultado com a conta patrimonial 1.8.8.85.00-4- VALORES A RECEBER DE SOCIEDADES LIGADAS, conta interna 305031- GRAND CAYMAN-BSB (fls. 720);

- Comparando-se o valor da conta COSIF 1.8.8.85.00-4- conta interna 305031- Valores a receber sociedades Ligadas- Grand Cayman- BSB em 31/12/2003 (R\$ 144.173.424,76) e em 31/12/2004 (253.909.394,09), constantes dos respectivos balancetes, fica evidenciado um acréscimo líquido de R\$109.735.969,33 nesse ativo no ano-calendário de 2004, já considerada a redução líquida de R\$ 23.251.353,20 a título de atualização cambial, acima referida. O valor de R\$ 8.763.023,48, a título de "Recebimento Escrow", constante do documento de fls. 460, é parte da variação no valor da conta COSIF 1.8.8.85.00-4- conta interna 305031, que caracteriza um aumento nos referidos direitos a receber mantidos em moeda estrangeira (vide conciliação a fls. 720);

- Em decorrência, a contribuinte foi intimada (Termo nº 19) a (a) Apresentar demonstrativo do valor deduzido a título de "Despesa de Atualização Escrow",

acompanhado de extratos da conta Grand Cayman BSB, "Account #1247", de janeiro a novembro (dezembro já fornecido); (b) Apresentar o razão da conta Cosif 1.8.8.85.00-4- conta interna 305031 Valores a receber sociedades ligadas- Grand Cayman- BSB, em planilha; (c) Esclarecer a que título se deram os lançamentos efetuados na conta Cosif 1.8.8.85.00-4- conta interna 305031 no ano-calendário de 2004, respectivos valores e tratamento contábil e fiscal dado aos mesmos; demonstrar que houve trânsito dos valores por contas de resultado e que foram oferecidos à tributação ou justificar por que isso não ocorreu; e (d) Apresentar o contrato de compra e venda do Grupo Meridional, que fundamentaria a existência da conta Grand Cayman BSB acima citada;

- Em atendimento a contribuinte apresentou os documentos de fls. 485/496 relativos à conta Grand Cayman BSB, nos quais se comprova a existência das receitas elencadas na tabela à fl. 878, no total de R\$ 135.191.120,86, denominadas pela contribuinte "Recebimento Escrow". Em 11/12/2004 foram apresentados novos documentos, sendo que no doc, de fl. 512, a contribuinte esclarece que:

"945884- Despesas Atualização Escrow c) Os lançamentos efetuados na conta cosif 1.8.8.85.00-4 conta interna 305031 referem-se exclusivamente a direitos recebidos em conta corrente no exterior do reembolso de valores pagos por conta e ordem do antigo controlador da instituição relativo a obrigações de sua responsabilidade.

Não houve trânsito pelas contas de resultado dos valores depositados e não foram oferecidos à tributação por não se tratar de renda tributável.

d) Segue contrato de compra e venda do Grupo Meridional- vide item 5.1 e alteração."

- O referido contrato tem como partes (fls. 514): Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd. (vendedor); Banco Santander Central Hispano S.A. (comprador) e Julio Raphael de Aragão Bozano (garante);

- A fl. 524 e seguintes fica caracterizada a obrigação de vender e de comprar as ações, bem como o preço de venda. A fls. 548 e seguintes, encontra-se a cláusula 5.1 do contrato, a que se referiu a contribuinte em sua resposta, e que embasa a conta contábil COSIF 1.8.8.85.00-4 conta interna 305031, onde houve o lançamento dos Recebimentos Escrow;

2.9.1. Quanto ao direito, a autoridade fiscal explica que:

-- No documento de fls. 512, a contribuinte informa que "c) Os lançamentos efetuados na conta cosif 1.8.8.85.00-4 conta interna 305031 referem-se exclusivamente a direitos recebidos em conta corrente no exterior do reembolso de valores pagos por conta e ordem do antigo controlador da instituição relativo a obrigações de sua responsabilidade. Não houve trânsito pelas contas de resultado dos valores depositados e não foram oferecidos à tributação por não se tratar de renda tributável. d) Segue contrato de compra e venda do Grupo Meridional- vide item 5.1 e alteração";

-- Pretende a fiscalizada que sobre tais rendimentos, denominados de Recebimentos Escrow, não incida tributação. Observamos que já houve autuação fiscal sobre tais receitas, formalizada no processo nº 16327.002123/2007-17. Em sua defesa, a empresa alega que tais rendimentos são reembolsos de caráter indenizatório, por se tratar de dívida de outrem, o que cai por terra pela aplicação do Princípio da Entidade. Como base nesse princípio, que afirma a autonomia patrimonial da

entidade, não há que se falar em dívida de outrem, pois não se confundem os compromissos do vendedor com a fiscalizada, com os compromissos desta com terceiros. No âmbito do Direito Tributário, destacou que nesses recebimentos existe acréscimo patrimonial, pelo que tais quantias que ingressaram no patrimônio da fiscalizada a título de "Recebimentos Escrow" são passíveis de tributação, em virtude do disposto no inciso II do art. 43 do CTN, independentemente dos princípios de direito privado que a contribuinte invoque em sua defesa, dado o disposto no art. 109 do CTN. Salientou ainda que inexistente qualquer hipótese legal de isenção de tais rendimentos (art. 176 do CTN);

-- antes da aquisição do Grupo Meridional, houve uma avaliação, como de praxe, baseada em pressupostos estratégicos, de mercado, patrimoniais etc. Como existem fatores cuja avaliação precisa é inviável a priori, embora normais e típicos de uma atividade de risco, convencionaram as partes incluir em contrato cláusulas de garantia e ajuste em função de ocorrências futuras, englobando diferenças e despesas legais, usuais e inerentes à atividade da empresa, o que é normal em aquisições do gênero. Nada existe, portanto, de atípico no tocante ao condicionamento do preço ou aos recebimentos decorrentes do disposto na cláusula 5.1 do contrato. O que é incomum e juridicamente insustentável, como demonstrado, é a tentativa de caracterizar tais recebimentos posteriores à aquisição como não passíveis de tributação;

-- que os ingressos de recursos a título de Recebimentos Escrow geraram acréscimo patrimonial na fiscalizada, consistindo em receitas passíveis de tributação, que necessariamente deveriam constar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como não isso não ocorreu, está perfeitamente caracterizada omissão de Receita não Operacional, passível de lançamento tributário;

2.9.2. Não houve trânsito por resultado do ingresso de R\$135.191.120,86, a título de "Recebimentos Escrow", no ano-calendário de 2004, que acarretou acréscimo de patrimônio, materializado na conta 1.8.8.85.00-4-VALORES A RECEBER DE SOCIEDADES LIGADAS, conta interna 305031- GRAND CAYMAN-BSB, tampouco adição nas Fichas 09 e 17 da DIPJ. Embora a fiscalizada alegue que tais receitas não operacionais não seriam passíveis de tributação, tal afirmativa não dispõe de fundamentação legal, motivo pelo qual devem ser formalizados os correspondentes lançamentos da CSLL e do IRPJ.

Alegou a impugnante que os valores glosados não representam qualquer acréscimo patrimonial, mas sim reembolso de valores que foram por ela pagos por conta e ordem do antigo controlador do Banco Meridional S.A., em razão do contrato de compra e venda das ações do Banco Meridional celebrado entre a Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd, sediado em Grand Cayman (Vendedor) e o Banco Santander Central Hispano S/A, sediado na Espanha (Comprador). Teria efetuado o pagamento de despesas relativas a processos fiscais, trabalhistas e cíveis instaurados em face do Banco Meridional S/A e foi posteriormente ressarcida pela transferência do dinheiro que estava depositado na Conta de Caução.

Argumentou que se o valor recebido fosse, de fato, considerado como uma nova receita, o pagamento das dívidas decorrentes dos processos cíveis trabalhistas e fiscais instaurados em face do Banco Meridional S/A também deveria, por consequência lógica, ser considerado como uma despesa (o que não ocorreu no presente caso). O valor de R\$ 135.191.120,86 tratar-se-ia de "indenização" ou "reembolso.

Às fls. 1131/1353 estão juntados documentos capeados sob os títulos: 1) *Constituição do Banco Sul Brasileiro S/A*; 2) *Lei nº 7.315/85*; 3) *Edital de Licitação do Banco Meridional Brasil S/A*; 4) *Contrato de Compra e Venda entre Bozano Simonsen Financial Holdings Ltda e Banco Santander Central Hispano S/A*; e 5) *1º Aditamento ao Contrato de Compra e Venda*.

Observou a autoridade julgadora que o *Banco Meridional S.A. era a antiga denominação da contribuinte autuada (CNPJ nº 90.400.888), conforme exposto no extrato do Sistema CNPJ à fl. 1356. Logo, se a dívida era da própria contribuinte, então, não há que se falar em indenização, consoante doutrina que cita. E acrescentou que ainda que se trate de reembolso feito pelo Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd, sediado em Grand Cayman (Vendedor) ao Banco Santander Central Hispano S/A, sediado na Espanha (Comprador), decorrente de contrato firmado por ocasião da operação de venda das ações do Banco Meridional S/A (antiga denominação da interessada), anterior e atual controlador da instituição financeira brasileira, o ingresso de recursos no patrimônio da impugnante configura receita (não operacional) tributável nos termos do artigo 43, inciso II, do CTN.*

Ressaltou o argumento fiscal de que *não existe previsão legal de isenção para tais rendimentos, e afirmou ser totalmente descabida a conclusão da impugnante no sentido de que a receita por ela recebida não poderia gerar créditos de IRPJ e CSLL porquanto, no seu entender, deveria ser neutralizada pela despesa incorrida, isto porque seria necessário avaliar as condições de dedutibilidade destas despesas, exemplificando que uma demanda judicial relativa a sanção de ato ilícito (multa) não seria passível de tributação e portanto não iria “neutralizar” o efeito da receita. Demais disso, não teria sido provada a alegação de que a íntegra dos valores pagos (e que foram objeto de recebimento pela conta Escrow) não teriam sido levado ao resultado como despesa, e ainda que não tivessem sido, inexistiria prejuízo ao lançamento, pois tais deduções são faculdades do contribuinte, ao passo que o oferecimento de Receitas à tributação é sempre uma obrigação.*

Concluiu, assim, ser *inconteste a aplicação do artigo 249, inciso II, do RIR/99 aos recursos, no valor de R\$ 135.191.120,86, recebidos do exterior pela contribuinte e que geraram acréscimo em seu patrimônio, e registrou que tal matéria já foi objeto de lançamento e de decisão favorável à Fazenda nos autos do processo administrativo nº 16327.002123/2007-17.*

No recurso voluntário, a interessada reprisa os argumentos apresentados em impugnação, mas inicialmente descreve a *operação de compra e venda das ações do Banco Meridional S/A e suas controladas, realizada entre a Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd (sediada em Grand Cayman) e o Banco Santander Central Hispano S/A (sediado na Espanha), tendo por objeto a holding controladora direta do Banco Meridional S/A e indireta do Banco Bozano Simonsen S/A. Destaca o item 1.4 do contrato firmado entre as partes, que fixa o preço da operação, e a cláusula 5.1, alterada pela cláusula 7 do Termo Aditivo, por meio da qual o vendedor obrigou-se a indenizar incondicionalmente o comprador por qualquer obrigação contingente (obrigação real ou potencial não prevista ou integralmente prevista nas demonstrações financeiras auditadas).*

Esclarece que foi constituída “Conta de Caução” (“Escrow Account”), na qual o *vendedor tinha o dever de efetuar os depósitos necessários para o cumprimento das obrigações referidas, cabendo ao “Agente de Caução” (Banco Santander Brasil International Limited) retirar os recursos e transferi-los para o comprovador. Em consequência:*

[...], no caso dos autos, o Comprador (Banco Santander Central Hispano S/A.), por meio do ora Recorrente, efetuou o pagamento de despesas relativas aos processos fiscais, trabalhistas e cíveis instaurados em face do Banco Meridional S/A, e foi posteriormente ressarcido pela transferência do dinheiro que estava depositado na Conta de Caução.

Daí porque pagou dívidas/obrigações de responsabilidade do antigo Grupo Meridional (Bozano Simonsen) e foi reembolsado nos termos do contrato referido. Reporta-se a doutrina para conceituar reembolso, traça sua relação com o enriquecimento sem causa, e conclui que seu objetivo é recompor o patrimônio afetado, e destaca que as dívidas quitadas (ensejadoras do reembolso) decorreram de atos praticados sob a gestão de Bozano, Simonsen Financial Holding Ltd.

Demonstra as semelhanças entre os conceitos de reembolso e indenização, destaca a presença dos fundamentos fático e normativo para pagamento da indenização, e insiste que o reembolso recebido pelo Recorrente decorre, exatamente, do cumprimento dos termos contratuais e da responsabilidade assumida pelo Vendedor de indenizar incondicionalmente o Comprador pelas contingências.

Reafirma que a tributação pretendida ofende o conceito de renda, pois há apenas uma reposição do patrimônio ou capital desgastados, inexistindo riqueza nova, consoante doutrina e jurisprudência que cita. Reforça a aplicação destes argumentos, também, no âmbito da incidência da CSLL.

Historia a evolução societária das empresas do Grupo Santander envolvidas neste caso, para evidenciar que o ora Recorrente (Banco Santander (Brasil) S/A), que está sob a gestão do “Grupo Santander”, teve sua origem na aquisição do Banco Meridional S/A, posteriormente Banco Santander Meridional S/A e novamente afirmar que não pagou “obrigações próprias” (decorrentes de atos realizados sob sua gestão) mas, sim, de obrigações originárias de atos praticados sob a gestão do Vendedor.

Descreve a contabilização dos eventos da seguinte forma:

1) Pelo pagamento das contingências a serem ressarcidas pelo ex-controlador:

(i) Um lançamento a crédito na conta Caixa/Reserva e como contrapartida o lançamento a débito na conta COSIF nº 1.8.8.65.99.0-309237/309238/309243/309255 (Valores a ressarcir Escrow);

(ii) Um lançamento a crédito na conta 1.8.8.65.99.0- 309277 (Recebimento Escrow) e como contrapartida um lançamento a débito na conta 1.8.8.85.00.4-305031 (Valores a Receber de Sociedades Ligadas —Cayman BSB);

2) Pela baixa dos valores a ressarcir, após ressarcimento pelo ex-controlador, os lançamentos contábeis são os seguintes:

(i) Um lançamento a débito na conta 1.8.8.65.99.0- 309277 (Recebimento Escrow) e um lançamento a crédito na conta 1.8.8.65.99.0-309237/309238/309243/309255 no mesmo valor (Valores a Ressarcir Escrow);

3) Pelos depósitos a serem ressarcidos pelo ex-controlador (não há pagamento definitivo e sim registro contábil no ativo, do depósito e do correspondente ressarcimento pelo ex-controlador):

(i) Um lançamento a crédito na conta Caixa/Reserva e como contrapartida o lançamento a débito na conta COSIF nº 1.8.8.40.10.4-306963/1.8.8.40.20.7-307002/1.8.8.90.8-307037 (Depósitos para Garantia - Escrow);

(ii) Um lançamento a crédito na conta 1.8.8.65.99.0- 309277 (Recebimento Escrow) e como contrapartida um lançamento a débito na conta 1.8.8.85.00.4-305031 (Valores a Receber de Sociedades Ligadas —Cayman BSB);

(iii) Um lançamento a débito na conta 1.8.65.99.0-309277 (Recebimento Escrow) e como contrapartida um lançamento a crédito na conta 1.8.8.40.10.4-306961/1.8.8.40.20.7-307011/1.8.8.40.90.8-307032 (Recebimento Escrow — Fiscal / Trabalhista / Cível)

Entende, assim, que clara está a *mera recomposição do patrimônio do Recorrente*, e a desnecessidade de tais recebimentos transitarem por contas de resultado.

Contudo, reporta-se aos anexos 1 a 9 de sua defesa, para *tecer algumas considerações acerca da natureza específica dos valores ressarcidos*, relativas a: 1) *depósito para garantia* (recebido em maio/2004 e devolvido em 2005, inexistindo *qualquer justificativa para se tratar referidos valores como receitas*), 2) obrigações de outras empresas do Grupo Meridional adquirido (que passaram a denominar-se Banco Santander S/A, Santander Leasing e Santander Seguros, e receberam, por repasse, os reembolsos creditados em favor da recorrente), 3) documentos denominados “Demonstração Contábil Completa” (apresentados à fiscalização e novamente apresentados com a defesa), 4) exemplos de processos decorrentes de fatos/períodos que se encontravam sob a gestão do vendedor, 5) exemplo prático da Fiscalização que revela a falsa premissa *de que os pagamentos e ou depósitos feitos pelo Recorrente teriam sido lançados como despesa*.

Subsidiariamente, portanto, pede que seja considerada a *dedutibilidade da obrigação contratual prevista*, em contraposição à receita que se pretende tributar. Discorda da afirmação da autoridade julgadora, no sentido de que *uma despesa é uma “faculdade do contribuinte”*, pois é função da Fiscalização apurar a correta base de cálculo do tributo, consoante jurisprudência que cita.

Às fls. 1565/2208 destes autos, constam documentos que acompanharam o recurso voluntário, capeados sob o título *Escrow* e indicando os seguintes sub títulos: 1) *atos societários*; 2) Anexos 1 a 9; 3) *Processo de R\$ 60.044.811,04*; 4) *Processos Administrativos nº 19740.000663/2003-40 19740.000684/2005-65*; e 5) *Processos Gerais*. Ao complementar sua defesa, a contribuinte juntou outros documentos referentes à *transformação do Bozano, Simonsen Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil em Santander Leasing S.A. Arrendamento Mercantil*, e à *transformação da Meridional Leasing S.A. – Arrendamento Mercantil em Santander Leasing S.A. Arrendamento Mercantil* (fls. 4098/4135), bem como destinados a provar *que em nenhum momento os pagamentos e os depósitos ressarcidos pelo Vendedor transitaram pelo resultado do Requerente* (fls. 4136/4226).

A Procuradoria da Fazenda Nacional aduz que *para que ocorra o reembolso, é necessário o dispêndio de determinada quantia pecuniária em nome de terceiro*. Todavia, os pagamentos em debate foram efetuados em nome próprio, e embora garantias possam ser estipuladas contratualmente, a *convenção particular não pode ser oposta em face do Fisco, sequer mascarar o recebimento de receitas*.

Reporta-se ao efeito da estipulação do preço de aquisição na composição do *ágio demonstrada na atuação, para concluir que os “recebimentos escrow” ocorrem como*

forma de extinção de obrigação contraída no negócio jurídico de compra e venda do Meridional, gerando o acréscimo patrimonial do Santander e não mera reposição do patrimônio. Destaca também a acusação fiscal de que o pagamento de dívidas cíveis, trabalhistas ou fiscais acarreta redução patrimonial, de modo que o aumento de seu patrimônio, decorrente do reembolso destes pagamentos, é tributável.

10. OUTRAS EXCLUSÕES – ATUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS (valor tributável de R\$ 7.339.747,13)

A autoridade julgadora assim sintetiza a exposição dos fatos e a argumentação jurídica que constam do Termo de Verificação Fiscal:

2.10. Quanto aos fatos, o autuante expõe que intimada a apresentar relatório analítico do valor declarado em "Outras Exclusões" do IRPJ (Ficha 09/Linha 33 da DIPJ) e da CSLL (Ficha 17/Linha 29 da DIPJ), a comprovação documental das referidas "Outras Exclusões" e sua fundamentação legal, a contribuinte apresentou inicialmente os documentos de fls. 462/463. Na planilha de fls. 463, constatou-se a presença do valor de R\$ 7.339.747,13, a título de Atualização Judicial, excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não foi apresentada fundamentação legal para as referidas exclusões, informando-se apenas que "Atualização de depósito judicial: receitas oriundas de atualização de depósito judicial de processos fiscais." Posteriormente, a empresa apresentou os documentos de fls. 497/511, com vistas a demonstrar o cálculo do valor excluído. Informou também que a conta de ativo correspondente ao referido depósito é 1.8.8.40.10.4- DEVEDORES POR DEPÓSITOS EM GARANTIA- PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSOS FISCAIS. Em 16/12/2009, totalmente fora do prazo limite da intimação, apresentou o número dos processos judiciais a que se referem as atualizações (fls 725), bem como cópias de peças dos processos. Informou por fim que "na avaliação da Instituição a receita gerada com a atualização de depósito judicial não são receitas tributáveis".

2.10.1. Quanto ao direito, reportando-se aos artigos 247, caput, e 250 do RIR/99, conclui o autuante não se encontrar prevista a prescrição ou autorização da exclusão das receitas correspondentes à "atualização de depósitos judiciais", tratando-se, pois de exclusão indevida;

2.10.2. Pela inexistência de fundamentação legal para a redução de R\$ 7.339.747,13, nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004, como parte das "Outras Exclusões", devem ser formalizados os lançamentos do IRPJ e da CSLL correspondentes;

A autoridade julgadora discordou desta exigência. Acolheu o argumento da recorrente de que *a variação monetária de depósitos judiciais não se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL, porque não há disponibilidade econômica ou jurídica desses valores.*

Observando que a apuração do lucro contábil submete-se ao regime de competência (arts. 177 e 187 da Lei nº 6.404/76), destacou que *as receitas devem ser reconhecidas no exercício em que são realizadas, ou seja, no período em que sejam efetivamente ganhas, jurídica ou economicamente, não havendo porque se cogitar em realização de receita quando sua percepção estiver condicionada a um evento futuro a ser implementado, melhor dizendo, se houver qualquer condição que subordine seu recebimento a situações futuras a serem implementadas;*

Acrescentou que a *apropriação de uma receita decorrente de ato ou negócio jurídico condicional encontra-se regrada pelos artigos 116, inciso II e 117 inciso I do CTN, destacando que os depósitos judiciais efetuados com o intuito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, a partir de 1º de dezembro de 1998, regem-se pela Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998, regulamentada pelo Decreto nº 2.850, de 27 de novembro de 1998, quanto aos tributos e contribuições federais administrados pela SRF. O art. 2º, inciso I, desse Decreto, determina que o montante depositado seja devolvido ao depositante quando do encerramento da lide ou do processo litigioso, se a sentença lhe for favorável ou na proporção em que o for, acrescido de juros.*

Observando, ainda, que, com a sistemática introduzida pela Lei nº 9.703, de 1998, os depósitos judiciais são diretamente repassados e disponibilizados para a Conta Única do Tesouro Nacional, não permanecendo em conta de titularidade do depositante enquanto pendente a lide, concluiu que, nestes casos, a receita financeira só será efetivamente receita do depositante quando, uma vez finda a pendência judicial com resultado favorável ao contribuinte, ou, excepcionalmente, por decisão judicial que o autorize antes desse evento, sejam retomados pelo depositante, com os correspondentes acréscimos. Antes disso, não seria correto apropriá-los de plano como receita, pois tal dependeria de um evento futuro - a decisão da lide favoravelmente ao contribuinte - cuja concretização não pode ser antecipada.

Abordou o procedimento contábil adotado pela contribuinte, atribuindo aos registros feitos caráter *provisional, dada a simples mera expectativa ou possibilidade eventual de ganho, pois se confirmado o resultado favorável da lide, ou se retomado o depósito por decisão judicial, caberá a reversão tais provisões e a sua apropriação como receitas.* Ainda, estendeu suas conclusões às receitas decorrentes de outras formas de depósito judicial, desde que correspondem a *depósitos cujo valor seja feito em conta da qual o depositante não tenha titularidade ou disponibilidade enquanto pender a lide e que só lhe sejam revertidos ao final desta, caso o resultado lhe seja favorável, na proporção que o for,* e complementou sua tese defendendo que não apenas a atualização, mas também os juros incorridos sobre a obrigação correlata, devem ser computados em provisão, sem afetar o lucro tributável, muito embora a fiscalização não tenha verificado a *dedução, ou não, das despesas de juros passivos sobre depósitos judiciais.*

Ao final, citou ementas de acórdão da DRJ/Salvador e de Solução de Consulta da 8a RF, em suporte à sua conclusão. Concluiu, assim, pela exclusão, da base de cálculo do IRPJ, da CSLL e das Multas Isoladas (50%), do valor total de R\$ 7.339.747,13.

11. DECORRÊNCIAS

a. *Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas:*

A autoridade julgadora assim relata a acusação fiscal:

2.11. O autuante informa que, ao longo do ano-calendário de 2004, o Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa- Ficha 11 da DIPJ foi efetuado com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão, sendo declarado zero de "Imposto de Renda a Pagar" em todos os meses. Por sua vez, o Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa- Ficha 16 da DIPJ, também foi

"CSLL a Pagar" em todos os meses. Como foi declarado zero em todos os meses, inexistindo qualquer recolhimento de IRPJ e CSLL por Estimativa no ano-calendário de 2004, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, e não o disposto no art. 150, que pressupõe a existência de pagamentos. As infrações descritas neste Termo de Verificação influenciaram as bases de cálculo da estimativa do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2004, pelo que existe necessidade de sua recomposição, a partir dos valores declarados em DIPJ pela contribuinte, com base nos Balanços ou Balancetes de Suspensão.

2.11.1. O artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, estabelece a aplicação, no caso de lançamento de ofício, da multa de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, que deixar de ser efetuado.

2.11.2. Pelo exposto, cabe o lançamento da multa isolada de 50% prevista no art. 44, inc. II, "b", da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei 11.488/2007), sobre o valor do pagamento mensal não efetuado, cujo cálculo é apresentado no ANEXO I (fl. 889) deste Termo de Verificação. Nas planilhas, são apresentados: os valores declarados pela contribuinte em DIPJ (Fichas 11 e 16, para o IRPJ e CSLL, respectivamente), os valores relativos a cada infração e o valor total das infrações. A partir deste, é calculado o valor do pagamento não efetuado e a respectiva multa.

A impugnante alegou decadência em razão de o lançamento cientificado em 22/12/2009 ter alcançado fatos geradores ocorridos em 2004, e discordou da aplicação da multa depois de encerrado o período base (no caso 2004), além de sua cobrança cumulada com a multa de ofício. Como não houve recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, adotou a regra do art. 173, inciso I do CTN para contagem do prazo decadencial, validando as exigências pertinentes aos períodos de janeiro, março, abril, maio e junho/2004, acrescentando que o lançamento da multa isolada somente seria possível a partir de 31/12/2004, o que deslocaria o termo inicial do prazo decadencial para 01/01/2006.

Reforçou que a contribuinte ao infringir a legislação de regência, deixando de pagar ou recolher tributo (IRPJ/CSLL Estimativa e IRPJ/CSLL no ajuste) e não declarar ou prestar declaração inexata, ficou sujeita à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, destacando que o próprio texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 prevê a incidência da multa de ofício e da multa isolada em razão de diferentes materialidades.

Verificada falta de pagamento do imposto/da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá tanto a multa sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, como o imposto/contribuição devidos apurados ao término do exercício (31/12), acrescidos da multa de ofício (sobre o valor desse imposto/contribuição) e juros de mora, consoante determina do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 93/97.

Em recurso voluntário, a interessada reafirma a decadência e, no mérito, mantém a mesma linha de defesa, e pedindo que seja reconhecida a impossibilidade da cobrança da multa isolada nos autos de infração ora combatidos, quer em razão do encerramento do ano-base, quer em razão da impossibilidade da cobrança cumulativa.

A Procuradoria da Fazenda Nacional defende a aplicação do art. 173, inciso I do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, dado que não houve pagamento de

estimativas no período fiscalizado, bem como defende a possibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do período, e sua aplicação concomitante com a multa de ofício.

b. Efeitos da exigência na apuração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas:

A autoridade julgadora relata que:

- O prejuízo fiscal (Ficha 09/Linha37) apontado na DIPJ do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 141.103.442,49, foi alterado, em razão das infrações apuradas pela fiscalização, para lucro real no valor de R\$ 99.222.992,37. A base de cálculo da CSLL (Ficha 17/Linha 36) também foi alterada em razão das infrações contatadas de BC Negativa no valor de R\$ 140.868.403,66 para BC (positiva) de R\$ 99.458.031,20, sem considerar a compensação a seguir comentada;

A desconstituição do valor tributável de R\$ 7.339.747,13 resultou na exoneração, no julgamento de 1ª instância, de crédito tributário principal de R\$ 1.284.455,73, a título de IRPJ, e R\$ 462.404,06, a título de CSLL, acompanhados dos acréscimos correspondentes, no ano-calendário 2004.

c. Efeitos da exigência na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas:

- o Saldo de Prejuízo Fiscal (IRPJ) e o Saldo de Base de Cálculo Negativa de Períodos anteriores (CSLL) foram alterados, gerando reflexo na CSLL do ano-calendário de 2007;
- Nesse ano-calendário, a contribuinte declarou na Ficha 17/Linha 43- BC ANTES COMPENS. DE BC NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES o valor de R\$ 907.552.382,55 e na linha 44- BASE DE CALC NEG DA CSLL DE PER ANT- ATIV GERAL compensou R\$272.265.714,76. Antes mesmo da consideração das infrações descritas neste Termo de Verificação, a contribuinte já havia extrapolado em R\$26.598.438,93 o valor disponível para a referida compensação, que era de R\$245.667.275,83, cabendo o correspondente lançamento tributário;
- Consideradas as infrações relativas ao ano-calendário de 2004 e a correspondente compensação, fica alterado o saldo disponível de BC Negativa de CSLL de Períodos Anteriores e assim a Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 2007, cabendo o correspondente lançamento tributário, no valor de R\$170.705.813,02 (parcelas de R\$ 140.868.403,66 e R\$ 29.837.409,36, conforme "Demonstrativo de Apuração" do Auto de Infração de CSLL relativo ao ano-calendário de 2004).
- A compensação indevida da Base Negativa totaliza pois R\$ 197.304.251,95 (R\$26.598.438,93 + R\$ 170.705.813,02).

Reclamou a impugnante que em nenhum momento, a autoridade fiscal, “analisou os resultados tributáveis de 2005, 2006 e 2008 demonstrando os eventuais impactos tributários nos valores apurados a título de base de cálculo nesses períodos” e que “não restou demonstrado, em momento algum, que o valor ora exigido, correspondente ao ano-base de 2007, decorre do aproveitamento da base de cálculo negativa referente a 2004 (R\$ 140.868.403,68), principalmente pelo fato de que no momento da autuação ainda se verificava saldo acumulado de base negativa”. Ainda, quanto à CSLL exigida pela insuficiência de base negativa no próprio ano-calendário de 2004, inexistiria qualquer demonstração e comprovação

pelos agentes fiscais acerca da utilização de base de negativa de CSLL. A Fiscalização teria desconsiderado as demonstrações fiscais da impugnante, sem comprovar ou demonstrar suas conclusões.

Observando que a Fiscalização teve em conta os registros do Sistema de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário e da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI) o qual registra dados alicerçados em informações prestadas pela própria contribuinte em suas Declarações (DIRPJ e DIPJ), a autoridade julgadora concluiu que as informações seriam de conhecimento da impugnante.

Reproduzindo as informações constantes do SAPLI, a autoridade julgadora constatou que segundo o histórico do SAPLI – CSLL às fls. 1359/1360, houve um lançamento em 2010 (PA nº 16643.000055/2010-74 e P.A. nº 16643.000144/2010-11), em que a base de cálculo do ano-calendário de 2006 foi alterada de um valor negativo de R\$ 4.342.681,89, para um valor positivo de R\$ 341.741.672,62, repercutindo-se, assim, no saldo negativo de períodos anteriores em 31/12/2006 que passou de R\$ 74.961.462,81 para R\$ 0,00. Por esta razão, no recálculo da exigência em razão da exoneração relativa às exclusões indevidas no valor de R\$ 7.339.747,13, teve em conta, também, a alteração do valor do saldo da Base de Cálculo Negativa em 31/12/2006, conforme informado às fls. 1359/1360, o que resultou na inexistência de CSLL a ser exonerada quanto às exclusões no valor de R\$ 7.339.747,13, porquanto, em 31/12/2006 deixou de existir base de cálculo negativa da contribuição a ser utilizada em 2007 (decorrência dos PA nºs 16643.000055/2010-74 e 16643.000144/2010-11 – fls. 1359/1360).

No recurso voluntário, a interessada reafirma que a conclusão fiscal de compensação indevida de bases negativas da CSLL em 2007 não está suportada por cálculos, além de a Fiscalização não ter comprovado que a utilização indevida decorreria do aproveitamento da base negativa de 2004, revertida no procedimento fiscal (principalmente porque no momento da lavratura do auto de infração em questão (18/12/2009) ainda havia saldo negativo de CSLL). Em suas palavras:

De fato, tudo o que se sabe a respeito do cálculo realizado pela Fiscalização está indicado no "Demonstrativo da Compensação de Bases Negativas" anexado aos autos de infração e nos itens 129 a 133 do Termo de Verificação Fiscal, que nada esclarecem a respeito do cálculo utilizado pelo Sr. Agente Fiscal para exigência da CSLL no ano-calendário de 2007.

Acrescenta, ainda, que em nenhum momento o Sr. Agente Fiscal analisou os resultados tributáveis referentes aos anos-base de 2005, 2006 e 2008, demonstrando os eventuais impactos tributários nos valores apurados a título de base de cálculo nesses períodos. Conclui que houve cerceamento à sua defesa, consoante jurisprudência administrativa que cita, além de carecer o lançamento de liquidez e certeza.

Complementa que houve indevido “aperfeiçoamento” do lançamento pela Turma Julgadora”, na medida em que esta se reportou a prova documental (SAPLI) obtida após a lavratura do auto de infração (agosto/2010), para “justificar” o procedimento adotado pela Fiscalização e “salvar” a autuação em questão. Classifica de mera suposição a referência a esta prova, na medida em que tal documento não foi, em nenhum momento, citado no lançamento.

Questiona a competência da autoridade julgadora para aperfeiçoar o lançamento, bem como para recompor os cálculos da CSLL relativa ao ano-base de 2007,

considerando, para tanto, os efeitos decorrentes de dois autos de infração, lavrados em face do Recorrente em 2010 (após a autuação originária do presente processo), que deram nascimento aos processos administrativos n.ºs 16643.000055/2010-74 e 16643.000144/2010-11.

Ressalta que a conclusão da autoridade julgadora, diante destes fatos, foi de *que o valor da CSLL devido seria maior do que aquele efetivamente lançado*, mantendo a exigência fiscal, embora tivesse motivos para afastá-la. Classifica de arbitrária tal conduta, na qual a autoridade julgadora assume *a posição de autoridade lançadora, recompondo, indevidamente, os cálculos para a apuração da “correta” base de cálculo da CSLL, referente ao ano-base de 2007.*

Pede, assim, o cancelamento da exigência de CSLL no ano-calendário 2007.

A Procuradoria da Fazenda Nacional entende que não há surpresa com a juntada do SAPLI, na medida em que *o sistema é alimentado com informações extraídas das declarações apresentadas pelo próprio contribuinte (DIRPJ e DIPJ)*. Discorda, também, da falta de certeza e liquidez do lançamento, pois todos os demonstrativos que resultaram no cálculo dos valores exigidos foram apresentados à contribuinte.

d. Juros de Mora:

No que tange aos questionamentos contra à aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC como índice para efeitos do cômputo dos juros de mora, a autoridade julgadora invocou as disposições legais que sustentam o lançamento neste ponto, e destacou sua submissão, como autoridade administrativa, a estes preceitos legais.

Quanto à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, inicialmente destacou que esta ocorrência não integra o lançamento, mas acrescentou que *a teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN, depreende-se que a penalidade pecuniária, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário não integralmente pago no vencimento (art. 161 do CTN).*

Em recurso voluntário, a interessada reafirmou a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, na medida em que só há previsão legal para sua incidência sobre tributos, e multa não se confunde com tributo.

A Procuradoria da Fazenda Nacional defende a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, pois há previsão legal para sua aplicação sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Demais disso, a multa de ofício não teria qualquer impacto punitivo ou educativo se, ao final do contencioso administrativo, restasse corroída pela inflação, sendo ilógica a pretensão de que os juros incidam apenas sobre o principal devido. Cita decisões judiciais favoráveis à sua tese, e subsidiariamente pede, ao menos, a manutenção de juros calculados à taxa de 1% ao mês, com fundamento no art. 161 do CTN.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A abordagem dos temas tratados nestes autos é iniciada pela infração abordada em sustentação oral por ocasião da primeira sessão de julgamento, em 08 de agosto de 2012:

9. RECEBIMENTOS ESCROW (valor tributável de R\$ 135.191.120,86)

Argumenta a recorrente que pagou *dívidas/obrigações de responsabilidade do antigo Grupo Meridional (Bozano Simonsen)* e foi reembolsado nos termos do contrato referido. Em tais condições, imprópria se mostra a tributação dos valores assim recebidos, mas, caso assim se entenda, *o pagamento das dívidas decorrentes dos processos cíveis trabalhistas e fiscais instaurados em face do Banco Meridional S/A também deveria, por consequência lógica, ser considerado como uma despesa (o que não ocorreu no presente caso).*

Durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora identificou na apuração do lucro tributável a dedução, no conjunto de “Outras Despesas Operacionais”, de valores registrados na conta “DESP ATUALIZAÇÃO ESCROW”, no valor total de R\$ 38.036.042,48. A função da referida conta seria “Registrar a variação quanto a garantias constituídas fora do Brasil com o intuito de garantir a compra dos bancos adquiridos pelo Santander em nosso país”. Esclareceu a contribuinte que ali estaria registrada *variação cambial incidente sobre direitos a receber mantidos em moeda estrangeira*, ao passo que receitas de variação cambial teriam sido registradas *na conta 875988 do cosif 7.1.9.99.00-9 no valor de R\$ 14.784.689,28 decorrentes da desvalorização do Real sobre a moeda estrangeira*, resultando em *dedução líquida de R\$ 23.251.353,20*.

A autoridade lançadora identificou, nos registros contábeis de 2004, o acréscimo líquido de R\$ 109.735.969,33 nos valores recebidos em moeda estrangeira em razão destas operações, aí já computada a redução líquida decorrente da atualização cambial, bem como confirmou nos documentos de fls. 485/496 a existência de “recebimentos escrow” no valor total de R\$ 135.191.120,86. Para concluir que tais valores seriam tributáveis, assim argumentou:

111. No documento de fls. 512, o contribuinte informa que "c) Os lançamentos efetuados na conta cosif 1.8.8.85.00-4 conta interna 305031 referem-se exclusivamente a direitos recebidos em conta corrente no exterior do reembolso de valores pagos por conta e ordem do antigo controlador da instituição relativo a obrigações de sua responsabilidade. Não houve trânsito pelas contas de resultado dos valores depositados e não foram oferecidos à tributação por não se tratar de renda tributável. d) Segue contrato de compra e venda do Grupo Meridional- vide item 5.1 e alteração." (sublinhamos)

*112. Pretende a fiscalizada que sobre tais rendimentos, denominados de **Recebimentos Escrow**, não incida tributação. Observamos que já houve autuação fiscal sobre tais receitas, formalizada no processo nº 16327.002123/2007-17. Em sua defesa, a empresa alega que tais rendimentos são reembolsos de caráter indenizatório, por se tratar de dívida de outrem, o que cai por terra pela aplicação*

do Princípio da Entidade (vide nota ²). Como base nesse princípio, que afirma a autonomia patrimonial da entidade, não há que se falar em dívida de outrem, pois não se confundem os compromissos do vendedor com a fiscalizada, com os compromissos desta com terceiros. No âmbito do Direito Tributário, cabe destacar que nesses recebimentos **existe acréscimo patrimonial**, como demonstraremos, pelo que tais quantias que ingressaram no patrimônio da fiscalizada a título de "Recebimentos Escrow" são passíveis de tributação, em virtude do disposto no inciso II do art. 43 do CTN, independentemente dos princípios de direito privado que o contribuinte invoque em sua defesa, dado o disposto no art. 109 do CTN. Salientamos ainda que inexistente qualquer hipótese legal de isenção de tais rendimentos.

Com dois exemplos, ficará patente a falta de fundamentação jurídica para a conduta do contribuinte. Suponhamos que uma empresa possuísse uma provisão para contingências trabalhistas de 100³. Em decisão judicial, com trânsito em julgado, define-se que a despesa trabalhista será de 150.

a) Numa situação usual, não há qualquer recebimento. A perda de riqueza efetiva em decorrência da despesa trabalhista é de 150 e a dedução para fins tributários também é de 150.

b) No caso em pauta, considerada a despesa trabalhista de 150, como existe um Recebimento Escrow de 50 (valor que ultrapassa a provisão⁴), a perda de riqueza efetiva da empresa será de 100.

Para fins tributários, o contribuinte em pauta reconhece a despesa de 150, mas pretende que a receita de Recebimentos Escrow não seja tributável. Ou seja, em sua interpretação absolutamente inusitada, o contribuinte pretende que tributariamente a perda de riqueza seja de 150, quando jurídica e economicamente é de 100. Isso resulta de não ter sido oferecido à tributação o Recebimento Escrow de 50, que caracteriza um evidente **AUMENTO DE RIQUEZA** nesse montante.

114. Como existe aumento de riqueza, ou seja, **acréscimo patrimonial** do contribuinte, em decorrência das quantias de **Recebimentos Escrow**, tais recebimentos são **passíveis de tributação nos termos do inciso II do art. 43 do CTN**- Código Tributário Nacional- Lei nº 5.172/66, transcrito a seguir (grifamos):

[...]

115. Ademais, a respeito dos recebimentos em pauta, inexistente **qualquer hipótese legal de isenção**, cabendo transcrever o que dispõe o CTN a respeito:

[...]

116. Uma vez que existe efetivo acréscimo patrimonial, os recebimentos Escrow são passíveis de tributação nos termos expostos, independentemente dos princípios de direito privado que o contribuinte venha a invocar em sua defesa, dado o disposto no art. 109 do CTN:

[...]

117. Logicamente, antes da aquisição do Grupo Meridional, houve uma avaliação, como de praxe, baseada em pressupostos estratégicos, de mercado, patrimoniais etc. Como existem fatores cuja avaliação precisa é inviável a priori, embora normais e típicos de uma atividade de risco, convencionaram as partes incluir em contrato cláusulas de garantia e ajuste em função de ocorrências futuras, englobando diferenças e despesas legais, usuais e inerentes à atividade da empresa, o que é normal em aquisições do gênero. Nada existe, portanto, de atípico no tocante ao condicionamento do preço ou aos recebimentos decorrentes do disposto na cláusula 5.1 do contrato. O que é incomum e juridicamente insustentável, como

demonstrado, é a tentativa de caracterizar tais recebimentos posteriores à aquisição como não passíveis de tributação.⁵

*118. Demonstrado está que os ingressos de recursos a título de **Recebimentos Escrow** geraram **acréscimo patrimonial** na fiscalizada, consistindo em receitas passíveis de tributação, que necessariamente deveriam constar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como não isso não ocorreu, está perfeitamente caracterizada **omissão de Receita não Operacional**, passível de lançamento tributário.*

Desta argumentação extrai-se que:

- Os direitos recebidos em conta corrente no exterior não transitaram por conta de resultado e não foram oferecidos à tributação;
- Os compromissos da fiscalizada com terceiros são dívidas próprias;
- O reconhecimento das despesas pagas é incompatível com a pretensão de são ser tributada a receita do recebimento correspondente;
- Há acréscimo patrimonial e não há hipótese de isenção;
- Recebimentos posteriores ao contrato de aquisição são passíveis de tributação.

Os recebimentos em debate decorreriam da cláusula 5.1 do contrato juntado às fls. 548 e seguintes, transcrita no Termo de Verificação Fiscal:

5.1. Responsabilidade do Vendedor, Indenização e Garantia

1. O Vendedor assume total responsabilidade por quaisquer prejuízos que possam surgir para o Grupo e/ou para o Comprador como consequência de qualquer violação pelo Vendedor de seus compromissos, de suas Declarações e Garantias ou de ambos. Além disso, o Vendedor obriga-se a indenizar totalmente o Grupo ou o Comprador, de acordo com a escolha do comprador por (i) qualquer diferença a menor entre a contraprestação líquida efetivamente obtida na alienação dos Ativos não Operacionais e o seu respectivo Valor Intermediário, como mais precisamente disposto na Cláusula 6.1.; (ii) quaisquer prejuízos (incluindo honorários ou despesas) que possam surgir para o Grupo dos Processos Judiciais Remanescentes, no valor que ultrapassar as provisões contidas nas Demonstrações Financeiras Pro Forma Auditadas para cada Processo Judicial remanescente e (iii) quaisquer passivos contingentes ""

Como também aponta a Fiscalização, o referido contrato tem como partes (fls. 514): *Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd. (vendedor); Banco Santander Central Hispano S.A. (comprador) e Julio Raphael de Aragão Bozano (garante)*. Esclareça-se que, consoante consta do referido documento, o comprador, *Banco Santander Central Hispano S.A. é sociedade com sede social em Santander, Espanha*, pessoa jurídica distinta da autuada e sua controladora.

Nestes termos, portanto, a obrigação de indenizar, prevista contratualmente, foi estabelecida em face da sociedade espanhola e não da fiscalizada, aspecto não abordado pela Fiscalização, que também não avaliou se o pagamento dos valores indenizáveis efetivamente reduziram o lucro tributável, apesar de usar este argumento nos exemplos que construiu para demonstrar que a contribuinte auferira riqueza tributável.

Estas imprecisões já haviam sido, em parte, observadas no julgamento do recurso voluntário interposto contra a decisão que manteve a exigência formalizada nos autos do processo administrativo nº 16327.002123/2007-17. Do voto do I. Conselheiro Valmir Sandri, que conduz o Acórdão nº 1301-00.750, colhe-se a seguinte percepção dos fatos que resultaram em registros contábeis semelhantes aos aqui questionados:

Como se viu do relatório, a fiscalização acusa o contribuinte de, indevidamente, não ter computado no seu resultado “ingressos não decorrente das atividades operacionais da pessoa jurídica, caracterizado pelo recebimento de valor contratual e livremente avençado pelas partes”. No entender da fiscalização, trata-se de renda tributável, da espécie acréscimo patrimonial de que trata o art. 43, II, do Código Tributário Nacional.

O questionado valor de R\$ 623.488.849,71, registrado na contabilidade do Recorrente, e que serviu de base ao lançamento, relaciona-se com uma operação de compra e venda do controle acionário (96,91% do capital) do Banco Meridional S/A. (sede no Brasil), na qual figura como vendedor Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltda., com sede em Grand Cayman (doravante chamada Bozano Holdings), e como comprador Banco Santander Central Hispano S/A, com sede na Espanha (BSCH).

Identifiquemos, inicialmente, as sociedades envolvidas:

1. Bozano, Simonsen Holding Ltd., sociedade com sede nas Ilhas Cayman (Bozano Holding Cayman) CONTRATANTE VENDEDOR);

2. Banco Santander Central Hispano S/A., com sede em Madri (BSCH Espanha). (CONTRATANTE COMPRADOR);

3. Banco Meridional S/A., com sede em Porto Alegre, Rio Grande do Sul (OBJETO DO CONTRATO);

4. Banco Bozano, Simonsen S/A., CNPJ 33.517.640/0001-22, (que posteriormente teve sua denominação alterada para Banco Santander S/A.), sociedade controlada por Banco Meridional S/A.;

5. Banco Santander S/A. (o Recorrente), CNPJ 90.400.888/000142, nova denominação adotada, após reestruturação societária, por Banco Santander Banespa S/A., que por seu turno era nova denominação de Banco Santander Meridional. Essa reestruturação societária, objeto de aprovação na AGE de 31/08/2006 (fl. 79 e seguintes do processo), compreendeu a incorporação de várias empresas do grupo, entre elas a referida no item 4 precedente (Banco Santander S/A. CNPJ 33.517.640/0001-22).

A operação pode assim ser sintetizada:

Por contrato de compra e venda celebrado em 18/01/2000 e aditado em 05/05/2000, Bozano Holdings (Cayman) vendeu para BSHC (Espanha) as ações que possuía do Banco Meridional (96,91% do capital). Com essa operação, a BSHC (Espanha) passou a ser controladora direta do Meridional e indireta do Banco Bozano, Simonsen S/A.

Nos termos da cláusula 5.1 do referido contrato, o vendedor se obrigou “(...) incondicionalmente a indenizar integralmente o Grupo ou o Comprador, conforme o Comprador possa decidir, por (...) (iii) qualquer Obrigação Contingente (doravante, todos os prejuízos e contingências serão designados os “Processos”).

A cláusula I do contrato, que contém as definições, dispõe:

“Obrigações Contingentes significa (a) qualquer obrigação real ou potencial do Grupo, que não prevista ou não prevista integralmente nas Demonstrações

Financeiras Pro Forma Auditadas **inclusive, entre outras, quaisquer obrigações tributárias ou fiscais**, a menos que outro tipo de recurso específico para compensação econômica esteja previsto neste Contrato (b) quaisquer prejuízos; reais ou potenciais, que o Grupo possa sofrer devido a qualquer ativo constante das Demonstrações Financeiras Pro Forma Auditadas e aos quais o Grupo não tenha legalmente direito ou cujos valores sejam inferiores aos consignados nas Demonstrações Financeiras Pro Forma Auditadas, e (c) quaisquer Obrigações Trabalhistas referentes a quaisquer processos trabalhistas correlatos; desde que, em todos os casos; elas (i) tenham sua origem em eventos ocorridos antes de 18 de janeiro de 2000 ou se refiram a qualquer operação realizada ou a ser realizada entre o Grupo e o Vendedor ou qualquer Parte Relacionada: do Vendedor, antes da data do Fechamento; (ii) sejam identificados até 18 de janeiro de 2005 e notificados, conforme disposto na Cláusula 6.3.1., salvo quanto às contingências de natureza fiscal e tributária, que possam ser identificadas até 18 de janeiro de 2007.(...)(negritei)

Também nos termos do contrato, o comprador e o vendedor se obrigaram a abrir uma conta de caução no exterior (Escrow Account), sendo Agente de Caução, conforme aditivo de 05/05/2000, fl. 244 do processo, o Banco Santander Brasil International Ltd.

Em 08 de maio de 2000, após a assinatura do contrato (original em 18/01/2000, e aditivo em 05/05/2000), foi lavrado auto de infração contra o Banco Bozano, Simonsen S/A. (que mais tarde teve sua denominação alterada para Banco Santander S/A.), quanto a fatos ocorridos no período de 1995 a 1998. Surgiu, assim, uma obrigação contingente que, nos termos do contrato, é de responsabilidade do vendedor, Bozano Simonsen Holdings Ltd. (Cayman): obrigação fiscal relativa a fatos ocorridos antes de 18 de janeiro de 2000 e identificada antes de 18 de janeiro de 2007.

Tornado definitivo o lançamento na instância administrativa, em 2003 o Recorrente, na qualidade de sucessor do Banco Bozano, Simonsen S/A., quitou o débito, no total de R\$ 616.598.420,11, com o benefício concedido pela MP 66/2002.

Como, nos termos do contrato de compra e venda firmado, Bozano Holdings (Cayman) era responsável por essa obrigação fiscal, o comprador (BSCH-Espanha) informou ao vendedor (Bozano HoldingsCayman) que o Banco Santander S/A. (o Recorrente) adiantaria os recursos para o pagamento, e que esse valor seria retirado da conta de caução.

O Recorrente, ao efetuar o pagamento da obrigação fiscal, contabilizou o valor correspondente como “Valores a Ressarcir de sociedades ligadas – BSB Cayman”.

Toda a questão discutida neste processo gira em torno desse valor, que corresponde à obrigação fiscal do antigo Banco Bozano, Simonsen S/A., quitada pelo Recorrente.

Considerou a fiscalização que, ao ser ressarcido do valor correspondente ao pagamento dos DARFs por uma coligada no exterior, o Recorrente obteve um acréscimo patrimonial (receita não decorrente de sua atividade operacional) que deveria ter sido oferecida à tributação.

Por outro lado, argumenta o Recorrente que não obteve nenhum acréscimo patrimonial, que o valor recebido foi um reembolso, porque teria adiantado os recursos para fins de pagamento de responsabilidade de Bozano Hoding, recursos esses que estavam depositados na conta de caução para esse fim.

Confira-se:

Portanto, claro está que, nos termos do Contrato celebrado em 18/01/00, bem como do Aditivo celebrado em 05/05/00 e do Contrato de Caução, o Vendedor (Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd.) está obrigado a indenizar incondicionalmente o Comprador (Banco Santander Central Hispano S/A.) por qualquer obrigação contingente (quaisquer obrigações tributárias e fiscais) por meio da transferência dos valores depositados na Conta de Caução (Escrow Account) ao Comprador.

Assim, no caso dos autos, o Comprador (Banco Santander Central Hispano S/A.), **por meio do ora Recorrente** (conforme consta do doc. de fls.74/75), efetuou o pagamento dos valores constantes do processo administrativo nº 10768.008506/00-95, devidos pelo Banco Bozano Simonsen S/A. (objeto do contrato de compra e venda em questão sociedade controlada pelo Banco Meridional S/A.), o que gerou, conseqüentemente, o reembolso dos valores em questão ao Recorrente.

A meu ver, o Recorrente está a confundir duas obrigações: (1) obrigação própria, na condição de sucessora do Banco Bozano, Simonsen S.A. (CNPJ 33.517.640/000122), de pagar o crédito tributário objeto do processo administrativo fiscal nº 10768.008506/00-95; e (2) obrigação de Bozano, Simonsen Holdings Ltd (Cayman) de indenizar sua controladora Santander Central Hispano S/A (Espanha) por obrigação contingente, nos termos do contrato.

O Recorrente traz Parecer Técnico Contábil do Professor Eliseu Martins, acerca do correto tratamento contábil dos recursos pagos pelo Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd., e que deram origem aos lançamentos litigados.

A controvérsia foi situada pelo Ilustre Parecerista na “caracterização do montante recebido pelo Banco Santander S.A. em uma escrow account referente ao pagamento, pelo Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd., à conta da contingência fiscal encontrada na instituição por ele alienada – Banco Bozano, Simonsen S.A. ao Banco Santander Central Hispano S.A.”

Assenta o Parecerista que “(...) se a empresa adquirida tinha uma contingência fiscal, que todos davam como remota e que tenha dado origem a uma obrigação do vendedor de reembolsar o comprador caso se transformasse em efetiva necessidade de desembolso por parte da empresa adquirida,” ocorre o reembolso.

E conclui que:

“tal reembolso refere-se a recuperação de dinheiro desembolsado, dinheiro devido pela vendedora, e não a acréscimo patrimonial legítimo. Tal desembolso visa recompor situação econômica existente originalmente – quando da aquisição da sociedade. Assim sendo, entendemos que não há que se falar em fato gerador de imposto sobre a renda ou de contribuição social sobre o lucro líquido.”

Contudo, a conclusão do ilustre professor, com a devida vênia, restou equivocada, por ter sua análise partido de uma premissa também equivocada, ou seja, de que a indenização (reembolso) era devida ao Banco Santander S.A.(pessoa jurídica domiciliada no Brasil), quando, na realidade, era devida ao Banco Santander Central Hispano S.A. (pessoa jurídica domiciliada na Espanha).

Para o Santander Central Hispano S/A., a indenização recebida do vendedor Bozano, Simonsen Holding Ltd. (o valor sacado da conta de caução e repassado ao Recorrente) equivale, em última análise, uma redução do preço pago pelas ações do Meridional, para ajustá-lo ao valor líquido da contingência.

Todavia, para o Recorrente, não tem a natureza de indenização, ou reembolso por encargos pagos em nome de terceiros, como entendeu a defesa. O encargo é seu, na qualidade de sucessor do autuado. O contrato pelo qual a sociedade espanhola (BSCH) adquiriu de Bozano Holdings as ações do Meridional (preço de venda, condições de pagamento, indenizações, etc.), produz efeito no resultado apurado

pelas duas partes contratantes, mas não influencia o resultado da sociedade adquirida (e suas sucessoras).

Porém, não houve para o Recorrente, um acréscimo patrimonial tributável, como entendeu a fiscalização, representado por ingresso de recursos decorrentes de atividade não operacional. De fato, as despesas com tributos, que são de anos anteriores (1995 a 1998), por não terem sido contabilizadas naqueles anos (provisionados), provocaram aumento indevido do resultado daqueles períodos (podendo, eventualmente, tais resultados ter sido disponibilizado aos sócios).

Assim, ao prover os recursos para seu pagamento, o sócio não proporcionou nenhum acréscimo patrimonial ao Recorrente, mas apenas neutralizou o decréscimo que lhe causara, ao serem-lhe atribuídos lucros a maior (ou prejuízos a menor) que os existentes naqueles períodos.

Dessa forma, a formalização dos registros contábeis dos fatos que compuseram a operação não altera seus efeitos fiscais.

O I. Conselheiro Valmir Sandri prossegue traçando hipoteticamente os efeitos contábeis do pagamento do lançamento de ofício de IRPJ e CSLL formalizado nos autos do processo administrativo nº 10768.008506/00-95, e afirma tratar-se, ali, de absorção de prejuízo à conta de sócio, o qual não representa ganho tributável consoante jurisprudência citada. Na medida em que *a despesa com os tributos não afetou o resultado dos períodos objeto do lançamento*, conclui que *os recursos que ingressaram no caixa do Recorrente não pode ser configurado como acréscimo patrimonial.*

Observa-se nessa análise que a Turma Julgadora dispunha de mais informações acerca da operação que ensejou o recebimento submetido à tributação. Sabia-se tratar: 1) de tributos originalmente devidos pelo Banco Bozano Simonsen S/A, sociedade controlada pelo Banco Meridional S/A, adquirido por Banco Santander Central Hispano S/A (BSCH Espanha); 2) de exigência formalizada contra a recorrente, na condição de incorporadora do Banco Bozano Simonsen S/A, depois da aquisição antes referida, mas tendo por referência fatos ocorridos de 1995 a 1998; 3) de lançamento que tornou-se definitivo, sendo quitado pela recorrente em 2003, com o benefício concedido pela Medida Provisória nº 66/2002; 4) de pagamento adiantado para posterior retirada dos recursos da conta caução, consoante comunicação do comprador (BSCH-Espanha) ao vendedor (Bozano HoldingsCayman); 5) de pagamento contabilizado como “*Valores a Ressarcir de sociedades ligadas – BSB Cayman*”.

Nestes termos, se o pagamento foi contabilizado em contrapartida à constituição de um direito em face de sociedade ligadas, razoável supor que os tributos quitados não foram contabilizados como despesas, ou contingenciados como passivo tributário. Daí não haver como, a partir dos elementos dos autos, negar validade à afirmação da recorrente de que teria assim contabilizado estas operações:

1) Pelo pagamento das contingências a serem ressarcidas pelo ex-controlador:

(i) Um lançamento a crédito na conta Caixa/Reserva e como contrapartida o lançamento a débito na conta COSIF nº 1.8.8.65.99.0-309237/309238/309243/309255 (Valores a ressarcir Escrow);

(ii) Um lançamento a crédito na conta 1.8.8.65.99.0- 309277 (Recebimento Escrow) e como contrapartida um lançamento a débito na conta 1.8.8.85.00.4-305031 (Valores a Receber de Sociedades Ligadas —Cayman BSB);

2) *Pela baixa dos valores a ressarcir, após ressarcimento pelo ex-controlador, os lançamentos contábeis são os seguintes:*

(i) *Um lançamento a débito na conta 1.8.8.65.99.0- 309277 (Recebimento Escrow) e um lançamento a crédito na conta 1.8.8.65.99.0-309237/309238/309243/309255 no mesmo valor (Valores a Ressarcir Escrow);*

3) *Pelos depósitos a serem ressarcidos pelo ex-controlador (não há pagamento definitivo e sem registro contábil no ativo, do depósito e do correspondente ressarcimento pelo ex-controlador):*

(i) *Um lançamento a crédito na conta Caixa/Reserva e como contrapartida o lançamento a débito na conta COSIF nº 1.8.8.40.10.4-306963/1.8.8.40.20.7-307002/1.8.8.90.8-307037 (Depósitos para Garantia - Escrow);*

(ii) *Um lançamento a crédito na conta 1.8.8.65.99.0- 309277 (Recebimento Escrow) e como contrapartida um lançamento a débito na conta 1.8.8.85.00.4-305031 (Valores a Receber de Sociedades Ligadas —Cayman BSB);*

(iii) *Um lançamento a débito na conta 1.8.65.99.0-309277 (Recebimento Escrow) e como contrapartida um lançamento a crédito na conta 1.8.8.40.10.4-306961/1.8.8.40.20.7-307011/1.8.8.40.90.8-307032 (Recebimento Escrow — Fiscal / Trabalhista / Cível)*

O I. Conselheiro Valmir Sandri discordou deste procedimento, por entender que a dívida fiscal seria da própria pessoa jurídica autuada (ora recorrente), na condição de sucessora do Banco Bozano, Simonsen S.A., autor dos fatos jurídicos tributários motivadores do lançamento. O reembolso, por sua vez, seria devido ao BSCH – Espanha, e se prestaria a reduzir o preço pago na aquisição do Banco Meridional, não se caracterizando como indenização em face da recorrente. Daí, tendo em conta que a exigência paga poderia ter ensejado eventual disponibilização de resultados a maior aos sócios, concluiu que o antigo sócio não proporcionou nenhum acréscimo patrimonial ao Recorrente, mas apenas neutralizou o decréscimo que lhe causara, ao serem-lhe atribuídos lucros a maior (ou prejuízos a menor) que os existentes naqueles períodos.

No caso presente, deve subsistir a conclusão de que a obrigação contratual de indenizar foi instituída em favor do adquirente do Banco Meridional S/A, o BSCH – Espanha, na medida em que nenhuma outra evidência foi juntada aos autos quanto a eventual cessão, à recorrente, daquele investimento. Em tais condições, o reconhecimento contábil de que os valores caucionados pelo vendedor no exterior representariam direitos de propriedade da autuada evidência que a sua controladora, BSCH – Espanha, transferiu-lhe recursos para recomposição das reduções de caixa experimentadas com pagamentos que seria indenizáveis à sua controladora pelo Bozano, Simonsen Holding Ltd.

Referida cessão de direitos, por parte da controladora, poderia eventualmente constituir-se em acréscimo patrimonial tributável, como inclusive cogitou a autoridade julgadora de 1ª instância ao assim observar: “...ainda que se trate de reembolso feito pelo Bozano, Simonsen Financial Holdings Ltd, sediado em Grand Cayman (Vendedor) ao Banco Santander Central Hispano S/A, sediado na Espanha (Comprador), decorrente de contrato firmado por ocasião da operação de venda das ações do Banco Meridional S/A (antiga denominação da interessada), anterior e atual controlador da instituição financeira brasileira, o ingresso de recursos no patrimônio da impugnante configura receita (não operacional) tributável nos termos do artigo 43, inciso II, do CTN.”

Contudo, este fato não poderia justificar a manutenção da presente exigência, fundamentada no recebimento posterior de valores vinculados a contrato de aquisição no qual a autuada não figurou como adquirente, e na recomposição de resultados que a Fiscalização não demonstrou terem sido reduzidos pelo reconhecimento de despesas pagas em tais condições. De fato, a autoridade lançadora não detalhou as operações que deram ensejo aos recebimentos em conta mantida no exterior, contabilizados pela interessada durante o ano-calendário 2004. Os relatórios de fls. 720/722 indicam os valores registrados nas contas relacionadas às operações em debate, mas não identificam a natureza ou a causa dos desembolsos que teriam ensejado o reconhecimento contábil daqueles valores.

Em conseqüência, um dos aspectos questionados pela recorrente consiste no fato de alguns pagamentos favorecidos pelo acordo de aquisição referirem-se a *depósito para garantia* (recebido em maio/2004 e devolvido em 2005, inexistindo *qualquer justificativa para se tratar referidos valores como receitas*), e a obrigações de outras empresas do Grupo Meridional adquirido (que passaram a denominar-se Banco Santander S/A, Santander Leasing e Santander Seguros, e receberam, por repasse, os reembolsos creditados em favor da recorrente).

Diante deste contexto, impõe-se concluir que a acusação fiscal é insuficiente para fundamentar a incidência tributária sobre os *recebimento escrow*, devendo ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, neste ponto, para cancelar-se as exigências daí decorrentes.

Retomando-se a seqüência normal de apreciação dos aspectos questionados pela defesa, considerando a arguição de nulidade da decisão recorrida apresentada pela recorrente, é pertinente passar, inicialmente, à apreciação do litígio pelo item 5 do Relatório, concernente à glosa de **DESCONTOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO (valor tributável de R\$ 12.487.267,53)**, para depois dar continuidade à análise do mérito na ordem do relatório das infrações.

5. DESCONTOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO: valor tributável de R\$ 12.487.267,53, mantido integralmente;

Entende a recorrente que a decisão de 1ª instância seria nula por ter adotado fundamento diverso daquele expresso pelo fiscal autuante, para manutenção da exigência, inclusive exigindo a apresentação de provas documentais que seriam desnecessárias no entender da Fiscalização, o que claramente cerceou seu direito de defesa. Sob outra ótica, a decisão também seria nula, porque não fundamentada, na medida em que *apenas se transcreveu uma decisão proferida em outro processo administrativo*, mas sem motivar a *decisão especificamente para o presente caso*.

Consoante relatado, a autoridade fiscal identificou que, na apuração do lucro tributável de 2004, o montante de R\$ 28.843.227,18 foi apropriado como *descontos concedidos em operações de crédito*, mas parcialmente revertido mediante adição, na medida em que a contribuinte reputou dedutível apenas a parcela de R\$ 12.182.175,06. Tendo em conta divergências nos montantes informados pela contribuinte, a parcela deduzida na apuração do lucro tributável foi quantificada em R\$ 12.487.267,53.

Integrando esta despesa à análise das perdas no recebimento de créditos, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a (fl. 83):

6. *Apresentar planilha em meio magnético com o detalhamento por CNPJ e CPF dos valores excluídos na Ficha 09/Linha 29- PERDAS DEDUT.EM OPER.DE CRED.CONFORME LEI 9430/96, na qual consta R\$ 13.954.990,63. Esclarecer a fundamentação legal da parcela que foi considerada dedutível nos descontos concedidos em operações crédito, no valor de R\$ 12.182.175,06 e apresentar o correspondente relatório do sistema. Justificar que tenha sido considerado na adição o valor de R\$ 28.538.134,71, quando a variação correspondente às contas de "Descontos Concedidos" foi de R\$ 28.898.489,38.*

E, em resposta, disse a contribuinte (fl. 88): *Item 6: apresentamos em meio magnético o relatório utilizado para exclusão dos descontos concedidos em operações de crédito. Fundamento legal utilizado: Lei 9.430/96, art. 9º, II, a, b, quais sejam:*

Art.9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

[...]

II -sem garantia, de valor:

a)até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b)acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

[...]

Não consta dos autos o relatório referido. E, na reintimação de fls. 137/138, cientificada à contribuinte em 04/11/2009, a Fiscalização reitera a exigência anterior e observa:

NOTA: 6.1- não foi esclarecida a diferença entre a adição do valor de R\$ 28.538.134,71 e a variação correspondente às contas de "Descontos Concedidos", de R\$ 28.898.489,38; 6.2- não foi apresentada planilha com os valores excluídos na Ficha 09/Linha 29 da DIPJ; 6.3- não foi esclarecida a natureza do valor de R\$ 12.182.175,06 constante da planilha apresentada (parcela considerada dedutível pela empresa), a partir da qual deve ser fundamentada a sua dedução; 6.4- a planilha referida no item 6.2 deve ser acompanhada de documentação comprobatória.

A resposta a estes quesitos consta da petição de 11/11/2009, à fl. 141:

Item 6: Encaminhamos a planilha em meio magnético com a demonstração do valor de R\$ 13.954.990,63 referentes as Perdas no Recebimento de Créditos utilizados para exclusão na ficha 09 da linha 29 da DIPJ do ano de 2004. As perdas tomadas como dedutíveis são as enquadradas na Lei 9.430/96, art. 9º, § 1º, II, "a" e "b", com vencimento superior a 360 dias.

Apresentamos o relatório com as operações de créditos dedutíveis no valor de R\$ 12.182.175,06. O enquadramento legal é o disposto na Lei 9.430/196, art. 9º, § 1º,

II, "a" e "b" e são despesas operacionais e usuais para a atividade da empresa oriundas de descontos concedidos sobre operações de crédito.

Sub-item 6.1 - A diferença de R\$ 360.354,67 existente entre o valor da adição de R\$ 28.538.134,71 e a variação correspondente às contas de descontos concedidos no valor de R\$ 28.898.489,38 deu-se em virtude de reprocessamento contábil que não foi refletido no relatório de descontos concedidos.

Sub-item 6.2 e 6.4 - Estamos apresentando a planilha com o valor excluído na linha 29 da ficha 09 com a descrição das operações de desconto concedido.

Sub-item 6.3 - Esclarecemos a natureza do valor de R\$ 12.182.175,06 no item 6.

As planilhas e relatórios acima referidos não constam dos autos. Após a referida petição constam, apenas, informações pertinentes a ações trabalhistas, e resumos anuais das contas que tratam de provisões. Segue-se, então, nova re-intimação cientificada à contribuinte em 19/11/2009, por meio da qual exige-se a apresentação dos mesmos documentos e esclarecimentos antes transcritos, sem o acréscimo de qualquer anotação (fls. 431/433).

Em 04/12/2009 a contribuinte é cientificada de nova re-intimação, na qual a nota anterior é substituída pela de seguinte teor: *aprofundar a fundamentação legal da dedução do valor de R\$ 12.182.175,06 constante da planilha apresentada (parcela considerada dedutível pela empresa) (fl. 475).*

No Termo de Verificação, ao tratar a matéria em referência, a autoridade lançadora não citou estas re-intimações, mas apenas os esclarecimentos da contribuinte quanto ao valor da dedução que afetou a apuração do lucro tributável e os referentes ao enquadramento legal adotado para a dedução. E, ao expor os fundamentos jurídicos para a glosa, resta claro que a autoridade lançadora considerou irrelevantes os detalhes das eventuais renegociações que ensejaram os descontos deduzidos, pois enquadrando-os como perda no recebimento de créditos, não vislumbrou, dentre as hipóteses legais desta normatização específica, a possibilidade de seu registro.

Na extensa argumentação produzida pela autoridade lançadora às fls. 857/869, alguns excertos permitem vislumbrar as principais diretrizes que conduziram à conclusão adotada:

[...]

- *A norma [Lei nº 9.430/96, arts. 9º a 12] introduziu a figura da "DESISTÊNCIA" como gênero a envolver toda e qualquer situação que implique renúncia total do crédito. É a desistência de levar a cabo o processo judicial de cobrança, antes de decorrido o prazo de cinco anos de vencimento do crédito, a implicar presunção legal de ato anormal de gestão - por princípio, de ordem geral, o fisco não compactua com o ato anormal de gestão; esta é uma decorrência da regra contida no §1º do art. 10; deste preceito legal extrai-se ainda, como consequência, que a desistência, no sentido da lei, implica desfazimento dos efeitos produzidos ao tempo do registro da perda presumida - §2º do art. 10;*

[...]

64. Apenas para fins de raciocínio, mesmo que se aplicasse a regra comum de dedutibilidade (artigo 299 do RIR/99), a dedução tributária dos descontos em pauta também não poderia ser admitida, por caracterizar mera liberalidade, não se

configurando como despesa necessária, como já decidiu o E. Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão 103-8.218/88:

"PERDÃO DE DÍVIDA: As despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se enquadrando nesse conceito qualquer liberalidade, como perdão de dívidas."

[...]

67. Por todo o exposto, claro está que as hipóteses de dedução tributária de "Perdas em Operações de Crédito" são aquelas enumeradas nos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, que regula a matéria, não se encontrando dentre elas os descontos concedidos em renegociações. Ademais, a aplicação do disposto nos arts. 299 e 300 do RIR só teria lugar se não houvesse norma especial regendo a matéria de forma particularizada, dada a prevalência da norma especial sobre a geral. Não há fundamento legal, portanto, para a dedução a título de "Descontos Concedidos em Operações de Crédito" na Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL. [destaques do original]

A autoridade lançadora, portanto, vislumbra a desistência no recebimento de um crédito como ato anormal de gestão, e classifica o perdão de dívida como liberalidade, de modo que a ausência, na lei, de referência expressa à dedução de descontos concedidos em renegociação de dívida, significa que tais valores são integralmente indedutíveis.

De outro lado, excertos do citado voto da então julgadora Selene Ferreira de Moraes deixam evidente que outra foi a interpretação adotada na decisão recorrida:

Data venia, não esposamos o entendimento da fiscalização, segundo o qual qualquer valor renunciado em acordo, judicial ou extrajudicial, configura hipótese de desistência, devendo a ele ser aplicada a consequência prevista no § 1º do art. 10, qual seja, estorno ou adição ao lucro líquido da perda eventualmente registrada para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

[...]

A leitura do art. 9º nos leva à conclusão de que é a lei quem explica e discrimina as hipóteses que constituem perdas no recebimento de créditos dedutíveis para efeito de determinação do lucro real. Ou seja, o momento em que os créditos podem ser registrados como perdas e os requisitos que devem ser observados em cada caso decorrem exclusivamente das disposições nele contidas.

[...]

Ao analisarmos os incisos I a IV, de plano constatamos que existem hipóteses em que a lei permitiu a dedução das perdas sem a necessidade de início dos procedimentos judiciais de cobrança, tal como no caso dos créditos sem garantia de valor até R\$ 5.000,00, por operação, vencidos há mais de seis meses. Em outras palavras, a lei estabeleceu o momento em que o crédito poderia ser registrado como perda – seis meses após o vencimento – sem estabelecer nenhum requisito adicional a ser observado pelo contribuinte. Naturalmente, em vista do disposto no art. 12, na hipótese de ocorrer recuperação daquele crédito, o montante recuperado deve ser computado na determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

No tocante ao disposto no § 1º do art. 10, ou seja, a hipótese de desistência da cobrança pela via judicial, entendemos que ela só pode ser aplicada aos casos em que a própria lei estabeleceu como condição de dedutibilidade o início e a manutenção dos procedimentos judiciais para o recebimento do crédito.

[...]

É fato não controverso nos autos que as perdas glosadas referem-se a descontos concedidos em renegociações de operações de crédito, ou seja, foram objeto de acordos, judiciais ou extrajudiciais.

Conforme anteriormente ressaltado, o art. 9º da Lei nº 9.430/1996, em seu § 1º prevê um tratamento distinto para cada hipótese discriminada nos incisos I a IV e suas respectivas alíneas. A seguir agrupamos as hipóteses segundo o critério dos procedimentos de cobrança:

a) Hipóteses do inciso I, e “a”, do inciso II: sem previsão expressa de adoção de procedimentos judiciais ou administrativos necessários para o recebimento do crédito.

b) Hipótese da alínea “b”, do inciso II: exigência de manutenção da cobrança administrativa, e dispensa expressa de adoção dos procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

c) Hipóteses da alínea “c”, do inciso II e incisos III e IV: exigência de início e manutenção dos procedimentos judiciais para o recebimento do crédito.

Neste ponto, cumpre ressaltar que não consta dos autos nenhum contrato de crédito, nem a documentação comprobatória do início e manutenção dos procedimentos judiciais e administrativos nos casos em que a lei os considera necessários. Também não consta dos autos cópias dos acordos celebrados, comprobatórios dos descontos concedidos.

Em que pese, desde o início do procedimento fiscal, a contribuinte ter sido intimada a apresentar a documentação, conforme demonstrado no tópico relativo à análise do pedido de diligência, não foram anexados aos autos nenhum elemento de prova, nem com a impugnação.”

Patente, portanto, que a Turma Julgadora adotou fundamento distinto daquele expresso no lançamento: entendeu que descontos concedidos em renegociações de operação de crédito são perdas sujeitas aos requisitos de dedutibilidade expressos nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96. Significa dizer que tais deduções não se sujeitam a glosa apenas em razão de sua natureza – liberalidade, ato anormal de gestão – mas sim tendo em conta as características da operação, especialmente seu valor, paradigma que orienta as demais providências legalmente exigidas:

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

§2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

§3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

§5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.

§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.

Como conseqüência da interpretação diversa atribuída à norma legal, a autoridade julgadora manteve a exigência por não ter sido provado o atendimento a estes requisitos de dedutibilidade, incorporando não só os fundamentos do voto da então julgadora Selene Ferreira de Moraes, como também suas conclusões, em que pese o contexto fático por ela analisado fosse totalmente distinto daquele aqui verificado. De fato, na parte final dos excertos antes reproduzidos, diz-se não constar *dos autos nenhum contrato de crédito, nem a documentação comprobatória do início e manutenção dos procedimentos judiciais e administrativos nos casos em que a lei os considera necessários*, além de *cópias dos acordos celebrados, comprobatórios dos descontos concedidos*, em que pese, *desde o início do procedimento fiscal, a contribuinte ter sido intimada a apresentar a documentação*.

Contudo, na medida em que o procedimento fiscal não fez tais questionamentos, promovendo a glosa pelos motivos antes mencionados, a divergência da autoridade julgadora, quanto a estas premissas, deveria resultar na desconstituição da exigência ou, eventualmente, na devolução dos autos em diligência, para complementação do lançamento com novos fatos que pudessem dar substância para manutenção do lançamento segundo a interpretação dos requisitos legais adotada pela autoridade julgadora, observado o prazo decadencial e a regular ciência da interessada.

Assim, tem razão a recorrente quando reputa inválida a decisão recorrida, neste ponto da análise. Todavia, a declaração de sua nulidade não se mostra adequada, em razão do que dispõe o Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (negrejou-se)

Isto porque, adentrando-se ao mérito da exigência, não há como deixar de reconhecer a pertinência dos argumentos desenvolvidos pela então julgadora Selene Ferreira de Moraes: descontos concedidos em renegociações de operação de crédito são perdas sujeitas aos requisitos de dedutibilidade expressos nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96. Tais renegociações, quando administrativas, em nada se distinguem dos acordos judiciais, por meio dos quais cada parte faz concessões para que a obrigação seja extinta. Irrelevante, portanto, se a concessão feita pela parte credora é denominada desconto, perdão, abatimento, dentre outros. Em todos estes casos há perda, cuja dedução deve observar as exigências legais.

Em conseqüência, perdas com créditos sem garantia, de valor até R\$ 5.000,00 por operação, vencidos há mais de seis meses, são dedutíveis no momento da renegociação, pois a lei assim assegura, *independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento*. Em reforço, veja-se como o art. 10 da referida Lei determina o registro desta perda:

Art.10.Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

[...] (negrejou-se)

O direito, nestas condições, deixa de existir contabilmente, pois nenhuma outra providência futura é exigida para fins de dedutibilidade da perda.

Diante deste contexto, deveria a autoridade lançadora ter investigado as operações que resultaram na redução do valor tributável em 2004, e identificado aquelas que não atendiam às exigências legais para sua dedutibilidade. Não sendo mais possível o aperfeiçoamento da exigência, em razão do decurso do prazo decadencial, deve ser afastada a exigência.

Portanto, deixa-se de declarar a nulidade da decisão recorrida para, no mérito, cancelar as exigências decorrentes da glosa de descontos em operações de crédito, e assim DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao item 5 do Relatório.

1. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS (valor tributável de R\$ 40.500.255,68)

Argumenta a recorrente que os valores glosados não corresponderiam a provisões, mas sim a *montantes efetivamente despendidos*, ou seja, *sucumbências definitivas nos referidos processos judiciais, que foram pagas aos reclamantes/autores, bem como nos casos em que foi necessária a realização de depósitos judiciais dos montantes discutidos*, na medida em que houve saída de caixa e disponibilização em contas do Tesouro Nacional. Complementa que teria *demonstrado e comprovado por meio dos documentos apresentados durante o procedimento fiscal*.

Constatou a autoridade lançadora que, do total de R\$ 53.864.838,85 deduzido a título de "DESP PROV CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS", no ano-calendário 2004, a contribuinte adicionou apenas a parcela de R\$ 10.130.268,86, motivou pelo qual intimou-a, em 17/09/2009 (fl. 78/79), a:

1. Justificar a diferença entre o valor das Despesas de Provisão para Contingências Trabalhistas deduzidas na Ficha 05 da DIPJ (R\$ 53.864.838,35- conta 819990061 subconta 946121) e a respectiva adição efetuada na Ficha 09 da DIPJ (R\$ 10.130.268,86). No tocante aos itens "c" e "d" do documento do contribuinte datado de 03/08/09, demonstrar o fluxo contábil descrito com base na escrituração (razão ou diário, acompanhado das fichas contábeis, com data, valor, histórico e contrapartida do lançamento). Apresentar documentação comprobatória das referidas despesas, incluindo planilha com o detalhamento das despesas deduzidas com data, valor, histórico e CPF ou CNPJ do beneficiário.

O mencionado documento de 03/08/2009 consta à fl. 59, presta-se a esclarecer a relação entre as "Outras Adições" (Ficha 09/ Linha 20) e as contas COSIF de despesas, e dele se extrai:

c) Dentre as diversas contas informadas na Ficha 09 / linha 20 da DIPJ do ano base 2004 destacamos que a contabilização da Provisão Trabalhista, no ano base de 2004, seguiu o fluxo abaixo:

(i), Pelo pagamento da indenização : Débito: 8.1.7.33.00-4 (952.400) Despesa Pagamento de Ações Judiciais Trabalhista e Crédito: Caixa/Reserva Bancária;

(ii) Pelo estorno da Provisão : Débito: 4.9.9.35.10-5 (677.665) Provisão Trabalhista e Crédito: 8.1.7.33.00-4 (952.400) Despesa Pagamento de Ações Judiciais Trabalhista;

(iii) Pela reconstituição da Provisão : Débito: 8.1.9.99.00-6 (946.121) Despesa de Provisão Trabalhista e Crédito: 4.9.9.35.10-5 (677.665) Provisão Trabalhista;

d) Informamos que o valor de R\$ 43.734.569,49 (movimentação das contas de provisão e de despesa trabalhista) é oriundo do fluxo contábil acima (item c) e refere-se a pagamento de ações trabalhistas demonstrados conforme planilha anexa e extrato contábil das contas. (destaques do original).

Após ser reintimada em 09/10/2009 (fls. 80/81) e 21/10/2009 (fls. 82/83), a contribuinte teria encaminhado a documentação solicitada referente as Despesas de Provisão para Contingências Trabalhistas, relatório impresso e em CD, conforme petição de fl. 84. Na seqüência deste documento estão juntados (fls. 87/111):

- Somatório de registros mensais da conta nº 8.1.7.33.00.4 (Indenizações Trabalhistas); e
- Relatórios mensais de indenizações trabalhistas, com informações dispostas sob os títulos: *data, reclamante, processo, Vara/Comarca, Evento* (pagamento e levantamento de depósitos, pagamento de IRRF e INSS, etc) e *Saldo*.

A autoridade lançadora lavrou, então, nova reintimação em 03/11/2009 (fls. 137/139), na qual exigiu as mesmas justificativas antes transcritas e acrescentou:

Notas: 1.1- o fluxo contábil citado não foi demonstrado com base na escrituração; 1.2- a planilha com o valor total de R\$ 43.734.569,49 é apenas referência para parte da documentação comprobatória, que não foi apresentada.

Em resposta, a contribuinte apresentou a petição de fl. 140, na qual fez constar:

Item 1:

Sub-item 1.1 - *Encaminhamos os razões contábeis que demonstram os lançamentos efetuados no fluxo contábil das provisões trabalhistas apresentado no atendimento anterior (CD);*

Sub-item 1.2 - *Apresentamos documentação, por amostragem, comprobatória das despesas de pagamento de ações judiciais trabalhistas (doc.01).*

Às fls. 142/175 constam relatórios idênticos aos de fls. 88/112, acompanhados de listagem dos casos selecionados por amostragem, os quais representariam R\$ 7.173.239,20 do total contabilizado de R\$ 43.734.569,49, ou seja, 16,40% deste montante (fl. 176). Os documentos de fls. 178/242 seriam as provas das despesas demonstradas por amostragem.

Outra reintimação é lavrada em 03/12/2009, na qual as mesmas exigências inicialmente descritas são acrescidas da seguinte nota: *a planilha com o valor total de R\$ 43.734.569,49 é apenas referência para parte da documentação comprobatória, que não foi integralmente apresentada* (fls. 474/476). Não há notícia de seu atendimento.

A autoridade fiscal, então, formaliza o lançamento, descrevendo as intimações antes mencionadas, apontando a indedutibilidade, no âmbito tributário, das provisões, e assim reportando-se aos documentos apresentados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal:

26. Em resposta aos termos 14 a 19, foram apresentados os documentos de fls. 87 a 111, que consistem em uma planilha totalizadora (fls. 87) e em relações mensais de pagamentos efetuados, com data, reclamante, processo, vara/comarca, evento e saldo. Observe-se que nas intimações foi solicitada "documentação comprobatória ... incluindo planilha", ou seja, embora tal planilha consista em uma referência para a documentação probatória, não se confunde com ela, sendo apenas parte da mesma.

27. A título de documentação probatória, a empresa apresentou documentos relacionados no quadro de fls. 176, no valor de R\$ 7.173.239,20, frente a um total de R\$ 43.734.569,49 que a empresa alega tratar-se de pagamento de ações trabalhistas. O termo amostragem, utilizado pelo contribuinte para os documentos

fornecidos, não é adequado, pois se trata dos únicos documentos por ele apresentados frente ao universo solicitado, muito mais abrangente, e não de documentos que correspondam integralmente à solicitação de uma amostra específica pela fiscalização, o que caracterizaria "amostragem".

28. É necessário que a empresa comprove que os registros correspondem aos fatos. No caso em pauta, não há como prescindirmos da totalidade da documentação probatória do valor de R\$ 43.734.569,49, dado que seu número permite o exame e o valor envolvido o justifica. Dessa forma, ainda que os documentos apresentados justificassem os correspondentes dispêndios (R\$ 7.173.239,20), não teriam o condão de validar o valor total deduzido pela empresa (R\$ 43.734.569,49).

29. Em exame individualizado, validamos parcialmente a documentação apresentada pela empresa (fls. 178/242) para justificar a dedução efetuada. O critério utilizado foi o de que o documento demonstrasse tratar-se de despesa efetiva, com o valor perfeitamente definido, e não de simples expectativa de perda. Caso contrário, ainda que exista depósito judicial, trata-se de garantia processual ou recursal, atendendo ao conceito de provisão, que é indedutível, conforme fundamentação jurídica apresentada no item "DO DIREITO".

30. Exemplificando: no caso do reclamante "Arlindo [REDACTED]" (fls. 178), houve inicialmente um depósito de R\$ 90.154,59 (provisão), com a posterior definição em Alvará Judicial do valor a ser recebido pelo reclamante (R\$ 61.788,93), que caracteriza despesa efetiva e foi validado para fins de dedução tributária. No caso do reclamante "Ana [REDACTED]", consta no documento de fls. 179 o depósito de R\$ 2.737.686,00, "à ordem e disposição desse juízo". Tal depósito isoladamente caracteriza no máximo garantia processual, face a uma expectativa de perda, de valor indefinido, atendendo ao conceito de provisão, que é indedutível para fins tributários. Portanto, a partir desse documento isoladamente, não é possível validar a dedução tributária de R\$ 2.737.686,00, pretendida pelo contribuinte sob fiscalização. No caso em pauta, não existe fundamentação legal para validar a dedução tributária com base em documentos que apresentem apenas valores, ou que não os apresentem.

31. De acordo com o critério de validação exposto, foram validados os documentos relativos aos seguintes reclamantes, com respectivos valores:

Reclamante	Valor (R\$)
Arlindo [REDACTED]	61.788,93
Janaína [REDACTED]	66.436,30
João Paulo [REDACTED]	1.062,40
João Paulo [REDACTED]	11.473,82
João Paulo [REDACTED]	147.353,67
João Paulo [REDACTED]	22.910,23
João Paulo [REDACTED]	7.648,13
João Paulo [REDACTED]	9.880,36
La [REDACTED]	92.645,52
Leandro [REDACTED]	147.619,00
Mario [REDACTED]	1.624.741,73
Mauro [REDACTED]	128.873,59
Paulo [REDACTED]	79.845,64
Rosane [REDACTED]	420.821,61

Rosane [REDACTED]	260.000,00
Tar [REDACTED]	151.212,84
TOTAL	3.234.313,81

32. Resta demonstrado que não foram atendidos os requisitos legais na dedução de R\$ 53.864.838,35, efetuada pelo contribuinte na Linha 30 da Ficha 05 da DIPJ, a título de "DESP PROV CONTINGENCIAS TRABALHISTAS", com a correspondente adição nas Fichas 09 e 17 da DIPJ de apenas R\$ 10.130.268,86. Restando R\$ 43.734.569,49 de adição não efetuada a justificar e comprovar, o contribuinte apresentou justificativa e documentação comprobatória para o valor de R\$ 3.234.313,81, do que se conclui que R\$ 40.500.255,68 que deveriam ter sido adicionados nas Fichas 09 e 17 da DIPJ não o foram, reduzindo assim, indevidamente e nesse valor, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2004. Pelo exposto, cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo de verificação é parte integrante.

Não há reparos ao procedimento fiscal: a autoridade lançadora intimou e reintimou, por mais de uma vez, a contribuinte a *apresentar documentação comprobatória das referidas despesas, incluindo planilha com o detalhamento das despesas deduzidas com data, valor, histórico e CPF ou CNPJ do beneficiário*. Em resposta, inicialmente, apenas planilhas foram apresentadas. Num segundo momento, a contribuinte ofertou documentos pertinentes a algumas operações por ela selecionadas, amostragem que foi rejeitada pela autoridade fiscal na última reintimação, ao destacar que *a documentação não foi integralmente apresentada*.

De outro lado, a autoridade lançadora examinou os documentos que lhe foram parcialmente apresentados, expondo as razões para admitir demonstradas apenas algumas operações, e permitindo à contribuinte formular sua defesa. Nesta oportunidade, porém, a contribuinte não logrou evidenciar qualquer irregularidade na apreciação da prova pela fiscalização, apenas discordando da inadmissibilidade das deduções que teriam sido objeto de depósito judicial, questionamento validamente rejeitado na decisão recorrida, cujos fundamentos são, aqui, adotados:

8.6.6. Cumprе apenas acrescentar que os depósitos judiciais realizados, embora correspondam a desembolsos (retirada de valores do Caixa), não se consubstanciam em despesas porquanto o valor da dívida não está ainda totalmente definido, aliás, em muitos casos, nem está definido que o resultado do julgamento judicial resultará em dívida para a contribuinte (ela poderá ser vencedora na lide judicial). Como o depósito judicial possui caráter de "provisão", conclui-se pela sua indedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto inexistе na legislação tributária autorização para tal. E mesmo na hipótese de existência dessa autorização, haveria que se averiguar de que tipo de despesa resultou a demanda judicial (ex. multas por infração de trânsito não seriam dedutíveis).

Não merece acolhida, também, a alegação da contribuinte de que seria *extremamente difícil obter o comprovante de todos os pagamentos e depósitos realizados*. Sua escrituração contábil deve refletir os fatos jurídicos que influenciam sua atividade, e certamente o registro das despesas aqui questionadas se fez à vista do conjunto probatório exigido pela Fiscalização. Assim, se a interessada não cumpriu com o dever que a lei lhe impõe, de *conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial* (art. 264 do

RIR/99), não cabe ao Fisco, ou às autoridades julgadoras, promover diligências para suprir esta falha.

O princípio da verdade material não é absoluto, e deve ser interpretado à luz das normas processuais e do contexto fático. A dificuldade na obtenção da prova deveria ter sido oposta à Fiscalização, mediante a solicitação de prorrogação de prazo ou de requerimento de prova por amostragem. A contribuinte, contudo, optou por selecionar uma amostragem das operações para demonstração, impondo-a ao Fisco, e ignorando suas exigências acerca da necessidade de comprovação integral das operações.

Na oportunidade que teve, em impugnação, nenhum outro elemento juntou aos autos. Em recurso voluntário alterou, de certa forma, sua postura, pois embora reafirmando ser dever do Fisco buscar estas informações junto à Justiça do Trabalho, anexou aos autos os documentos de fls. 2233 (constante do volume 12, pois há também folha com este número no volume 11)/3758, capeados sob o título *Contingências Cíveis e Trabalhistas*, apesar de não fazer qualquer referência específica neste sentido em sua defesa. De fato, as indicações de que existiriam provas juntadas ao recurso voluntário prestavam-se a reafirmar os documentos antes apresentados à Fiscalização, consoante abaixo transcrita:

*Ocorre que, ao contrário do que foi afirmado no Termo de Verificação Fiscal e referendado no Acórdão no 16-26.395, o Recorrente comprovou e demonstrou (docs. anexos), que não houve qualquer exclusão indevida, já que os valores deduzidos corresponderam às **sucumbências definitivas** nos referidos processos judiciais, que foram pagas aos reclamantes/autores, assim como à **perda efetiva com tarifas** que deixaram de ser pagas pelos clientes.*

*Correto, portanto, o procedimento adotado pelo Recorrente. Isso porque, a partir do momento em que **ocorre o efetivo dispêndio, o valor provisionado deve ser reconhecido como despesa**. Cite-se, nesse sentido, Rubens Gomes de Souza 7: "(...) se as contingências financeiras acobertadas pelas provisões se tivessem efetivado (isto é, se tivessem tornado exigíveis) durante o exercício, elas não apareceriam no Balanço como provisões, **mas como despesas**" (g. n)*

De fato, diante da prolação de decisões definitivas nas lides judiciais em questão, com o respectivo pagamento das indenizações trabalhistas e cíveis, conforme cópias dos processos e guias de recolhimento apresentadas (docs. anexos), o Recorrente deduziu, corretamente, tais despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

Isso porque, o Recorrente apresentou cópia de vários processos judiciais e cíveis, com as respectivas decisões, homologações, acordos, comprovantes de pagamento, comprovantes de depósito, etc —conforme pode-se verificar pelas respostas à fiscalização apresentadas em 12/11/2009; 19/11/2009, e 27/11/2009 (docs. anexos).

Especificamente, no que diz respeito às contingências trabalhistas, o Recorrente apresentou à Fiscalização (em 12/11/2009) planilha com o número de todas as reclamações trabalhistas que geraram as despesas no ano-base de 2004, bem como com a indicação dos eventos aos quais corresponderam cada dispêndio, como, por exemplo, "pagamento de acordo", "pagamento de depósito judicial", "pagamento de INSS" e "pagamento de IRRF" (docs. anexos). (destaques do original)

De toda sorte, ainda que se possa superar a restrição do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, admitindo-se que o volume de informações justificaria a inobservância da sua necessária juntada em impugnação, o fato é que a prova, como apresentada, pouco afeta a exigência. De fato, em raros casos apresentados é possível estabelecer correlação entre o

valor contabilizado (informado à Fiscalização por meio dos documentos de fls. 87/111), o beneficiário e o processo judicial ali indicados, e identificar decisão judicial condenatória definitiva ou acordo que justificasse o pagamento da despesa.

E isto especialmente porque os documentos estão juntados sem qualquer esclarecimento acerca de seu conteúdo, o que exigiu a análise individualizada das informações neles expressa, e seu confronto com os demonstrativos “Indenizações Trabalhistas” que lhes antecedem, de modo a tentar extrair o fato que se pretendia provar. Nesta apreciação, observou-se que os elementos juntados a partir da fl. 2940 corresponderiam às questionadas provisões para contingências trabalhistas, mas, quando legíveis, expressavam ocorrências que por si só não justificariam o registro da despesa, pois:

- Comprovações de recolhimento de imposto de renda retido na fonte, de contribuições previdenciárias ou de FGTS eventualmente incidentes sobre remunerações pagas em razão de condenação no âmbito da Justiça do Trabalho somente seriam despesas se a remuneração correspondente tivesse sido contabilizada pelo seu valor líquido (no caso de tributos descontados do beneficiário), ou se tais tributos fossem comprovadamente encargo da fonte pagadora, além de devidamente associados a uma condenação irrecorrível e líquida em reclamatória trabalhista;
- Depósitos judiciais prestam-se como garantia para discussão do valor pleiteado pelo reclamante, assim como os autos de penhora, e somente com a definitividade da decisão nos embargos à execução podem ser convertidos em despesa dedutível, desde que também apresentado, minimamente, o alvará que autoriza o levantamento em favor do reclamante, ou a liberação da penhora em razão da quitação da dívida;
- Alvarás de levantamento de depósito judicial em favor do reclamante, ou determinantes de recolhimentos de IRRF e contribuições previdenciárias vinculadas a reclamatória trabalhista, expedidos em anos-calendário diversos daquele fiscalizado, exigem justificativa acerca da não contabilização destas despesas no período de apuração pertinente;
- Recibos e cheques nominais de pagamentos em razão de acordo entre as partes, sem homologação judicial, não se prestam como prova para registro de despesa, pois devem ser associados, minimamente, à juntada da reclamação trabalhista que justificou a composição em torno do valor pago;
- Petições que comunicam acordos entre as partes na reclamação trabalhista somente provam despesa dedutível se acompanhados da homologação judicial do acordo, dada a possibilidade de desistência.

Neste contexto, é possível admitir como comprovadas as seguintes despesas:

- R\$ 479.019,56, do total de R\$ 479.388,74 contabilizado em janeiro/2004 conforme fl. 2940, correspondente à autorização contida em alvará expedido pela 13ª Vara do Trabalho de Porto Alegre, em razão de reclamatória trabalhista ordinária proposta contra a contribuinte (fl. 2948);
- R\$ 1.500,00, contabilizado em maio/2004 conforme fl. 3015, correspondente a acordo homologado judicialmente, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3070/3071);
- R\$ 125.600,00, das parcelas contabilizadas de R\$ 90.450,49, R\$ 27.029,73 e R\$ 28.226,66 em maio/2004, conforme fl. 3014, correspondente ao valor bruto do acordo homologado judicialmente, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3049/3050);
- R\$ 136.377,92, contabilizado em maio/2004 conforme fl. 3014, correspondente a acordo homologado judicialmente em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3068);
- R\$ 4.500,00, contabilizado em maio/2004 conforme fl. 3015, correspondente a acordo homologado judicialmente, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3077);
- R\$ 19.284,44, contabilizado em junho/2004 conforme fl. 3230, correspondente a acordo homologado judicialmente no valor de R\$ 25.000,00, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3236);
- R\$ 8.500,00, contabilizado em junho/2004 conforme fl. 3230, correspondente a acordo homologado judicialmente, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3234);
- R\$ 13.350,00, contabilizado em junho/2004 conforme fl. 3230, correspondente a acordo homologado judicialmente, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3260);
- R\$ 7.000,00, contabilizado em novembro/2004 conforme fl. 3707, correspondente a acordo homologado judicialmente, em audiência trabalhista decorrente de reclamatória proposta contra a contribuinte (fl. 3735/3736).

Estas parcelas, que totalizam R\$ 795.131,92, são distintas daquelas admitidas como comprovadas pela Fiscalização, e devem, assim, reduzir a base tributável da exigência principal, bem como ser excluídas na apuração dos montantes devidos a título de multa isolada.

7.1.9.90.99-8 (876294) *Reversão e (b) 8.1.9.99.00-6 (946123) Despesa*; seguida de reintimação, depois da qual estão juntados os documentos de fls. 112/132, concernentes a somatório de registros mensais da conta nº 8.1.9.99.00.6 e relatórios mensais de valores associados a reclamantes/processos, em decorrência de eventos (*depósito judicial defm, crédito cedido, pagto condenação, pagto acordo e outros*);

- Reintimação com o seguinte acréscimo: *Notas: 2.1- o fluxo contábil descrito verbalmente necessita de descrição por escrito, bem como demonstração com base na escrituração (razão ou diário, acompanhado das fichas contábeis, com data, valor, histórico e contrapartida do lançamento); 2.2- a planilha com o valor total de R\$ 3.796.048,51 é apenas referência para parte da documentação comprobatória, que não foi apresentada; 2.3- justificar e demonstrar com base na escrituração a diferença entre o valor adicionado de R\$ 52.335.144,88 e o valor de R\$ 55.162.206,19, esclarecendo em especial a natureza dos valores de R\$ 1.412.660,96 e R\$ 1.414.400,35 e a fundamentação legal para que reduzam o valor da adição; 2.4- esclarecer por que na diferença entre o valor de R\$ 55.162.206,19 e o valor da despesa de R\$ 71.072.756,35 (conta 81999006), havia sido utilizada a parcela de R\$ 8.269.811,53 e posteriormente a justificativa mudou (fls. 137/139);*
- Resposta que detalha o fluxo contábil das provisões cíveis, esclarece as divergências de valores acima apontadas mediante juntada dos documentos de fls. 248/252, encaminha razões contábeis e observa: *estamos finalizando o levantamento das documentações comprobatórias das despesas de pagamento de ações/processos judiciais cíveis e encaminharemos posteriormente (fls. 140/141);*
- Complementação da resposta anterior, com a apresentação de documentos vinculados à relação de fls. 254, na qual estão indicados casos selecionados por amostragem, sem indicação de sua representatividade, documentos aqueles juntados às fls. 255/430;
- Reintimação na qual são excluídos os questionamentos acerca do fluxo contábil das operações e das divergências de valores, e é acrescida nota de seguinte teor: *a planilha com o valor total de R\$ 3.796.048,51 é apenas referência para parte da documentação comprobatória, que não foi integralmente apresentada (fls. 474/476). Não há notícia de seu atendimento*

A autoridade fiscal, então, formaliza o lançamento, apresentando os mesmos argumentos antes descritos no âmbito das provisões de contingências trabalhistas. Apenas que o fiscal autuante admitiu todas as provas juntadas por amostragem, reputando comprovadas as operações indicadas pela contribuinte, que totalizariam R\$ 1.216.404,59. Ao final, expressou suas conclusões acerca das divergências de valores questionadas à contribuinte, e identificou a necessidade de adição, ao lucro tributável, de R\$ 2.579.643,92.

Por estas razões, tudo o que antes deduzido acerca da necessidade de prova das despesas que reduziram o lucro tributável é aqui aplicável. Quanto aos elementos apresentados em recurso voluntário, as ressalvas antes feitas também têm lugar aqui, na medida em que os documentos de fls. 2233 (constante do volume 12, pois há também folha com este

número no volume 11)/3758, reúnem, como dito, *Contingências Cíveis e Trabalhistas*, sendo que os presentes até as fls. 2939 referem-se às contingências cíveis.

Pertinente registrar, porém, algumas peculiaridades que ensejam a imprestabilidade de provas reunidas neste segundo conjunto de ocorrências, em razão da falta de esclarecimentos acerca dos documentos juntados aos autos, quando legíveis:

- Documentos que indicam operações com valores divergentes daqueles contabilizados, desacompanhados de qualquer esclarecimento complementar, não permitem inferências que ensejem a exoneração parcial da glosa;
- Decisões condenatórias ilíquidas são insuficientes para dar respaldo à contabilização de uma despesa de valor determinado, exigindo a juntada de outras peças processuais que evidenciem o valor da condenação;
- Depósitos judiciais prestam-se como garantia para discussão do valor pleiteado pelos autores da demanda, e somente com a definitividade da decisão nos embargos à execução podem ser convertidos em despesa dedutível, desde que também apresentado, minimamente, o alvará que autoriza o levantamento em favor do autor, ou a liberação da penhora em razão da quitação da dívida;
- Mandados de citação e de penhora são insuficientes para provar a efetividade da despesa, na medida em que a execução judicial pode ser questionada por meio de embargos;
- Alvarás de levantamento de depósito judicial em favor de determinado beneficiário devem ser acompanhados de elementos mínimos que permitam verificar a natureza da ação judicial proposta e a vinculação da contribuinte ao que nela decidido;
- Petições que comunicam acordos entre as partes na reclamação trabalhista somente provam despesa dedutível se acompanhados da homologação judicial do acordo, dada a possibilidade de desistência, e devem ser acompanhadas minimamente de prova do efetivo pagamento do valor acordado.

Firmadas estas premissas, da análise dos documentos apresentados, somente nos itens abaixo é possível estabelecer correlação entre o valor contabilizado (informado à Fiscalização por meio dos documentos de fls. 112/132), o beneficiário e o processo judicial ali indicados, e identificar decisão judicial condenatória com correspondente pagamento, ou acordo homologado que justificasse a contabilização da despesa:

- Item 8 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 3.350,00 (fl. 2261), contabilizado em setembro/2004, conforme planilha de fl. 125;

- Item 9 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 3.500,00 (fl. 2262), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 127;
- Item 14 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 1.500,00 (fl. 2275), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 128;
- Item 16 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 525,20 (fl. 2277), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 132;
- Item 19 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 550,00 (fl. 2282), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;
- Item 25 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 2.000,00 (fl. 2294), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 127;
- Item 27 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento do valor de R\$ 6.000,00 (fl. 2299), contabilizado em setembro/2004, conforme planilha de fl. 125;
- Item 30 da relação de fl. 2234: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 2.400,00 (fl. 2311), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 128;
- Item 2 da relação de fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.400,00 (fl. 2317), contabilizado em setembro/2004, conforme planilha de fl. 124;
- Item 3 da relação de fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 2.000,00 (fl. 2318), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 128;
- Item 6 da relação de fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.500,00 (fl. 2325/2326), contabilizado em setembro/2004, conforme planilha de fl. 124;
- Item 13 da relação de fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.500,00 (fl. 2346), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 129;
- Item 22 da relação de fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 600,00 (fl. 2371), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 132;
- Item 23 da relação de fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.500,00 (fl. 2372), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;

- Item 27 da relação fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.800,00 (fl. 2383), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 128;
- Item 37 da relação fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 2.000,00 (fl. 2416), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;
- Item 45 da relação fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.000,00 (fl. 2442/2443), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 132;
- Item 62 da relação fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 2.000,00 (fl. 2490), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;
- Item 72 da relação fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.600,00 (fl. 2552), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 132;
- Item 73 da relação fl. 2313: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 3.000,00 (fl. 2553), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 128;
- Item 2 da relação fl. 2741: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 3.000,00 (fl. 2745), contabilizado em setembro/2004, conforme planilha de fl. 125;
- Item 13 da relação de fl. 2741: petição que comunica ao Juízo acordo entre as partes no valor de R\$ 1.070,46, acompanhada de cheque nominal ao beneficiário (fl. 2779/2781), contabilizado em agosto/2004, conforme planilha de fl. 123;
- Item 18 da relação fl. 2741: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 3.500,00 (fl. 2794), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;
- Item 19 da relação fl. 2741: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.000,00 (fl. 2795), contabilizado em agosto/2004, conforme planilha de fl. 123;
- Item 4 da relação de fl. 2805: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 80,00 (fl. 2815), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 132;
- Item 10 da relação de fl. 2805: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 2.500,00 (fl. 2828), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 126;

- Item 16 da relação de fl. 2805: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.300,00 (fl. 2839), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 129;
- Item 20 da relação de fl. 2805: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 960,00 (fl. 2853), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 129;
- Item 21 da relação de fl. 2805: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 1.200,00 (fl. 2854), contabilizado em agosto/2004, conforme planilha de fl. 123;
- Item 131 da relação de fl. 2805: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 3.600,00 (fl. 2860), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 131;
- Item 3 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 843,84 (fl. 2869), contabilizado em janeiro/2004, conforme planilha de fl. 113;
- Item 8 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 800,00 (fl. 2891), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;
- Item 11 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 4.000,00 (fl. 2895), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 127;
- Item 15 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 4.000,00 (fl. 2903/2907), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 129;
- Item 18 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 2.000,00 (fl. 2915), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 126;
- Item 22 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 70,00 (fl. 2924/2937), contabilizado em agosto/2004, conforme planilha de fl. 123;
- Item 23 da relação de fl. 2861: acordo homologado judicialmente para pagamento de R\$ 3.000,00 (fl. 2866), contabilizado em outubro/2004, conforme planilha de fl. 130;

Além destas ocorrências que estão indicadas nas relações numeradas de 1 a 5, que capeiam os documentos juntados na seqüência, há elementos juntados entre eles que talvez se prestem a provar outras despesas contabilizadas. Destes, somente dois trazem evidências suficientes para legitimar as despesas contabilizadas: acordos homologados judicialmente juntados às fls. 2881 e 2892, nos valores de R\$ 1.560,00 e R\$ 2.500,00, contabilizados em outubro/2004, conforme fls. 130 e 126, respectivamente.

Esclareça-se que as provas acima admitidas não se confundem com aquelas apresentadas à Fiscalização, mas registre-se que às fls. 2554/2740, entremeados com os documentos acima analisados, constam também aqueles que foram apresentados à Fiscalização (fls. 254/430) e por ela admitidos.

Assim, relativamente às operações acima enunciadas, que totalizam R\$ 77.009,50, deve ser admitida a prova apresentada e afastada a exigência correspondente.

No mais, cabe também concluir que a interessada não realizou o esforço necessário para apresentar a documentação que, como dito, certamente existia e prestou-se de suporte à determinação da despesa que seria contabilizada, mas não foi mantida sob regular guarda, de modo a permitir seu exame posterior pela autoridade fiscal.

Em conseqüência, deve-se DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para que a exigência seja mantida apenas sobre o valor tributável de R\$ 2.502.634,42.

3. PROVISÃO PARA PERDAS DE TARIFAS A RECEBER (valor tributável de R\$ 2.175.309,03)

Neste item, também, a interessada adota a mesma linha de defesa descrita para os dois itens anteriores, apenas acrescentando que:

No que diz respeito às perdas no recebimento de tarifas, também relativas às agências do Recorrente espalhadas em todo o país, que se tornaram efetivas, verifica-se, pelos documentos contábeis apresentados durante a Fiscalização, que a conta contábil "provisão para perdas em tarifas a receber" foi zerada no ano-base de 2004, com o conseqüente reconhecimento da despesa.

O procedimento fiscal aqui desenvolvido foi um pouco mais simples, pois ao analisar as contas que compunham o valor informado a título de “Outras Despesas Operacionais”, na apuração do lucro tributável de 2004, a autoridade lançadora identificou a provisão aqui glosada, sem qualquer adição correspondente. Intimou, assim, a contribuinte a (fl. 78/79):

7. Esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores deduzidos na Ficha 05 da DIPJ, no tocante às seguintes subcontas da conta 81999006:

[...]

947538- DESP PROV P/PERDAS TARIF A RECEBER- R\$ 2.175.309,03

Além das duas primeiras reintimações (fls. 80/81 e 82/83), foram lavradas outras duas, em 04/11/2009 (fls. 137/138) e 19/11/2009 (fls. 432/433), nas quais a autoridade fiscal observou: *não foi apresentado qualquer dos elementos acima*. Na petição de fl. 254, datada de 18/11/2009, consta a apresentação de *razões das contas solicitadas no formato do sistema (txt) (CD)* e, na resposta de 26/11/2009, disse a contribuinte (fl. 434/435):

Trata-se de valores oriundos de provisão de tarifas a receber de clientes das agências que o sistema realiza sua contabilização até a baixa definitiva pelo recebimento da tarifa.

Em nova reintimação, lavrada em 03/12/2009, exigiu-se os mesmos esclarecimentos anteriores, acrescentando-se a seguinte nota: *não foi apresentada fundamentação legal da dedutibilidade e documentação comprobatória* (fls. 474/476). Não há notícia de seu atendimento.

A autoridade fiscal, então, formaliza o lançamento, apresentando os mesmos argumentos antes descritos no âmbito das provisões de contingências trabalhistas. Entende que não há previsão legal para sua dedução e, *ademais, não foi apresentada documentação comprobatória da mesma.*

Transcorrido o contencioso administrativo, a despesa glosada subsiste sem qualquer esclarecimento convincente. A alegação apresentada à Fiscalização, de que o valor registrado corresponderia a um provisionamento feito *até a baixa definitiva pelo recebimento da tarifa*, é associada a outra, de *que a conta contábil "provisão para perdas em tarifas a receber" foi zerada no ano-base de 2004, com o conseqüente reconhecimento da despesa.* Além de incompreensíveis, estes esclarecimentos estariam suportados por *documentos contábeis apresentados durante a Fiscalização*, o que, como relatado, não se verificou.

Inócua, portanto, a referência ao fato de que as perdas no recebimento de tarifas seriam *relativas às agências do Recorrente espalhadas em todo o país*, o que dificultaria sua prova. Não há nenhuma evidência, para além do título da conta contábil, de que esta é, efetivamente, a natureza dos valores contabilizados.

Correta, portanto, a glosa do valor deduzido, a este título, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, motivo pelo qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

4. DESPESAS DE OUTRAS PROVISÕES (valor tributável de R\$ 3.189.772,66)

Argumenta a recorrente que as despesas glosadas corresponderiam a *pagamentos de tecnologia bancária, contingências administrativas, juros, impostos municipais, corretagens, emolumentos, taxa de avaliação de imóveis, etc.* Embora não afirme textualmente, parece querer fazer crer que os valores computados na conta questionada pela Fiscalização não corresponderiam a provisões, mas sim a despesas necessárias, vinculadas aos serviços por ela prestados.

O procedimento fiscal, relativo a este item, distingue-se do que até aqui demonstrado. Em que pese o relatório de fls. 18/19 já evidenciasse à Fiscalização que os valores computados a título de "Outras Despesas Operacionais", para fins de apuração do lucro de 2004, reuniam, também, os registros na conta 946124 (*Desp de Outras Provisões*), cujo saldo representava, ao final de 2004, R\$ 3.189.772,66, a autoridade lançadora não exigiu qualquer esclarecimento a este respeito da contribuinte. No encerramento dos trabalhos, constatando que este valor não foi adicionado ao lucro tributável, e tendo em conta os históricos dos lançamentos contábeis, o fiscal autuante afirmou sua indedutibilidade, pois *no razão da conta interna 946124 (fls. 467) constam no histórico (coluna "Observação") basicamente "Provisão para Ativos" e "Ajustes", estes últimos incluindo referências a provisões para ativos e para contingências administrativas, totalizando R\$3.189.772,66.*

Na medida em que a legislação tributária somente admite a dedução de provisões nela expressamente previstas, concluiu a autoridade lançadora que provisões para ativos e para contingências administrativas, e correspondentes ajustes, não poderiam afetar o lucro tributável.

Consta no cabeçalho do relatório à fl. 467, que a função da conta em referência é *REGISTRAR O VALOR DA DESPESA NECESSARIA PARA CONSTITUICAO DE PROVISAO PARA CONTINGENCIA, QUANDO NAO HOUVER CONTA ESPECIFICA*. As observações que dão conteúdo aos registros confirmam esta função residual, pois além de ajustes decorrentes de provisões de ativos, há registros associados a diferenças de sistema, acertos, ajustes de encerramento, reclassificação e contingências. Logo, se a contribuinte não fez uso desta conta para registros específicos, deveria ter adicionado seu saldo ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

A recorrente reporta-se aos esclarecimentos prestados em 27/11/2004 (fls. 434/435), mas tais informações referiam-se a outras despesas que também foram objeto de glosa no presente procedimento (juros sobre passivo atuarial, *escrow*, despesas financeiras *interv terceiros sistema EN*, despesas *autorização p/ resultado agências e provisão p/ perdas tarifas a receber*), e serão mais à frente analisadas.

Como se vê, a defesa não atentou para a acusação fiscal, que demonstrou a natureza da conta contábil analisada, seu cômputo no resultado tributável e a ausência de sua adição, e concluiu pela necessidade da glosa dos valores nela registrados. Em consequência, as alegações de que tais registros se refeririam a *pagamentos de tecnologia bancária, contingências administrativas, juros, impostos municipais, corretagens, emolumentos, taxa de avaliação de imóveis, etc.* em nada afetam a acusação fiscal, até porque desacompanhadas de qualquer suporte documental.

É possível que esta natureza alegada para os dispêndios tenha sido extraída, pela recorrente, dos títulos das contas que compõem o total computado, na DIPJ, como “Outras Despesas Operacionais”. De fato, no relatório de fls. 18/19 estão descritas várias contas contábeis cuja denominação faz referência a operações como as acima mencionadas. Contudo, tais contas não foram objeto de glosa, destacando-se apenas os efeitos da conta 946124, dentre tantas outras que compunham a dedução total de R\$ 106.185.446,66.

Incabível, portanto, discutir a necessidade, usualidade e normalidade de despesas cuja a natureza sequer se conhece. A autoridade lançadora analisou, sim, todos os itens deduzidos a título de “Outras Despesas Operacionais” e dentre eles selecionou a conta em referência que não apresentava qualquer *justificativa plausível* para reduzir o lucro tributável. Logo, a glosa está devidamente fundamentada, e deve ser mantida, NEGANDO-SE PROVIMENTO ao recurso voluntário.

6. DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE INTERVENIÊNCIA DE TERCEIROS – SISTEMA “EN” (valor tributável de R\$ 6.357.601,86)

A recorrente entende, em síntese, que estando a operação demonstrada pela apresentação do Livro Razão e do contrato padrão desta operação, *não se pode admitir que as despesas geradas por um produto amplamente comercializado pelo Recorrente, estritamente*

ligado ao seu objeto social (concessão de crédito), sejam simplesmente desconsideradas e, assim, tidas como indedutíveis pela Fiscalização.

Ao analisar as contas que compunham o valor informado a título de “Outras Despesas Operacionais”, na apuração do lucro tributável de 2004, a autoridade lançadora identificou a despesa aqui glosada, sem qualquer adição correspondente. Em 17/09/2009 intimou a contribuinte a (fl. 78/79):

7. Esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória, dos valores deduzidos na Ficha 05 da DIPJ, no tocante às seguintes subcontas da conta 81999006:

[...]

946434- DESP FIN-INTERV TERCEIROS-SIST EN- R\$ 6.357.601,86

São lavradas reintimações em 09/10/2009 e 21/10/2009, nos mesmos termos (fls. 80/81 e 82/83). Nas reintimações lavradas em 04/11/2009 (fls. 137/138) e em 19/11/2009 (fls. 432/433), a autoridade fiscal observou: *não foi apresentado qualquer dos elementos acima*. Na petição de fl. 254, datada de 18/11/2009, consta a apresentação de *razões das contas solicitadas no formato do sistema (txt) (CD)* e, na resposta de 26/11/2009, disse a contribuinte (fl. 434/435):

Conta utilizada para registrar as despesas referente a equalização de taxa paga ao cliente relativo a contratos de CDCI.

CDCI: *É uma linha de crédito rotativa que permite ao cliente (lojista) faturar e receber "a vista" o valor de suas vendas, mesmo concedendo prazo de pagamento aos seus compradores (consumidor final).*

Equalização de taxas: *Quando a taxa de juros praticada pelo Banco na data da contratação de cada operação de CDCI for inferior à taxa ajustada entre o cliente (lojista) e seus compradores (cliente final), o Banco compromete-se a reembolsar ao cliente (lojista) a diferença resultante entre as taxas.*

A interessada complementou sua resposta em 01/12/2009 apresentando *cópia de um modelo de contrato de CDCI para apreciação* (fls. 443/458). Em nova reintimação, lavrada em 03/12/2009, exigiu-se os mesmos esclarecimentos anteriores, acrescentando-se a seguinte nota: *não foi apresentada documentação comprobatória – identificação dos lojistas beneficiários, respectivos contratos e demonstrativo das diferenças de taxas* (fls. 474/476). Não há notícia de seu atendimento.

A autoridade fiscal, então, formaliza o lançamento, observando que *a manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais é condição necessária mas não suficiente para a dedutibilidade de despesas, pois é igualmente necessário que os valores registrados na contabilidade sejam comprovados cabalmente, sob pena de poderem vir a ser desconsiderados pela fiscalização, não sendo suficiente alegar que simples registro os faz gozar de presunção de legitimidade.*

A Fiscalização citou excertos da decisão contida no Acórdão CSRF nº 01-02.220, bem como invocou o art. 264 do RIR/99, para concluir que *cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão, com base em documentação hábil e idônea pertinente à matéria.*

Na medida em que, *na resposta da empresa, não foi apresentada a identificação dos beneficiários das despesas em pauta, tampouco os respectivos contratos ou o demonstrativo das diferenças de taxas*, a autoridade lançadora concluiu pela necessidade de glosa da despesa, pois *sem a apresentação de um detalhamento que identifique os lojistas beneficiários, acompanhado dos respectivos contratos, bem como de documentação que valide os valores lançados, trata-se de um conjunto de informações desprovido de capacidade probatória*.

Transcorrido o contencioso administrativo, a despesa glosada subsiste sem qualquer suporte material. A interessada defende a dedutibilidade do valor contabilizado com base na natureza dos contratos que teriam ensejado os valores ali registrados, mas sem demonstrar a correlação entre os registros que resultaram no montante glosado e as operações descritas.

Pertinente observar que a contabilidade não cria fatos, mas apenas os reproduz em linguagem técnica competente. Nesse sentido são as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, em seu trabalho *Incidência e Apuração do PIS e da COFINS*, que integra a obra *Tributação do Setor Comercial – Curso de Especialização*, coordenada por Eurico Marcos Diniz de Santi *et alli*, Editora Quartier Latin, 2005, p. 303:

Ademais, tenha-se presente que receita não é um conceito contábil, mas sim, um conceito jurídico, o que não comporta qualquer dúvida porque a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas. Em outras palavras, a contabilidade não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir fielmente a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico.

Daí a presunção estabelecida no art. 923 do RIR/99, em favor do sujeito passivo, desde que os registros contábeis estejam suportados por documentos hábeis:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Na medida em que nenhuma outra prova foi juntada em impugnação, ou em recurso voluntário, não é possível conferir ao montante de R\$ 6.357.601,86 a natureza de despesa dedutível na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A autoridade lançadora, depois de vários meses dialogando com a contribuinte para identificar as despesas que afetaram o resultado do período e não foram adicionadas na apuração do lucro tributável, exigiu ao longo de 3 (três) meses a demonstração material dos valores contabilizados no item em referência, mas a fiscalizada preferiu apenas alegar a natureza das operações que ensejaram os registros contábeis, sem efetivamente prová-los.

Correta, assim, a glosa procedida, razão pela qual este voto é por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

7. **DESPESAS AUTORIZADAS PARA RESULTADO DAS AGÊNCIAS** (valor tributável de R\$ 2.134.716,19)

A recorrente defende a dedutibilidade dos valores glosados, que estaria provados pela apresentação do Livro Razão no qual foram registradas as despesas questionadas, e esclarecimentos de que *a referida conta destina-se a registrar as despesas com pendências oriundas de diferenças apuradas pelos sistemas operacionais do Recorrente nas agências e nos departamentos*. Argumenta que *a escrita contábil faz sim prova em favor do contribuinte, cabendo à fiscalização produzir provas em sentido contrário*, ao invés de valer-se, apenas, de *meras presunções*.

O procedimento fiscal, neste item, assemelha-se ao descrito no item anterior:

- A autoridade fiscal identifica o cômputo da despesa aqui glosada no item “Outras Despesas Operacionais”, reduzindo o lucro tributável de 2004, sem qualquer adição correspondente, e intima a contribuinte em 17/09/2009 a *esclarecer a natureza e apresentar fundamento legal da dedutibilidade, acompanhados de documentação comprobatória* (fl. 78/79);
- Reintimações são lavradas em 09/10/2009 (fls. 80/81), 21/10/2009 (fls. 82/83), 04/11/2009 (fls. 137/138) e em 19/11/2009, sendo que nestas duas últimas a autoridade fiscal observou: *não foi apresentado qualquer dos elementos acima*, dado que na petição de fl. 254, datada de 18/11/2009, somente constara a apresentação de *razões das contas solicitadas no formato do sistema (txt) (CD)*;
- Na resposta de 26/11/2009, a contribuinte informou que a conta 946488 – *Despesas Autorização p/ Resultado Agências* destina-se disse a *registrar as despesas com pendências oriundas de diferenças apuradas pelos sistemas operacionais do banco nas agências e nos departamentos* (fl. 434/435);
- Em nova reintimação, lavrada em 03/12/2009, exigiu-se os mesmos esclarecimentos anteriores, acrescentando-se a seguinte nota: *não foi apresentada fundamentação legal da dedutibilidade e documentação comprobatória. A própria natureza da despesa necessita de maior esclarecimento* (fls. 474/476). Não há notícia de seu atendimento.

A autoridade fiscal, então, formaliza o lançamento, observando que a contribuinte *limitou-se a apresentar informações desprovidas de capacidade probatória e não fundamentou juridicamente a dedutibilidade das despesas em questão*.

De fato, a contribuinte limitou-se a apresentar os registros contábeis, alegando incompreensivelmente que eles corresponderiam a *pendências oriundas de diferenças apuradas pelos sistemas operacionais do banco nas agências e nos departamentos*. Como se vê, nem mesmo a descrição da função da conta contábil é capaz de conectá-la minimamente às atividades da contribuinte. Se a pessoa jurídica entende necessário manter uma conta contábil de ajustes para manter os demais registros contábeis equalizados, aquele resultado não pode afetar o lucro tributável, salvo se demonstrada a causa do ajuste e sua necessidade, usualidade e normalidade dentro de seu contexto operacional.

Veja-se que nem mesmo a recorrente consegue defender a dedutibilidade destes valores, limitando-se a invocar a presunção de regularidade que exsuriria de sua contabilidade, olvidando-se da necessária vinculação dos registros contábeis à documentação comprobatória, para que esta presunção seja oposta ao Fisco.

Não há reparos, portanto, à glosa realizada pela autoridade lançadora, devendo ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

8. JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL (valor tributável de R\$ 28.371.000,00)

A acusação fiscal pode ser resumida no seguinte tópico do Termo de Verificação Fiscal:

94. Devidamente intimado e reintimado a apresentar a fundamentação legal para a dedução efetuada, o contribuinte afirmou que tais "despesas são operacionais, necessárias e obrigatórias pois constituem complementação de aposentadoria, de direito adquirido, dos ex-empregados do Banco." Apresentou também a conta do passivo que é a contrapartida para o valor deduzido: conta 4999200-7, conta interna 615662- CACIBAN-BENEFICIOS CONCEDIDOS, onde consta o valor de R\$ 113.340.856,08 (fls. 477).

95. O parecer da Consultoria Mercer dispõe no item 2.7 (fls 482) que o "passivo atuarial líquido total a ser provisionado" é de R\$ 113.341.000). (sublinhamos), que coincide com o valor constante da conta acima. No parecer (fls 482), constata-se que o valor em pauta (R\$ 28.371.000,00) faz parte do total provisionado, sendo sua natureza jurídica a de provisão para planos de aposentadoria, pelo que são válidos os mesmos fundamentos jurídicos apresentados para a Provisão para Contingências Trabalhistas.

96. Ainda que apresentando analogia com as provisões técnicas previstas no art. 336 do RIR/99, abaixo transcrito, cabe destacar que o mesmo não se aplica, por não se tratar de provisão técnica de companhia de seguro e de capitalização ou de entidade de previdência privada, mas de provisão constituída por um banco, que não está entre as entidades previstas na legislação. Conclui-se, pelo exposto, que se trata de provisão indedutível:

Art. 336. São dedutíveis 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso 1).

97. Apenas para fins de raciocínio, ainda que se tratasse de despesa de contribuição para a previdência privada e não de provisão, a mesma não seria passível de dedução integral, dado o disposto no § 1º do art. 361 do RIR/99, abaixo transcrito, uma vez que o percentual de 20% não é obedecido no caso:

Art. 361. São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).

§ 1º Para determinação do lucro real, a dedução deste artigo, somada às de que trata o art. 363, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração

dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, § 2º). (sublinhamos)

§ 2º O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o parágrafo anterior deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, § 3º).

O fiscal autuante também observa que *após inúmeras oportunidades dadas ao contribuinte para comprovar e apresentar a fundamentação legal para as deduções em pauta, isso ocorreu de forma bastante limitada. Não obstante, claro está pelo exame do material fornecido que o valor deduzido a título de DESP JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL tem a natureza jurídica de provisão, que faz parte do "passivo atuarial líquido total a ser provisionado"* (sublinhamos- vide fls 482), não constando tal provisão entre aquelas cuja dedução tributária é admitida.

A recorrente opõe-se à classificação desta dedução como provisão, assevera que os juros decorrem de obrigação que lhe foi imposta em processo licitatório e, subsidiariamente, defende que o limite imposto pelo art. 361, §1º do RIR/99 somente se aplica a contribuições não compulsórias a planos de previdência privada, inexistindo aqui qualquer liberalidade que pudesse afetar a dedução das despesas.

Em que pese a contribuinte pretenda desqualificar o documento de fls. 478/484, porque não assinado, não há dúvida de que ele se prestou como suporte para a contabilização dos valores aqui questionados, especialmente porque apresentado sob esta qualificação em atendimento a intimação no curso do procedimento fiscal. Demais disso, o documento traz expresso que seu conteúdo consiste na *avaliação atuarial em 31/12/2004 dos Planos de Aposentaria Informais mantidos pelo Banco Santander Meridional*, e indica precisamente o valor contabilizado, no montante de R\$ 28.371.000,00, como *despesa líquida a ser reconhecida*.

A Fiscalização não questiona a existência dos *Planos de Aposentadoria*, ou a obrigação da contribuinte a eles vinculada. Apenas entende que os juros contabilizados em 2004 teriam caráter de provisão, na medida em que o documento de fls. 478/484 orientava valores a serem *provisionados* contabilmente. Invocou, ainda, os argumentos desenvolvidos em itens antecedentes do Termo de Verificação Fiscal, acerca do conceito de provisões, quais sejam:

23. *Para esclarecer o conceito de provisões, recorreremos ao "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" da FIPECAFI:*

"Provisões: *são reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas (como a depreciação, a perda de valor de investimentos, o provável não recebimento de créditos, a estimativa de não-recuperação de valores aplicados nos estoques etc.) ou a prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos...*

À medida que essas perdas de ativos ou obrigações tornam-se totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas Provisões..." (sublinhamos)

24. *Portanto, enquanto as despesas incorridas já se concretizaram e são definidas com relação ao seu valor, as provisões correspondem a uma expectativa de gasto e*

são incertas quanto ao seu valor. Somente à medida em que tais perdas tornam-se totalmente definidas, deixam de ser consideradas provisões.

Como se vê, a doutrina contábil determina o registro destes fatos em razão de sua provável ocorrência, mas classifica-os genericamente como provisões em razão da incerteza quanto ao seu valor. Mas, afirmar que um valor será provisionado não significa, necessariamente, que sua contrapartida será uma despesa de provisão, e se submeterá à vedação expressa no art. 336 do RIR/99. A doutrina acima transcrita cita, por exemplo, a depreciação como uma espécie de provisão, e ainda assim sua dedução é admitida dentro dos limites estabelecidos pela lei tributária.

É certo que a doutrina contábil já evoluiu para afastar estas imprecisões técnicas, como se vê na abordagem contida na edição de 2010 do Manual de Contabilidade Societária da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, Editora Atlas, p. 334:

Vale ressaltar que o termo provisão foi amplamente utilizado pelos contadores como referência a qualquer obrigação ou redução do valor de um ativo (por exemplo, depreciação acumulada e desvalorização de ativos), no qual sua mensuração decorra de alguma estimativa. Entretanto, o termo provisão, como já estava tratado na Deliberação nº 489/05, conforme a referência do IASB, refere-se apenas aos passivos com prazo ou valor incertos. O termo provisão para contas retificadoras do ativo não tem sua utilização adequada considerando o tratamento na atual Deliberação da CVM nº 594/09 e nos conceitos que a suportam. No Brasil o termo provisão para as contas retificadoras do ativo foi sempre bastante utilizado, mas consideramos essa utilização inadequada e neste Manual faremos a adaptação do termo para “perdas estimadas”. Assim passaremos a utilizar, por exemplo, “perdas estimadas para créditos de liquidação duvidosa” (PECLD) e não mais “provisão para créditos de liquidação duvidosa”. Essa alteração visa reduzir o emprego inadequado do termo provisão só para as obrigações e estar em consonância com o IASB e com o conceito de “redução ao valor recuperável”.

Merece também destaque a diferenciação entre as provisões propriamente ditas e as “provisões derivadas de apropriações por competência” (accruals). Estas são caracterizadas como obrigações já existentes, registradas no período de competência, em que não existe grau de incerteza relevante. Assim, pode-se dizer que já se caracterizam como passivos genuínos e não devem ser reconhecidos como “provisões”. São exemplos desses passivos: férias e 13º salários devidos aos funcionários, bem como os respectivos encargos sociais, os dividendos mínimos obrigatórios propostos, as gratificações e participações devidas aos empregados e administradores, as participações de partes beneficiárias e outros. Esses devem ser contabilizados como “férias a pagar”, “décimo-terceiro a pagar”, “encargos sociais a pagar”, “dividendos a pagar”, etc.

No caso presente, a fiscalizada registra obrigações em seu passivo, decorrentes de deveres assumidos em razão de planos de previdência, e estas obrigações seriam atualizadas mediante o cômputo de juros. Não se tratam de contribuições a planos de previdência mantidos por outras entidades, mas sim de uma obrigação própria, em face de benefícios concedidos por empresa adquirida, da qual ela é sucessora. Diante deste contexto, a definição da natureza dos juros glosados exige, antes, que se compreenda a razão do reconhecimento do passivo atuarial no patrimônio da Fiscalizada.

O documento de fls. 478/484 apresenta, inicialmente, *dados estatísticos dos participantes em 30/09/2004, projetados para 31/12/2004* e na seqüência, *quantifica o valor presente das obrigações atuariais, separado por plano*, mas que, no total, representa R\$ 163.430.686,00. Expressa, então resultados *na forma definida pela NPC 26, norma de contabilização de benefícios a empregados do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, referendada pela Deliberação CVM nº 371, de 13 de dezembro de 2000*, apontando que estes resultados referem-se a *Plano: Informal, patrocinado pelo Santander Meridional*.

Os cálculos demonstrados na seqüência evidenciam que, do total de obrigações no valor de R\$ 163.430 mil, o passivo a ser provisionado deve equivaler a R\$ 113.341 mil, na medida em que a parcela de R\$ 50.090 mil representaria *perdas atuariais não reconhecidas*. Indicam que o passivo atuarial no início do ano equivaleria a R\$ 110.268 mil, e tendo em conta as *contribuições da patrocinadora vertidas no ano*, possivelmente redutoras daquele passivo, no montante de R\$ 25.298 mil, quantifica em R\$ 28.371 mil a despesa a ser reconhecida no ano de 2004 para alcançar o saldo final antes mencionado de R\$ 113.341 mil.

Na segunda parte dos cálculos, ao tratar especificamente dos *juros sobre as obrigações atuariais para o próximo ano*, os cálculos indicam o valor de R\$ 25.433 mil, que somado a *custos de amortizações, decorrentes de perdas atuariais não reconhecidas* de R\$ 2.938 mil, resultam na despesa aqui glosada de R\$ 28.371 mil.

À vista do que estipulado no Pronunciamento IBRACON aprovado pela Deliberação CVM nº 371/2000, infere-se que a contribuinte é a única obrigada pelo pagamento dos benefícios decorrentes do plano de aposentadoria complementar em referência. Os dados estatísticos dos participantes do plano, a indicação apenas de contribuições da patrocinadora, a inexistência de rendimentos decorrentes de ativos, a ausência de custos do serviço corrente (aumento das obrigações em razão do serviço prestado pelo empregado no período corrente), bem como a apuração de *ganhos/perdas atuariais*, permitem inferir que o plano sob análise, além de informal como expressamente indicado, é um *plano de benefício definido*, que se destina a *benefícios pós-emprego*, sem qualquer garantia em ativos, mantido atualmente apenas com contribuições da patrocinadora, relativamente ao qual os beneficiários já adquiriram integralmente o direito à percepção dos rendimentos do plano.

Em tais condições, nos termos da norma antes referida, a patrocinadora deve manter o registro das obrigações em valor presente (descontando juros em razão do prazo de pagamento), e evidenciando ganhos/perdas atuariais que serão amortizadas em prazo específico. Diz o item 47 do Pronunciamento referido: *A contabilização para planos de benefícios definidos é complexa porque são necessárias premissas atuariais para medir a obrigação e a despesa, e porque existe a possibilidade de ganhos e perdas atuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas ao seu valor presente porque podem ser liquidadas muitos anos após os empregados terem prestado os serviços que lhes deram origem*.

Observe-se, ainda, o que consta na descrição dos objetivos do Pronunciamento aprovado pela Deliberação CVM nº 371/2000:

3. *Este pronunciamento requer que a Entidade empregadora/patrocinadora contabilize:*
 - a. *Um passivo, quando o empregado prestou serviços e terá direito a benefícios a serem pagos no futuro; e*

- b. *Uma despesa de benefício aos empregados, na medida em que ela se beneficia dos serviços por eles prestados.*

Significa dizer que a empresa patrocinadora deve reconhecer contabilmente a despesa pelos futuros benefícios no momento em que os serviços são prestados pelos empregados/beneficiários. A contrapartida desta despesa é a constituição de um passivo equivalente aos benefícios que serão pagos no futuro. E, segundo o já citado Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI, p. 522:

Essa Deliberação entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2002, trazendo efeitos quanto à contabilização das obrigações (ou de ativos) nas patrocinadoras, sendo que as demonstrações financeiras de 2001 já deveriam conter determinadas informações em suas Notas Explicativas.

Possivelmente o plano de benefícios que ensejou a despesa aqui glosada foi instituído antes da edição da Lei nº 6.435/77, que criou as entidades de previdência privada, consoante esclarece Hiromi Higuchi *et alli*, na obra *Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e prática – Atualizado até 10-01-2011*, IR Publicações Ltda, 36ª Edição, 2011, p. 288:

COMPLEMENTAÇÃO DE PROVENTOS DE APOSENTADORIA

As complementações dos proventos da aposentadoria, pagas por ex-empregadores, são despesas operacionais dedutíveis observados os termos, limites e condições da Portaria nº 41/74 (PN nº 51/75).

Com a vigência da Lei nº 6.435/77, as complementações dos proventos da aposentadoria pagas diretamente aos ex-empregados somente são dedutíveis para as empresas que mantinham plano de benefícios antes de 20-01-78 (art. 301 do RIR/94). Os gastos com contribuições para complementação de aposentadoria, pensão e auxílio-funeral são considerados despesas operacionais (PN nº 64/76).

Até o advento da Lei nº 6.435, de 15-07-77, que dispõe sobre as entidades de previdência privada abertas e fechadas, a dedutibilidade das despesas com a complementação de proventos de aposentadoria estava condicionada ao requisito de ser paga indistintamente a todos os empregados.

Até a vigência da Lei nº 6.435/77, pela inexistência das entidades de previdência privada, a própria empresa instituíam os planos de previdência, assumindo integralmente o ônus pelo pagamento dos benefícios. Essa modalidade ficou proibida por aquela lei, exceto para as empresas que já mantinham os planos.

Supondo-se, portanto, que tal plano de previdência foi instituído antes da Lei nº 6.435/77 – hipótese possível na medida em que o documento de fl. 1134 acusa a existência em 1972 da Caixa de Auxílio dos Funcionários do Banco Nacional do Comércio S/A – CACIBAN, a qual constitui um dos planos citados no documento de fl. 480 – a pessoa jurídica teria o direito de deduzir, na apuração do lucro tributável, as complementações dos proventos de aposentadoria pagas diretamente aos ex-empregados, observados limites que foram assim referidos no Parecer Normativo CST nº 64/76:

4. Também, pela mesma razão, as importâncias pagas aos empregados e seus dependentes, com o fim específico de complementação de aposentadoria e pensão concedidas por instituições oficiais de previdência social, são consideradas despesas operacionais da empresa que suporta o encargo, desde que, observadas as condições referidas no item 2, os proventos da aposentadoria ou pensão não atinjam o salário médio mensal percebido nos últimos 12 (doze) meses da atividade do

empregado aposentado, nos precisos termos do § 6º do art. 162. do Regulamento do Imposto de Renda/75. Essas complementações poderão ser reajustadas de modo a manter o valor correspondente ao salário médio mensal que o empregado teria em atividade, tomando-se por base o salário da categoria e nível a que o empregado pertencia, conforme a política salarial do governo e os índices oficiais estabelecidos pelos órgãos competentes.

5. Por fim, cumpre esclarecer que os gastos referidos nos itens anteriores são admitidos não só quando os serviços são oferecidos diretamente pela empresa, pública ou privada, como também quando são prestados por estabelecimentos especializados, mediante pagamento, podendo, ainda, ditos serviços ficar sob a responsabilidade de entidades, com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos, constituídas para tal fim por uma ou várias empresas, e mantidas mediante contribuições destas. Entretanto, qualquer que seja a forma da prestação dos benefícios, deverão ser sempre obedecidos os requisitos previstos no § 8º do art. 162. do Regulamento do Imposto de Renda vigente.

Todavia, em razão das premissas contábeis impostas pela Deliberação CVM nº 371/2000, a fiscalizada possivelmente reconheceu, em período anterior, as despesas correspondentes às obrigações que tinha perante os ex-empregados beneficiários do plano de aposentadoria, registrando-as a valor presente para liquidá-las na medida em que fizesse novas contribuições ao plano, mas periodicamente as reavaliando, em razão de ganhos e perdas atuariais, e ajustando-as, em razão dos juros incorridos pela *aproximação da data dos pagamentos dos benefícios (apropriação dos “juros” descontados no cálculo do valor presente anterior, em função da fluência do prazo)* (in Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI, 2010, p. 530).

Este exame preliminar já se presta evidenciar que a despesa glosada prestou-se a ajustar o valor presente das obrigações da recorrente em razão do plano de benefícios concedido a seus ex-empregados, reunindo juros incorridos e amortização de perdas atuariais, cuja indedutibilidade exigiria argumentação mais elaborada da Fiscalização, do que a mera afirmação de que se estaria tratando de uma provisão não dedutível, apenas porque resultante de valores “provisionados”.

Eventualmente o aprofundamento da análise em torno do tema resultaria em glosa sob o mesmo fundamento legal adotado pela Fiscalização, mas certamente assim se daria com a reunião de outros fundamentos fáticos e jurídicos, que não foram antes imputados no lançamento porque a autoridade lançadora entendeu suficiente o apontamento inicialmente descrito. Não se trataria, portanto, de refutar alegações de defesa, mas sim avançar no alcance do conteúdo das operações questionadas, para além do que a Fiscalização reputou necessário, em clara inovação do lançamento, e evidente cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Quanto ao argumento subsidiário da Fiscalização, no sentido de que a dedução integral de contribuições para previdência complementar dependeria da observância do limite estabelecido no art. 361, §1º do RIR/99, basta observar que a autoridade lançadora não materializou esta acusação subsidiária, apenas aventando a possibilidade de o limite legal restringir, em alguma parcela, a dedução efetivada. Assim, também sob esta ótica, a manutenção, ainda que parcial, da exigência, demandaria o acréscimo de motivação em fase de julgamento administrativo.

Por estas razões, deve-se DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para **cancelar a glosa de juros sobre passivo atuarial.**

9. OUTRAS EXCLUSÕES – ATUALIZAÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS (valor tributável de R\$ 7.339.747,13)

A autoridade julgadora de 1ª instância exonerou as exigências calculadas sobre a base tributável de R\$ 7.339.747,13, excedendo o limite fixado na Portaria MF nº 375/2001, e assim submetendo sua decisão a reexame necessário.

Trata-se, aqui, de receitas de atualização de depósitos judiciais excluídas do lucro tributável no ano-calendário 2004. Entendeu a autoridade lançadora que a exclusão era indevida por falta de previsão legal. Já na decisão recorrida, firmou-se o entendimento de que *a receita financeira só será efetivamente receita do depositante quando, uma vez finda a pendência judicial com resultado favorável ao contribuinte, ou, excepcionalmente, por decisão judicial que o autorize antes desse evento, sejam retomados pelo depositante, com os correspondentes acréscimos.*

Ocorre que tal matéria é objeto da Súmula CARF nº 58, de seguinte teor: *As variações monetárias ativas decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, salvo se demonstrado que as variações monetárias passivas incidentes sobre o tributo objeto dos depósitos não tenham sido computadas na apuração desse resultado.*

Argumentavam os contribuintes que as variações monetárias de depósitos judiciais não se constituem renda do depositante, na medida em que os depósitos judiciais ficam a disposição do juízo, inexistindo disponibilidade econômica do contribuinte, o que contraria o conceito de renda.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais acolheu temporariamente este argumento:

VARIAÇÃO MONETÁRIA - DEPÓSITOS JUDICIAIS - Em razão de sua indisponibilidade econômica, sobre os valores depositados em Juízo não deve incidir correção monetária, já que não há fato gerador do tributo. Somente a partir de seu ingresso no patrimônio do contribuinte, em razão de decisão favorável transitada em julgado, é que devem tais valores serem incluído no lucro líquido para efeitos de apuração do lucro real. Recurso conhecido e improvido. (Acórdão CSRF nº 01-02.917, data da sessão: 08/05/2000)

Todavia, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que depósitos judiciais são elemento integrante do patrimônio pecuniário dos depositantes para fins de penhora, como se vê em voto do Ministro Herman Benjamin, no acórdão proferido em 20/08/2009 nos autos do Recurso Especial nº 1.098.077:

Com efeito, é essencial lembrar que a penhora foi concretizada sobre os depósitos judiciais pela impetrante realizados, isto é, sobre o seu patrimônio pecuniário – tanto é verdade que, uma vez integralmente vencedora, o Alvará de Levantamento seria expedido em seu favor. Corrobora esse entendimento o fato de que, a seu pedido – ou seja, porque se trata de seu patrimônio e, nessa medida, de bem disponível –, parte dos valores depositados deveria ser reservada para pagamento do procurador contratado. Note-se que, se se tratasse efetivamente dos honorários contratuais, faltaria interesse e legitimidade à recorrente para o pleito.

E, no que concerne ao cômputo das variações monetárias daí decorrentes para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, a ementa do acórdão proferido pelo Ministro João Otávio de Noronha em 08/05/2007, nos autos do Recurso Especial nº 514.341/RJ, evidencia a pacificação em torno do tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DEPÓSITO JUDICIAL. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O STJ já firmou o entendimento de que os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, a teor do disposto no art. 151, inciso II, do CTN, permanecem no âmbito patrimonial do contribuinte até o fim do processo judicial inclusive no que diz respeito ao acréscimo obtido com correção monetária e juros, constituindo-se assim em fato gerador do imposto de renda.

2. Recurso especial improvido.

Do voto ali contido extrai-se o histórico desta definição, fundamentada em referências que datam de 1997:

Sobre o tema, transcrevo excertos do voto proferido pelo Ministro José Delgado no julgamento do Recurso Especial n. 129.249/RS (publicado no DJ de 22.9.97) que bem resumem a questão:

"O depósito de um tributo em juízo para discutir da sua exigência ou não pode ser concebido, para qualquer fim, quer seja fiscal, quer seja obrigacional, como pagamento do referido tributo. O pagamento se faz com o recolhimento e representa uma despesa, um custo para o contribuinte. O depósito não. Ele permanece integrando o patrimônio do contribuinte, vinculado, apenas, ao fim a que ele se destina: o de garantir o débito fiscal judicialmente discutido. Essa característica se apresenta de forma tão indubitosa que se o litígio for julgado em favor do depositante, as quantias, por lhe pertencerem, serão liberadas e passam a ter livre movimentação no patrimônio do seu titular. Se, ao contrário, ocorrer a denegação do pedido, o depósito se transformará em renda do Poder tributante e aí, sim, assume a feição de despesa, podendo ser dedutível.

(...)

Conceituar essa operação como despesa, sem qualquer possibilidade de no futuro, no caso do contribuinte ser o vencedor da ação e o depósito voltar para o seu patrimônio, receber a devida tributação com os acréscimos decorrentes da diminuição do imposto pago é conceder uma benefício fiscal sem autorização legal.

Não há lei dizendo que o depósito judicial é despesa dedutível para fins de imposto de renda. Logo, assim não se pode entender como sendo."

A fim de corroborar tal entendimento, destaco, ainda, os seguintes julgados:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEPÓSITO JUDICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. Os valores depositados judicialmente com o escopo de suspender a exigibilidade do crédito tributário não escapam ao âmbito patrimonial do contribuinte, inclusive no que diz respeito ao acréscimo decorrente de correção monetária e juros, constituindo-se, portanto, em fato gerador do imposto de renda. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público deste Sodalício.

2. Recurso especial improvido." (*Segunda Turma, REsp n. 464.570/SP, relator Ministro Castro Meira, DJ de 29.6.2006.*)

"TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL (ARTIGO 105, III, 'A' e 'C', CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA) - RENDIMENTOS DE DEPÓSITO JUDICIAL– INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA – PRETENDIDA VULNERAÇÃO AOS ARTIGOS 43, 114, 116, INCISO II E 117, INCISO I, TODOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – ALEGADA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

- O depósito judicial não é, desde logo, pagamento liberatório da obrigação, pois, visa a garantir o juízo e demonstrar, em princípio, a um tempo, a solvibilidade do contribuinte e seu propósito não procrastinatório. Enquanto permanece depositado, dúvida não há que produz rendimentos que caracterizam o fato gerador do imposto de renda. Inocorrência de violação ao artigo 43 do Código Tributário Nacional.

- Não se conhece do recurso especial quando os dispositivos legais tidos por violados sequer foram prequestionados, aplicando-se, por analogia, a Súmula n. 282 do Supremo Tribunal Federal.

- A divergência jurisprudencial não restou adequadamente apresentada, pois, apesar das transcrições de trechos de v. arestos, não foram demonstradas suficientemente as circunstâncias que identificassem ou assemelhassem os casos confrontados.

- Recurso especial não conhecido, por ausência de afronta ao art. 105, inciso III, letras 'a' e 'c', da Constituição da República.

- Decisão por unanimidade de votos." (*Segunda Turma, REsp n. 142.031/RS, relator Ministro Franciulli Neto, DJ de 12.11.2001.*)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. DEPÓSITO JUDICIAL. RENDIMENTOS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA.

- Os valores depositados judicialmente com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o artigo 151, do CTN, não refogem ao âmbito patrimonial do contribuinte, constituindo-se assim em fato gerador do imposto de renda.

- 'Os valores depositados, para os fins do art. 151, II, do CTN, permanecem no patrimônio do contribuinte, até o encerramento do processo. Por isto, seus rendimentos constituem fato gerador de imposto de renda.' (REsp 194.989/PR, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, D.J.U 29/11/1999, Pág. 127).

- Precedentes.

- Agravo regimental improvido." (*Primeira Turma, AgRg no REsp n. 346.703/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 2.12.2002.*)

"TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - DEPÓSITO JUDICIAL PARA SUSPENDER EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LEI 8.541/92.

- Os valores depositados, para os fins do art. 151, II, do CTN, permanecem no patrimônio do contribuinte, até o encerramento do processo. Por isto, seus rendimentos constituem fato gerador de imposto de renda." (*Primeira Turma, REsp n. 194.989/PR, Primeira Turma, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 29.11.1999.*)

Diante deste contexto, há registros verificados desde 2005, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em favor da inclusão de tais receitas na base de cálculo do IRPJ. Veja-se:

Acórdão nº 01-06.004, sessão de 12/08/2008, 1ª Turma da CSRF

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. DEPÓSITOS JUDICIAIS. A apropriação das variações monetárias ativas na determinação do Lucro Operacional, auferidas em depósito judicial para garantia de instância, encontrava guarida, à época, nas disposições do art. 254 do RIR/80, devendo, pois, serem apropriadas no resultado do exercício da empresa depositante segundo o regime de competência.

Acórdão nº 01-05.270, sessão de 20/9/2005, 1ª Turma da CSRF

VARIAÇÕES MONETÁRIAS DE DEPÓSITOS JUDICIAIS — As variações monetárias decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, tendo em vista que o valor depositado integra o conjunto de bens e direitos do ativo do depositante

Acórdão nº 01-05.384, sessão de 6/12/2005, 1ª Turma da CSRF

VARIAÇÕES MONETÁRIAS DE DEPÓSITOS JUDICIAIS — As variações monetárias decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, tendo em vista que o valor depositado integra o conjunto de bens e direitos do ativo do depositante.

Acórdão nº 01-05.388, sessão de 20/03/2006, 1ª Turma da CSRF

VARIAÇÕES MONETÁRIAS DE DEPÓSITOS JUDICIAIS — As variações monetárias decorrentes de depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário devem compor o resultado do exercício, segundo o regime de competência, tendo em vista que o valor depositado integra o conjunto de bens e direitos do ativo do depositante. Tendo o contribuinte corrigido a obrigação no passivo deveria da mesma forma corrigir os depósitos sob pena de desequilíbrio indevido no resultado da correção monetária.

Acórdão nº 01-05.777, sessão de 04/12/2007, 1ª Turma da CSRF

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA — Cabível a exigência da variação monetária dos depósitos judiciais com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, em conformidade com o art. 151, do CTN. O valor depositado representa um ativo da empresa que tem dois destinos possíveis: primeiro, quitar o tributo caso a Justiça o entenda devido ou, segundo, ser incorporado ao caixa da empresa quando considerado indevido. Em ambas as opções, esse recurso irá gerar acréscimo patrimonial para empresa, seja aumentando um ativo (ingresso no caixa) ou reduzindo um passivo (quitação de débito tributário). Recurso voluntário negado.

Durante o procedimento fiscal, a contribuinte apenas alegou que *na avaliação da Instituição a receita gerada com a atualização de depósito judicial não são receitas tributáveis*. Em impugnação, questionou a exigência na medida em que *não há disponibilidade econômica ou jurídica desses valores enquanto não houver decisão definitiva transitada em julgado em favor do contribuinte*. Logo, em momento algum a contribuinte argumentou que não teriam sido computadas, na apuração do resultado, as variações monetárias passivas

incidentes sobre o tributo objeto dos depósitos judiciais, o que torna desnecessária qualquer investigação a este respeito.

Assim, tendo em conta a Súmula CARF nº 58, as exigências exoneradas na decisão recorrida devem ser restabelecidas, inclusive no que tange às multas isoladas, pelas razões que serão expostas adiante. Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

10. DECORRÊNCIAS

a. *Multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas:*

A autoridade lançadora recompôs a apuração das estimativas mensais, adicionando o valor mensal acumulado das infrações acima tratadas ao resultado inicialmente determinado pela contribuinte, a partir de balancetes de suspensão/redução. Identificou, assim, falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos períodos de apuração de janeiro, março, abril, maio e junho/2004 (fl. 889).

Tais valores foram parcialmente exonerados na decisão recorrida, em razão da reconstituição dos cálculos decorrente do afastamento da infração tratada no item 9, acima. A autoridade julgadora de 1ª instância também afastou a alegação de decadência, na medida em que aplicou o art. 173 do CTN para contagem do prazo decadencial, ante a ausência de recolhimentos.

A recorrente questiona a exigência das penalidades, *quer em razão do encerramento do ano-base, quer em razão da impossibilidade da cobrança cumulativa*. Reafirma, também, a decadência dos valores lançados após 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores mensais.

Ocorre que a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Desconstituída tal demonstração, em razão das infrações aqui identificadas, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido corretamente os valores estimados, com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, não sendo suficiente determinar, apenas, o valor que, ao final, ainda remanesceria devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Observe-se, ainda, que a norma antes citada recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...]

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora.

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

A interessada também argúi, subsidiariamente, a decadência do direito de o Fisco constituir as multas isoladas, quando já transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º do

CTN, na medida em que o lançamento lhe foi cientificado em dezembro/2009 e teve em conta penalidades aplicadas até o período de apuração de junho/2004.

Ocorre que, como dito, o recolhimento de estimativas nada mais é do que obrigação acessória imposta àqueles que optam pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Não se trata, pois, de pagamento do próprio tributo e, por esta razão, não se sujeita à homologação tácita prevista no art. 150, §4º do CTN.

A regra de contagem do prazo decadencial para lançamento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas é definida em razão do regime a que se sujeita o tributo devido no ajuste anual. Se há apuração, declaração ou recolhimento que autorize a aplicação do art. 150 do CTN, e a exigência de eventual diferença apurada no ajuste anual é possível em até 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, o mesmo prazo terá a autoridade lançadora para aplicar a multa isolada decorrente de eventual falta de recolhimento de estimativas durante o correspondente ano-calendário.

E, no presente caso, na medida em que o lançamento se deu antes de expirados 5 (cinco) anos contados a partir da ocorrência do encerramento do período de apuração anual (31/12/2004), é desnecessário perquirir se a contagem do prazo decadencial para lançamento de diferenças apuradas no ajuste anual poderia ser feita com base no art. 150 do CTN, pois, mesmo nestas circunstâncias, não teria se verificado a decadência.

Assim, cabe apenas reduzir as penalidades aplicadas na proporção das exigências que foram mantidas/restabelecidas no presente julgamento, consoante a seguir demonstrado, na reconstituição dos cálculos elaborados pela Fiscalização à fl. 889:

IRPJ	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho
DIPJ	(414.345,62)	(18.624.284,49)	(9.927.985,48)	(1.007.949,78)	(5.954.314,73)	(14.304.790,35)
Item 1	296.370,46	1.078.319,47	2.576.769,59	1.006.931,30	4.301.921,14	9.082.202,53
Item 2	101.993,21	142.774,45	365.176,62	132.342,31	58.585,14	105.188,02
Item 3	216.489,74	199.550,81	-	204.366,32	197.611,96	195.106,59
Item 4	438.124,33	(42.141,83)	570.074,68	(149.888,23)	385.473,79	1.154.390,89
Item 5	-	-	-	-	-	-
Item 6	-	-	-	-	-	3.405.959,96
Item 7	-	-	-	-	-	964.372,91
Item 8	-	-	-	-	-	-
Item 9	-	-	-	-	-	-
Item 10	675.925,24	622.594,44	529.450,38	676.519,94	578.473,57	602.985,16
Total Infr.	1.728.902,98	2.001.097,34	4.041.471,27	1.870.271,64	5.522.065,60	15.510.206,06
Infr. Acum.	1.728.902,98	3.730.000,32	7.771.471,59	9.641.743,23	15.163.808,83	30.674.014,89
BC Corrig	1.314.557,36	(14.894.284,17)	(2.156.513,89)	8.633.793,45	9.209.494,10	16.369.224,54
IR Ap. 15%	197.183,60	-	-	1.295.069,02	1.381.424,12	2.455.383,68
Adicional	129.455,74	-	-	855.379,35	910.949,41	1.624.922,45
IR Apurado	326.639,34	-	-	2.150.448,36	2.292.373,53	4.080.306,14
IR Mês Ant.	-	-	-	(326.639,34)	(2.150.448,36)	(2.292.373,53)
IR a Pagar	326.639,34	-	-	1.823.809,02	141.925,16	1.787.932,61
Multa	163.319,67	-	-	911.904,51	70.962,58	893.966,31

Documento assinado digitalmente em 21/08/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, nº 2.270-2 de 24/08/2011

CSLL	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο	Junho
DIPJ	(421.652,05)	(18.621.284,49)	(9.830.411,09)	(875.855,38)	(5.803.295,05)	(14.120.280,76)
Item 1	296.370,46	1.078.319,47	2.576.769,59	1.006.931,30	4.301.921,14	9.082.202,53
Item 2	101.993,21	142.774,45	365.176,62	132.342,31	58.585,14	105.188,02
Item 3	216.489,74	199.550,81	-	204.366,32	197.611,96	195.106,59
Item 4	438.124,33	(42.141,83)	570.074,68	(149.888,23)	385.473,79	1.154.390,89
Item 5	-	-	-	-	-	-
Item 6	-	-	-	-	-	3.405.959,96
Item 7	-	-	-	-	-	964.372,91
Item 8	-	-	-	-	-	-
Item 9	-	-	-	-	-	-
Item 10	675.925,24	622.594,44	529.450,38	676.519,94	578.473,57	602.985,16
Total Infr.	1.728.902,98	2.001.097,34	4.041.471,27	1.870.271,64	5.522.065,60	15.510.206,06
Infr. Acum.	1.728.902,98	3.730.000,32	7.771.471,59	9.641.743,23	15.163.808,83	30.674.014,89
BC Corrig	1.307.250,93	(14.891.284,17)	(2.058.939,50)	8.765.887,85	9.360.513,78	16.553.734,13
CSLL	117.652,58	-	-	788.929,91	842.446,24	1.489.836,07
CS Mês Ant.	-	-	-	(117.652,58)	(788.929,91)	(842.446,24)
CSLL a Pagar	117.652,58	-	-	671.277,32	53.516,33	647.389,83
Multa	58.826,29	-	-	335.638,66	26.758,17	323.694,92

Portanto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

b. Efeitos da exigência na apuração de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas:

O presente lançamento resultou na reversão para lucro do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL inicialmente apurados pela contribuinte nos valores de R\$ 141.103.442,49 e R\$ 140.868.403,66. Apurou-se lucro tributável de R\$ 99.222.992,37 no âmbito do IRPJ e de R\$ 99.458.031,20 no âmbito da CSLL, os quais ainda foram reduzidos pela utilização de prejuízos/bases negativas de períodos anteriores.

A decisão recorrida e sob reexame apenas reduziu os lucros tributáveis assim apurados, mantendo inalteradas a reversão de prejuízos/bases negativas em 2004 e a compensação de prejuízos/bases negativas de períodos anteriores.

Aqui, porém, em que pese o restabelecimento da infração desconstituída na decisão de 1ª instância, as demais infrações canceladas ensejam o restabelecimento de parte do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa inicialmente apurados pela contribuinte em 2004, consoante a seguir demonstrado:

	Lançamento	DRJ	CARF
Saldo de Prejuízos Anteriores	(456.591.601,12)	(456.591.601,12)	(456.591.601,12)
Prejuízo Operacional	(141.103.442,49)	(141.103.442,49)	(141.103.442,49)
Infrações Operacionais			
1 Prov. Cont. Trabalhistas	40.500.255,68	40.500.255,68	39.705.123,76
2 Prov. Cont. Cíveis	2.579.643,92	2.579.643,92	2.502.634,42
3 Prov. Perdas Tarif. Rec.	2.175.309,03	2.175.309,03	2.175.309,03
4 Despesas de Outras Prov.	3.189.772,66	3.189.772,66	3.189.772,66
5 Desc. Oper. Crédito	12.487.267,53	12.487.267,53	-
6 Desp. Rem. Interv. Terc.	6.357.601,86	6.357.601,86	6.357.601,86
7 Desp. Autoriz. Res. Ag.	2.134.716,19	2.134.716,19	2.134.716,19
8 Juros Passivo Atuarial	28.371.000,00	28.371.000,00	-
10 Atualiz. Dep. Judiciais	7.339.747,13	-	7.339.747,13
Infrações Não Operacionais			
9 Recebimentos Escrow	135.191.120,86	135.191.120,86	-
Lucro Real Ajustado	99.222.992,37	91.883.245,24	(77.698.537,44)
Compensação de prejuízos	(29.766.897,71)	(27.564.973,57)	
Lucro Real Tributado	69.456.094,66	64.318.271,67	(77.698.537,44)
IRPJ (15%)	10.418.414,19	9.647.740,75	
Adicional (10%)	6.921.609,46	6.407.827,17	
IRPJ total	17.340.023,64	16.055.567,92	-
Saldo de BCN Anteriores	(82.682.654,40)	(82.682.654,40)	(82.682.654,40)
Prejuízo Operacional	(140.868.403,66)	(140.868.403,66)	(140.868.403,66)
Infrações Operacionais			
1 Prov. Cont. Trabalhistas	40.500.255,68	40.500.255,68	39.705.123,76
2 Prov. Cont. Cíveis	2.579.643,92	2.579.643,92	2.502.634,42
3 Prov. Perdas Tarif. Rec.	2.175.309,03	2.175.309,03	2.175.309,03
4 Despesas de Outras Prov.	3.189.772,66	3.189.772,66	3.189.772,66
5 Desc. Oper. Crédito	12.487.267,53	12.487.267,53	-
6 Desp. Rem. Interv. Terc.	6.357.601,86	6.357.601,86	6.357.601,86
7 Desp. Autoriz. Res. Ag.	2.134.716,19	2.134.716,19	2.134.716,19
8 Juros Passivo Atuarial	28.371.000,00	28.371.000,00	-
9 Recebimentos Escrow	135.191.120,86	135.191.120,86	-
10 Atualiz. Dep. Judiciais	7.339.747,13	-	7.339.747,13
Base de Cálculo Ajustada	99.458.031,20	92.118.284,07	(77.463.498,61)
Compensação de BCN	(29.837.409,36)	(27.635.485,22)	
BC da CSLL Tributada	69.620.621,84	64.482.798,85	(77.463.498,61)
CSLL (9%)	6.265.855,97	5.803.451,90	

Logo, o acolhimento do recurso de ofício não enseja o restabelecimento de qualquer crédito tributário exigido a título de IRPJ e CSLL, na medida em que foi acolhido parcialmente o recurso voluntário. O resultado do julgamento, assim, é a exoneração integral do crédito tributário principal de IRPJ e CSLL lançados no ano-calendário 2004, e

correspondentes multa de ofício proporcional, subsistindo apenas a redução parcial do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL até os valores acima demonstrados.

c. ***Efeitos da exigência na compensação de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas:***

Consoante relatado, a autoridade lançadora averiguou a repercussão da reversão para lucro do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa declarados no ano-calendário 2004. E, ao fazê-lo, identificou que a contribuinte, independentemente das infrações aqui constatadas, já havia excedido em R\$ 26.598.438,93 o saldo de bases negativas disponíveis para compensação em 2007, o qual quantificou em R\$ 245.667.275,83.

Assim, promoveu a exigência de CSLL sobre aquele excesso de R\$ 26.598.438,93, bem como sobre as compensações indevidas decorrentes da desconstituição da base de cálculo negativa originalmente declarada em 2004, de R\$ 140.868.403,66, e da utilização, neste lançamento, de bases negativas acumuladas em compensação, no montante de R\$ 29.637.409,36. A base de cálculo autuada em 2007 totalizou R\$ 197.304.251,95.

A autuada questionou não ter restado demonstrado o aproveitamento, em 2007, de bases negativas apuradas em 2004, e destacou a ausência de análise dos resultados tributáveis de 2005, 2006 e 2008, que entendeu indispensáveis para a exigência formalizada em 2007.

A autoridade julgadora de 1ª instância juntou aos autos os registros do *Sistema de Acompanhamento do Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário e da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI)*, e afastou os argumentos da autuada, na medida em que tal sistema registra dados alicerçados em informações prestadas pela própria contribuinte em suas *Declarações (DIRPJ e DIPJ)*, cujo conhecimento a contribuinte não poderia negar. Além disso, tendo em conta lançamentos formalizados em 2010, que alteraram a base de cálculo da CSLL em 2006, concluiu que a exoneração relativa às exclusões indevidas no valor de R\$ 7.339.747,13 não ensejaria CSLL a ser exonerada em 2007.

A recorrente reiterou os argumentos apresentados em impugnação, e questionou, também, o aperfeiçoamento promovido na decisão recorrida, em razão do cômputo de efeitos de lançamento formalizado após o presente.

Observa-se no Termo de Verificação Fiscal que a autoridade lançadora, de fato, não indica qual a origem da informação que lastreia a glosa parcial de compensação de bases negativas em 2007, no sentido de que a contribuinte somente disporia, antes do presente lançamento, de saldo acumulado de R\$ 245.667.275,83. É possível, sim, que a autoridade lançadora tenha feito uso das informações disponíveis nos sistemas informatizados da Receita Federal, mas é fundamental que esclareça ao contribuinte que assim procedeu, para permitir-lhe comparar seus registros fiscais com as transcrições que alimentam o SAPLI, e produzir sua defesa. Apenas indicar determinado saldo acumulado como justificativa para glosa de compensação, sem descrição de sua composição e sem o lastro documental correspondente, impõe a conclusão de que o lançamento não reunia motivação suficiente para sua formalização, e a conseqüente exclusão da glosa da compensação que excederia aquele saldo, no montante de R\$ 26.598.438,93.

Esclareça-se que, embora o SAPLI seja inicialmente alimentado com informações extraídas das DIPJ apresentadas pelos sujeitos passivos, existe a possibilidade de retificações destas apurações pelos próprios contribuintes e pela Fiscalização, bem como a utilização de prejuízos e bases negativas como redutores de dívidas fiscais em parcelamentos especiais. Assim, é fundamental que a autoridade lançadora dê conhecimento ao contribuinte da origem das informações das quais se valeu para concluir pela glosa de compensações e conseqüente falta de recolhimento de tributo.

Quanto à repercussão atribuída à reversão da base de cálculo negativa inicialmente declarada pela contribuinte em 2004, decorrente das infrações aqui constatadas, a inferência feita pela autoridade lançadora, no sentido de que seus efeitos deveriam ser reconhecidos no ano-calendário 2007, seria válida se neste período a contribuinte tivesse esgotado a utilização de bases de cálculo acumuladas em períodos anteriores. Todavia, o documento de fl. 838 demonstra que em tal período a compensação foi feita dentro de limite de 30% permitido pela legislação, indício de que a contribuinte poderia ainda dispor, em seus controles, de bases negativas acumuladas em períodos anteriores.

Diante deste contexto, é possível concluir que o lançamento formalizado em 2007 teve em conta, também, as informações disponíveis no SAPLI, indicativas de que as bases negativas de CSLL originalmente apuradas já eram insuficientes para a compensação promovida em 2007, e assim restariam ainda mais minoradas pela reversão promovida, em 2004, por meio da presente exigência. Desta forma, a deficiência acusatória inicialmente demonstrada neste item acaba por contaminar, também, a glosa de compensação das parcelas de R\$ 140.868.403,66 e R\$ 29.637.409,36.

Assim, em que pese a desconstituição parcial das infrações aqui imputadas à contribuinte já exigisse a reversão da glosa de R\$ 29.637.409,36, e a redução da glosa de R\$ 140.868.403,66 para R\$ 77.463.498,61, o contexto no qual se fez a acusação impede que até mesmo esta parcela da infração imputada no ano-calendário 2007 subsista.

Em conseqüência, desnecessário se mostra a apreciação do questionamento da recorrente quanto ao aperfeiçoamento promovido pela autoridade julgadora de 1ª instância, ao considerar, no recálculo da exigência, outro lançamento formalizado contra a contribuinte em 2010.

Em conclusão, pelas razões aqui expostas, a exigência de CSLL no ano-calendário 2007 deve ser integralmente cancelada, e assim ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

d. *Juros de Mora:*

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, as alegações da recorrente são rejeitadas com fundamento nas razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noíma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

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

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

*Súmula **CARFn**º 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.*

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Logo, neste ponto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Finalizando, por todo o exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário e DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, mas sem restabelecer o crédito tributário exonerado, em razão da repercussão das demais exonerações propostas neste voto.

Processo nº 16327.001397/2009-51
Acórdão n.º **1101-000.824**

S1-C1T1
Fl. 4.404

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Cuidamos da parcela de lançamentos respeitante às multas isoladas aplicadas, ao contribuinte, em decorrência do não recolhimento suficiente das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Como é de conhecimento de todos os que operam na esfera fiscal, os recolhimentos mensais estimados configuram mero adiantamento de numerário aos cofres públicos, com vistas à consecução do desiderato governamental de manutenção da homogeneidade da arrecadação, dentro do mesmo ano-calendário.

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL, anualmente apurados, são, nesse cenário, reputados complexivos, eis se aperfeiçoarem fictamente em um único átimo, identificado ao último dia do exercício fiscal. No momento em que se esgota o período de apuração anual, tem-se, pois, o efetivo deslinde das bases de cálculo pertinentes, com o desvelo do montante de exação a ser recolhido.

Em tal ocasião, deixam os recolhimentos antecipados de ter qualquer função, salvo no que se refere ao cotejamento de eventuais cifras a serem pagas (saldo positivo) ou a serem restituídas ou compensadas (saldo negativo). Noutras palavras, tão logo findo o exercício, há apenas de se aventar a cobrança do tributo complexivamente computado, deixando de ser importante eventual inadimplemento dos pagamentos mensais estimados.

Ora, se não pode ser cobrado qualquer valor estimado, é evidente que não se faz possível, da mesma maneira, imputar sanções pecuniárias derivadas do não pagamento tempestivo. Seria ilógico punir o sujeito passivo, por força da falta de antecipação de tributo, depois de já se ter certeza da inexistência de exação complexiva a ser quitada. A multa isolada ora lançada, pois, é incabível.

O entendimento ora exposto vigora, a pleno vapor, no seio da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais este colegiado, consoante se pode depreender das elucidativas ementas adiante transcritas:

“MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000, FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO, Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.”(Ac. n. 910100.112, 1ª Turma CSRF, de 11 de maio 2009)

Processo nº 16327.001397/2009-51
Acórdão n.º **1101-000.824**

S1-C1T1
Fl. 4.406

“MULTAISOLADA . ANOS-CALENDÁRIO DE 1997 A 2001. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre base estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base os valores apurados em procedimento fiscal para lançamento de IRPJ e CSLL.” (Ac. n. 910100.196,1ª Turma de CSRF, 27 de julho de 2009).

Imperioso, pois, o cancelamento das penas isoladas lançadas.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Conselheiro