



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001397/2009-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.144 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se prestam ao conhecimento de Recurso Especial julgados indicados como paradigmas que tenham sido exarados diante de arcabouço normativo diverso do analisado pelo Colegiado *a quo* nos autos sob análise (paradigmas anacrônicos) e tratem de situações fáticas distintas daquelas contidas no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob (relatora), que votou por conhecer parcialmente do recurso apenas em relação às matérias “a.1) Juros Sobre Passivo Atuarial”, “a.2) Nulidade por Vício Formal, exclusivamente quanto à infração de Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da CSLL, para o ano-calendário de 2007” e “a.3) Preclusão, e as conselheiras Edeli Pereira Bessa e Livia De Carli Germano, que votaram por conhecer parcialmente em menor extensão, apenas em relação à matéria a.2)”. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.144 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.001397/2009-51

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 4.565 a 4.584), interposto em face da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara/1ª Seção do CARF, no acórdão nº. 1101-000.824 (e-fls. 4.587 a 4.683) que, na sessão de 06 de novembro de 2012, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte.

O processo cuida de autos de infração atinentes ao ano-calendário de 2004, relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor principal de R\$ 17.340.023,65, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com principal de R\$ 6.265.855,96, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75% e, ainda, à multa isolada – IRPJ, no valor principal de R\$ 15.210.596,00, (Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 845 a 894 e autos de infração de e-fls. 896 a 913). Ainda, a partir do lançamento efetuado para o ano-calendário de 2004, constatou-se a compensação indevida de Base de Cálculo Negativa de CSLL para o ano-calendário de 2007, resultando em lançamento adicional de CSLL para o referido ano-calendário de R\$ 17.757.382,67 e multa isolada – CSLL de R\$ 5.486.277,50 (aqui, também valores de principal lançado).

Após cientificado do lançamento em 22.12.2009 (cf. e-fls. 912 e 923), o autuado apresentou impugnação de e-fls. 929 a 1.006 e anexos de e-fls. 1.007 a 1.370, daí resultando o Acórdão da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 1.384 a 1.457 – Acórdão DRJ/SP1 16-26.395.

A partir do julgamento de 1ª instância (inclusive), o trâmite processual até a prolação do Acórdão recorrido é perfeitamente relatado pelo relator *a quo*, cujo excerto de Relatório aqui se adota, limitando-se, todavia, aqui, aos itens de interesse ao presente caso (itens 1,2, 5, 8 e 11, “c” do relatório, conforme se verá a seguir), *verbis*:

(...)

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;

(...)

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

(...)

8. JUROS SOBRE PASSIVO ATUARIAL: valor tributável de R\$ 28.371.000,00, mantido integralmente;

(...)

11. DECORRÊNCIAS:

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.

(...)

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 medida 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 8.1.9.99.006-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 nºs 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 FINECAFI, 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 nº 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 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, 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 representam 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 8.1.9.99.006- 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 nºs 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 7.1.9.90.998, 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 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 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.

(...)

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 8.1.9.52.108 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 8.1.9.52.005 com o da subconta 8.1.9.52.108;

- 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 8.1.9.52.005, 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 arrazoadado 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 argúi, 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. 1.408/1.418) 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 8.1.9.52.005 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 argüir 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).

(...)

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 8.1.9.99.006 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 nºs 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 consequente "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 ex-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.*

(...)

11. DECORRÊNCIAS

(...)

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 pelo agente fiscal 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 16643.000055/201074 e P.A. nº 16643.000144/201011), 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 16643.000055/201074 e 16643.000144/201011–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 nºs 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. (...)”

Diante de tal cenário, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara deste CARF proferiu o já citado acórdão recorrido de nº. 1101-000.824 (fls. 4.587 a 4.683), cuja ementa e decisão abaixo se transcrevem:

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 Shigueo 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 Shigueo Takata em ambas as sessões.

Cientificada a Fazenda Nacional em 11.02.2014 (e-fl. 4.561), interpôs, em 13.02.2014 (e-fl. 4.563), recurso especial de e-fls. 4.564 a 4.584, onde alegou, em breve síntese:

a) Quanto ao item 5 do Relatório do recorrido - Perdas em Operações de Crédito:

- Alega que, contrariamente ao recorrido, no âmbito do Acórdão do então 1.º Conselho de Contribuintes n.º 103-08.218 (1.º Paradigma), se concluiu que o perdão de dívida é ato de liberalidade do contribuinte, não se configurando como indispensável às transações da empresa. Entende que, ao conceder desconto aos seus devedores, a Recorrida agiu com liberalidade e não pode querer impor as consequências desse ato a terceiro, no caso a Fazenda Pública.

- Ainda, cita que no âmbito do Acórdão CARF n.º 101-95.385 (2.º Paradigma), se concluiu que a dedutibilidade da perda no recebimento de créditos depende do cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 340, §1º, "c" do RIR/99 (artigo 9º da Lei 9.430/96), segundo o qual a dedução de valores vencidos há mais de um ano, depende, necessariamente, de instauração de procedimento judicial para o seu recebimento. Ali, em processo de cobrança também de IRPJ, negou-se provimento ao recurso voluntário e manteve-se a glosa da dedução, em razão do não cumprimento dos requisitos do artigo 340, §1º RIR/99 (artigo 9º da Lei 9.430/96). Diversamente, no caso em apreço, o contribuinte não instaurou procedimento judicial para reaver o crédito vencido. Em vez disso, renunciou ao pagamento do crédito e contabilizou a perda para fins de apuração do lucro real. Entende, assim, caracterizada a divergência interpretativa.

- Quanto ao mérito do recurso quanto à matéria, entende que descontos concedidos espontaneamente pela Recorrida não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, vez que essa hipótese não está contemplada no rol taxativo do art. 9º da Lei nº 9.430/96.

- Entende descabido o entendimento de que o art. 299 do RIR/99 regula o presente caso. *Data venia*, os conceitos de perda e de despesa operacional possuem peculiaridades que não permitem que sejam confundidos. A despesa operacional é o desembolso necessário à atividade da empresa. Trata-se de uma atividade planejada, um dispêndio realizado com vistas à obtenção de receitas que o compensem. Nos termos do artigo 299 do RIR/99, para que um dispêndio seja considerado despesa operacional e, portanto, dedutível, ele deve atender a certos requisitos, como efetividade, necessidade e normalidade no contexto das transações do contribuinte.

- Alega que a despesa em questão não pode ser considerada como necessária, pois o contribuinte não adotou qualquer medida administrativa ou judicial de cobrança. A perda, por sua vez, tem sua origem em uma situação anormal e alheia à vontade da pessoa jurídica, que acarreta diminuição em seu patrimônio sem qualquer expectativa de receita, tal como entende ser o caso do inadimplemento, pelo devedor, de sua obrigação, que se trata, assim efetivamente, de uma perda reconhecida no recebimento de créditos, e não de uma despesa operacional.

- Argumenta que, em se tratando de perda decorrente do não recebimento de um crédito, a única disciplina prevista na legislação para sua dedução na determinação do lucro real é a do artigo 9º da Lei nº 9.430/96. Ainda que se pudesse considerar as perdas de que cuida o presente lançamento como despesas operacionais, a aplicação do artigo 299 do RIR/99 só teria lugar se não houvesse esta norma, especial, regendo a matéria de forma particularizada. É a prevalência da norma especial sobre a geral.

- As despesas com propaganda, por exemplo, têm regras próprias para a dedutibilidade (RIR/99 art. 366), assim como as despesas com brindes, que são indedutíveis por vedação legal explícita (inciso VII do art. 13 da Lei nº 9.249/95). Da mesma forma, na hipótese de não recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, a Lei estabeleceu regras específicas para fins de dedução desta "despesa".

- Em termos gerenciais, o contribuinte tem total liberdade para tratar as suas perdas de acordo com seu entendimento e critério. No caso, entendeu ser economicamente vantajoso conceder descontos aos seus devedores sem recorrer aos meios judiciais. Este expediente, entretanto, não foi previsto no rol taxativo da Lei nº. 9.430/96, como autorizador do registro imediato da perda. Logo, o contribuinte poderia reconhecer tal perda contabilmente, porem não poderia considerá-la para fins fiscais. Nesta esfera, a dedução dessa despesa somente poderia ser feita após 5 anos do vencimento dos débitos em questão, não no ano-calendário de 2004.

- Ou seja, verifica-se que o ato de perdão, parcial ou total, da dívida pelo credor não foi contemplado na Lei como hipótese ensejadora de dedução, seja nos termos do art. 9º. da Lei nº. 9.430/96, seja no regime das deduções de despesas operacionais. Portanto, está correto o lançamento.

b) Quanto ao item 8 do Relatório do recorrido - Juros sobre Passivo

Atuarial:

- Defende a ocorrência de divergência interpretativa, alegando que, no âmbito do Acórdão do então 1º. Conselho de Contribuintes de nº. 101-93.101, se entendeu que, contrariamente ao decidido pelo Colegiado *a quo*, não são dedutíveis, por falta de previsão legal expressa, os valores provisionados para fazer face a desembolsos futuros com plano de complementação de aposentadoria e pensões, suportados pela pessoa jurídica, a favor de seus empregados.

- Quanto ao mérito do recurso, cita o art. 13 e o art. 361, §1º., ambos do RIR/1999, para alegar que, no intuito de comprovar a despesa lançada na contabilidade, a empresa acabou apresentando um único parecer técnico, objeto de análise pela fiscalização. Uma leitura do documento permitiu concluir que os valores contabilizados, na verdade, tinham a natureza de provisão. Fazendo uma análise dos demonstrativos apresentados, a fiscalização verificou que o valor de R\$ 28.371.000,00 faz parte do total provisionado, pelo que tem a natureza jurídica de provisão para planos de aposentadoria.

- E, em se tratando de provisões, já foi revelado acima que somente algumas são passíveis de dedução (art. 335 do RIR/1999: *"Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto"*). O caso dos autos não se enquadra em nenhuma delas. Entende que cabe ao contribuinte o ônus da prova de que a provisão se constituiu em despesa. Se ele não o fez, não há como impedir o lançamento.

- Quanto ao argumento do autuado de que se tratava de obrigação constante do edital de aquisição do Banco Meridional do Brasil S/A., assim, não havendo como se negar a sua efetividade (não se tratando, assim, de mera provisão), entende 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. Tal matéria foge do âmbito do direito administrativo, é tratada pela legislação tributária. Ao analisar os documentos apresentados pela própria empresa, a fiscalização constatou que não se estava diante de valores destinados ao aporte em fundo de previdência, mas sim provisões destinadas à manutenção do equilíbrio atuarial do plano. Ainda que fosse possível admitir que o montante de R\$ 28.371.000,00 foi transferido aos fundos e configurou uma despesa efetiva, a dedutibilidade não é integral e automática. Como visto acima, existem normas que regulam a matéria.

- De início, o artigo 361, § 1º. do RIR/99 traz um limite para dedução, que é de vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da

empresa, vinculados ao referido plano. Outrossim, não se pode olvidar que as regras sobre a dedução de valores destinados manutenção de planos de previdência complementar falam sempre em custeio de benefícios para empregados e dirigentes da empresa. Nos autos, ao contrário, os valores foram destinados a custear benefícios de ex-funcionários dos bancos sucedidos. Por conseguinte, é uma hipótese que foge da hipótese prevista no artigo 13, inciso V da Lei 9.249/95, caindo na regra geral do art. 299 do RIR/99.

- Assim, alega que a despesa operacional é o desembolso necessário à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora. Trata-se de uma atividade planejada, um dispêndio realizado com vistas à obtenção de receitas que o compensem. No caso, a despesa, apesar de ser obrigatória, pois decorre de cláusula do contrato administrativo, não é necessária ou normal à atividade da empresa.

- 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. Aliás, em se tratando de ex-funcionários, que sequer estão em atividade, não possível admitir que o dispêndio é indispensável ou útil para o desenvolvimento das operações do Santander. Portanto, se for possível admitir a ocorrência de despesa, de forma alguma ela pode ser considerada operacional.

- Defende, assim, a manutenção do lançamento.

c) Quanto aos itens 5, 8 e 11, “c” do Relatório do recorrido: Nulidade por vício formal

- Entende que o recorrido, ao cancelar o lançamento quanto aos itens supra e não anulá-lo por vício formal, divergiu do entendimento manifestado no âmbito do Acórdão CARF nº. 3201-00.248 e do Acórdão do então 3º. Conselho de Contribuintes nº. 203-09.332.

- Quanto ao mérito, cita os arts. 10 e 11 do PAF e o art. 142, do CTN, para defender que deficiência da motivação fática do lançamento é causa de anulação por vício formal e não de cancelamento, vez que foi preterida a determinação estabelecida em lei. A propósito, cita que a jurisprudência do CARF é farta em decisões que anulam o auto de infração por vício de forma, em razão da falta de preenchimento de alguns dos requisitos estipulados nos dispositivos mencionados.

- Assim, caso negado provimento ao recurso quanto aos itens 5 e 8 recorridos e, ainda quanto ao item 11, “c”, entende que o Acórdão recorrido mostra-se equivocado, pois o vício apontado pelo Relator acarreta a anulação por vício formal dos itens 5, 8 e 11, “c” do relatório e não o seu cancelamento.

d) Quanto aos itens 1 e 2 do Relatório: Preclusão

- Quanto aos itens 1 e 2 do relatório, cita que, contrariamente ao recorrido, que lhes deu provimento com base em documento juntado a destempo, a análise do paradigma (Acórdão do então 2º. Conselho de Contribuintes nº. 201-77.370) indica que a instrução processual é concentrada na fase da impugnação, considerando-se precluso o direito de juntar documentos quando o sujeito passivo não requerer em primeira instância e nem apresentar uma das justificativas legais para tanto.

- Quanto ao mérito, cita o art. 16, §§ 4º. e 5º. do Decreto nº. 70.235, de 1972, para defender que não se caracterizou, quanto aos itens, nenhum dos motivos excepcionais previstos

nos dispositivos para justificar a aceitação de juntada de documento após a fase impugnatória inicial. Verificada a preclusão, incabível a juntada posterior de documentos.

- Entende que a apresentação de novos documentos pelo sujeito passivo em sede recursal, sem amparo na legislação processual administrativa, implica em supressão de instância. Alega que o princípio da verdade real não pode ser invocado como socorro para admitir que processo sofra inversão na ordem lógica de seus atos, o que tolhe a competência das autoridades administrativas de julgamento.

- Cita que a aplicação do referido princípio foi devidamente regulada pela lei, e deve ser observada, sob pena de esse princípio aniquilar outro, o do devido processo legal. A determinação legal de vedação de juntada de novos documentos tem por fito a preservação das instâncias de julgamento, na medida em que a juntada posterior de documentos implica na supressão de sua análise pelo órgão de julgamento inferior.

- Se acaso for acatada a juntada posterior de documentos, o processo deve ser remetido à instância inferior para apreciação, de modo que seja preservada sua atribuição e autoridade. Desse modo, deve ser reformada a decisão recorrida, vez que proferida com base em documentação juntada a destempo e de modo injustificado.

e) Quanto ao item 11 “a” do Relatório: Multas isoladas

O recurso teve, na forma a seguir detalhada, seu seguimento definitivamente negado quanto ao tema. Daí, optou-se por brevidade, por não relatar aqui a argumentação fazendária quanto à matéria, visto não mais compor a presente lide.

Mais especificamente, o recurso especial fazendário foi objeto do despacho de admissibilidade de e-fls. 4.684 a 4.694, que lhe deu seguimento parcial, para apreciação das seguintes matérias acima delineadas: 1º.) descontos em operações de crédito (item 5 do Relatório do recorrido); 2º.) juros sobre passivo atuarial (item 8 do Relatório do recorrido; 3º.) da nulidade por vício formal (para os itens 5,8 e 11, “c” do recorrido); e 4º.) preclusão (itens 1 e 2 do Relatório do recorrido).

Negou-se, assim, seguimento ao tema: das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.(item 11, “a” do recorrido).

A negativa de seguimento parcial quanto a seu recurso especial, foi questionada, pela PGFN, através de Agravo tempestivo de e-fls. 4.701/4.702, o qual, todavia, restou rejeitado, na forma de Despacho de e-fls. 4.704 a 4.707. Definitivamente rejeitado o recurso fazendário quanto ao tema de multas isoladas, como anteriormente mencionado.

Por seu turno, o contribuinte, uma vez cientificado do acórdão recorrido, do recurso especial da PGFN e de sua admissibilidade parcial em 04.04.2017 (e-fl. 4.736), apresentou inicialmente, em 07.04.2017 (e-fl. 4.738), embargos de declaração de e-fls. 4.739 a 4.754, onde alegava: a) Quanto ao item provisões para contingências trabalhistas, cíveis e perdas no recebimento de tarifas a receber: omissão com relação ao pedido de diligência pleiteado pelo embargante; b) quanto ao item despesas operacionais/outras provisões: obscuridade com relação à análise sobre a natureza das despesas; c) Quanto ao item despesas com remuneração de interveniência de terceiros: obscuridade quanto à análise dos documentos comprobatórios e esclarecimentos apresentados nos autos do processo; d) Quanto ao item despesas autorizadas para resultados das agências: omissão com relação à fundamentação da decisão e à alegação de que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte; e) Quanto ao item outras

exclusões/atualizações de depósitos judiciais: omissão com relação à legislação aplicável à matéria e f) Necessidade de correção de inexatidões materiais decorrentes de lapso manifesto.

Apresentou, ainda, em 18.04.2017 (e-fl. 4865), contrarrazões ao pleito fazendário (e-fls. 4866 a 4914 e anexos de e-fls. 4915 a 4953), alegando:

a) Após breve descrição dos fatos e de todo o trâmite processual até a interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional, preliminarmente pugna pelo não conhecimento do recurso quanto ao tema Perdas em Operações de Crédito (item 5 do Relatório do recorrido). Aqui, uma vez que o exame de admissibilidade se deu tão somente com base no 1º. Paradigma (Acórdão CARF nº. 103-08.218), somente contra este se insurge. Entende, a propósito, que o paradigma não se presta a demonstrar a divergência interpretativa por ter sido emitido muito antes da promulgação da Lei nº. 9.430, de 1996, tratando-se ali da indedutibilidade de perdão de dívida com fulcro no art. 191 do RIR/80. Desta forma, entende impossível a demonstração da legislação interpretada de forma divergente, uma vez que na época em que o paradigma foi exarado sequer existia a Lei nº. 9.430, de 1996, que é a legislação questionada que foi analisada pelo recorrido. Aponta, ainda, dissimilitude fática, pelo fato de, no caso paradigmático, se estar a tratar de perdão de dívida por empresa de transportes a empresa ligada e não de descontos de renegociação de créditos concedidos por instituição financeira. Rejeita, assim, a indicação e aceitação do Acórdão 103-08.218 como paradigma capaz de caracterizar a divergência alegada quanto à matéria.

b) A seguir, defende a ausência de similitude fática entre o presente caso e os Acórdãos paradigmas apontados, agora quanto à matéria de Nulidade por Vício Formal (itens 5, 8 e 11, “c” do Relatório do recorrido). Rejeita que o fundamento do recorrido para fins de cancelamento da infração tenha sido a deficiência na descrição dos fatos pela Autoridade Fiscal, mas, sim, uma falta de aprofundamento e análise adequada de documentos e provas. Rejeita o entendimento do Despacho de admissibilidade de e-fls. 4.684 a 4.694, no sentido que se deva, para fins de conhecimento do recurso, se abstrair das diferenças de situações fáticas entre recorrido e paradigmas. Ressalta que o primeiro paradigma (Acórdão CARF nº. 3201-00.248) versa sobre a ausência de documentação idônea a suportar o correto valor tributável e que o segundo paradigma (Acórdão nº. 203-09.332) diz respeito à falta de vinculação da norma jurídica com a descrição dos fatos que originaram o lançamento, ou seja, trata-se, nos paradigmas, de erros nos lançamentos fiscais, que não se confundem com a falta de aprofundamento e análise adequada quanto a documentos e provas, caracterizadas no presente caso. Cita, ainda, que a recorrente não se preocupou em demonstrar a divergência interpretativa suscitada. Assim, pugna pelo não conhecimento do recurso também quanto à matéria de Nulidade por Vício Formal.

c) Passa, então, a deduzir razões para que se negue provimento do recursos, assim resumidas:

c.1) Quanto ao item de Perdas em Operações de Crédito (item 5 do Relatório do recorrido), entende que foi aplicado, pelo recorrido, o melhor entendimento ao presente caso, defendendo a aplicabilidade, aos descontos concedidos em renegociação de dívidas por instituição financeira, o art. 299 do RIR/99, bem como a normalidade, usualidade e necessidade de tais despesas frente às atividades da autuada. Cita jurisprudência e excerto de voto vencedor, oriundos deste CARF, que sustentariam tal posicionamento. Faz notar também que, ainda que se aceda aos argumentos da PGFN, no sentido de aplicabilidade dos arts. 9º. a 12 da Lei nº. 9.430, de 1996, à situação em tela, a ausência de provas e apuração da fiscalização quanto ao cumprimento ou não dos requisitos estabelecidos nestes dispositivos (sem possibilidade de

aperfeiçoamento da exigência a esta altura), faria com que seu acolhimento fosse inócuo, mantendo-se, assim, o cancelamento do auto quanto à infração.

c.2) Quanto ao item Juros sobre o Passivo Atuarial (item 8 do Relatório do recorrido), reprisa que a autuação foi cancelada pelo Colegiado *a quo* por se estar diante de acusação fiscal deficiente, daí também restando inócua a aceitação de argumentação da recorrente quanto a este tema. Rejeita, aqui, de forma genérica e sem aprofundamento, que se confundam as situações recorrida e paradigmática, para, ao final, defender que: I) a natureza jurídica dos juros questionados é a mesma do principal (passivo atuarial) e II) inexistente incerteza quanto aos pagamentos dos juros sobre passivo atuarial, oferecendo aqui objeções à utilização do documento de e-fls. 478 a 484, inclusive sem investigação à luz das normas contábeis aplicáveis às instituições financeiras. Entende não se estar, aqui, diante de provisão, mas sim de obrigação legal, onde não há qualquer incerteza, citando aqui a Deliberação CVM n.º. 489, de 2005, e a NPC n.º. 22, em seu item 6. Alega que tal obrigação legal dá origem a despesa integralmente dedutível, na forma prevista pelo art. 299 do RIR/99, cujos requisitos se encontram obedecidos pela rubrica sob análise.

c.3) Quanto ao item Nulidade por Vício Formal (quanto às infrações constantes dos itens 5, 8 e 11, “c” do recorrido), ressalta que o lançamento foi considerado nulo pela falta de aprofundamento e análise adequada, pela autoridade fiscal, dos documentos e provas coligidos aos autos, tratando-se, assim, de vício no próprio lançamento, no objeto do lançamento, ou seja, de vício material, em razão da ausência de pressupostos de fato e de direito para o lançamento, citando jurisprudência do CARF acerca do tema que concordaria com tal posicionamento.

c.4) Quanto ao item recorrido referente à Preclusão (para as infrações de Contingências Cíveis e Trabalhistas – itens 1 e 2 do Relatório do recorrido), defende a possibilidade de juntada de provas em sede de Recurso Voluntário, ou seja, após a impugnação, em observância ao princípio da verdade material, citando novamente jurisprudência do CARF neste sentido.

c.5) Derradeiramente, ressalta a impossibilidade de reexame de provas pela CSRF, com fulcro no decidido no âmbito do Acórdão CSRF n.º. 04-00.999.

Requeru, assim, o não conhecimento do recurso especial e, subsidiariamente, caso o pleito fazendário seja conhecido, que lhe seja negado provimento.

Os embargos de iniciativa do contribuinte restaram parcialmente admitidos, na forma de Despacho de e-fls. 4.959 a 4.971, exclusivamente quanto à existência de lapso manifesto, decorrente do descompasso entre a numeração dos 11 itens da autuação fiscal, mencionados no relatório da decisão embargada, e a parte dispositiva do julgado.

A seguir, o contribuinte, protocolizou, em 29.05.2017 (e-fl. 4.982), recurso especial de sua iniciativa de e-fls. 4.983 a 5.015 e anexos de e-fls 5.019 a 5.273.

Sobreveio, então, o Acórdão de Embargos CARF n.º. 1301-02.929, de 10.04.2018 (e-fls. 5.274 a 5.278), corrigindo o lapso manifesto anteriormente mencionado, de ementa e decisão que se segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. INEXATIDÕES MATERIAIS. CABIMENTO.

Cabem embargos declaratórios para corrigir inexatidões materiais, relacionadas ao dispositivo do acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para corrigir inexatidões materiais na redação do dispositivo do Acórdão nº 1101-000.824, nos termos do voto do relator.

Cientificados acerca do Acórdão de Embargos a PGFN em 25.06.2018 (e-fl. 5.280, sem manifestação adicional) e o contribuinte em 10.08.2018 (e-fl. 5.295), este último protocolizou, em 24.08.2018 (e-fl. 5.297), novo recurso especial de e-fls. 5.298 a 5.330 e anexos de e-fls. 5.334 a 5.575, que teve seu seguimento negado, consoante despacho de admissibilidade de fls. 5.578 a 5.586.

Cientificado da negativa de seguimento em 24.01.2019 (e-fl. 5.590), o contribuinte interpôs, em 29.01.2019 (e-fl. 5.593), agravo de e-fls. 5.594 a 5.623 e anexos de e-fls. 5.627 a 5.638, rejeitado na forma de despacho de e-fls. 5.641 a 5.653. Negado seguimento de forma definitiva ao recurso especial do contribuinte, opta-se por não relatá-lo em detalhes, por questões de brevidade e pela inexistência de interesse processual no referido pleito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora

Conhecimento

Assim dispõem os arts. 68 e 79 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015:

“Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.(grifou-se)

(...)

Art. 79. O Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)”

No caso sob análise, na forma já anteriormente relatada, a Fazenda Nacional tomou ciência da decisão recorrida em 11.02.2014 (e-fl. 4.561), tendo interposto, em 13.02.2014 (e-fl. 4.563), recurso especial de e-fls. 4.564 a 4.584, restando, assim, respeitado o prazo de 15 dias estabelecido no art. 68 do Anexo II do RICARF. Portanto, reconhece-se a tempestividade do pleito fazendário.

Os temas serão tratados na ordem em que abordados no pleito recursal.

Quanto às Perdas em Operações de Crédito (item 5 do Relatório)

Antes de adentrar a análise de obediência aos requisitos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015, necessário, quanto ao tema de Perdas em Operações de Crédito, que se teça considerações adicionais acerca da possibilidade de a decisão recorrida e/ou do paradigma aceito como caracterizador da divergência interpretativa (Acórdão nº. 103-08.218) contrariarem entendimento sumulado.

A propósito, refiro-me aqui à aprovação, em 03.09.2019, da Súmula CARF n.º 139, que regra o exato tema objeto do recurso especial da Fazenda Nacional, *verbis*:

Súmula CARF n.º 139

Os descontos e abatimentos, concedidos por instituição financeira na renegociação de créditos com seus clientes, constituem despesas operacionais dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não se aplicando a essa circunstância as disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996.

Acórdãos Precedentes: 9101-002.717, 1301-002.011, 1103-000.668, 1402-002.413 e 1401-002.833.

Ainda, cumpre retomar aqui o que dispõe aquele mesmo art. 67 do Anexo II do RICARF, especificamente em seus §§3º e 12, III, *verbis*:

Anexo II do RICARF

Art. 67 (...)

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, **ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. (grifou-se)**

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

(...)”

Em que pese o regramento recente da matéria pela citada Súmula CARF n.º 139, noto que:

a) A decisão recorrida, prolatada antes da edição da referida Súmula, não adotou o entendimento por esta esposado, concluindo, em linha com a autoridade julgadora de 1ª. instância, pela necessária subsunção dos descontos na renegociação de operações de crédito, ali sob análise, aos ditames dos arts. 9º. a 12 da Lei n.º. 9.430, de 1996, daí, inclusive, decorrendo a decisão de dar provimento ao recurso voluntário em detrimento da declaração de nulidade da decisão de 1ª. instância, com fulcro no art. 59, §3º. do Decreto n.º. 70.235, de 1972 (PAF), *verbis* (e-fls. 4.637 a 4.640):

“(…)

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:

(...)

Como consequência 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. (grifou-se)

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 consequência.

§ 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. (grifou-se)

Em consequência, 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.

(...)”

b) Descarta-se assim, se estar diante da hipótese prevista no art. 67, §3º., do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015.

c) Ainda, noto que, na data da interposição do recurso especial sob análise, a referida Súmula CARF nº. 139 ainda não havia sido editada, daí não havendo que se falar em violação ao disposto no art. 67, §12 do Anexo II do RICARF pelo paradigma para o qual, no exame de admissibilidade, se caracterizou divergência interpretativa (Acórdão 103-08.218), ainda que se reconheça a existência de posicionamentos opostos entre este paradigma e a Súmula, mais especificamente quanto à necessidade das despesas (ou perdas) decorrentes de renegociação de créditos aqui analisadas.

d) Ressalta-se, também, que o paradigma citado (Acórdão nº. 103-08.218) no exame de admissibilidade é de Colegiado diferente do que exarou o Acórdão recorrido e não se encontra reformado, não foi proferido por Turma Extraordinária e não contraria as demais hipóteses constantes do art. 67, §12, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015, com a redação das Portarias MF nºs. 152, de 2016, e 329, de 2017. A reprodução da ementa no corpo do Recurso Especial foi realizada consoante o permitido pelo art. 67, §11, do citado Anexo II do RICARF.

e) Todavia, ainda que superadas os óbices de natureza formal supra, agora mais especificamente quanto à caracterização de divergência interpretativa recorrido-paradigma, entendo que é de se aceder à objeção do contribuinte ao conhecimento do recurso, levantada em sede de contrarrazões, no sentido de se tratar o Acórdão 103-08.218 de paradigma exarado à luz de arcabouço normativo anterior à edição da Lei nº. 9.430, de 1996, regra já existente à época da contabilização das perdas aqui em litúgio. Reprise-se, a propósito, que o Acórdão em questão, de nº. 103-08.218, foi exarado em 28.01.88.

f) Mais detalhadamente, entendo que, em que pese a similitude entre os arts. 191 do RIR/80 então vigente e o art. 299 do RIR/99, incabível que se assuma, hipoteticamente que, quando da realização do teste de aderência para fins de caracterização de divergência, o Colegiado paradigmático, afastaria a aplicação dos arts. 9º. a 12 da Lei nº. 9.430, de 1996, em detrimento do teor do art. 299 do RIR/99 (art. 191 do RIR/80), visto que se tratava de discussão impossível de ser travada à época de prolação do Acórdão paradigmático (visto inexistir, repita-se, àquela época a Lei nº. 9.430, de 1996).

g) Trata-se, assim, em meu entendimento, o Acórdão nº. 103-08.218, de caso nítido de paradigma anacrônico, exarado sob arcabouço normativo diverso, não havendo, desta forma, que se falar em possibilidade de caracterização de divergência interpretativa com base no referido *decisum*.

h) Por fim, acede-se aqui às considerações do exame de admissibilidade de e-fls. 4.684 a 4.694, quanto à impossibilidade de se caracterizar a divergência interpretativa com fulcro no outro (segundo) paradigma indicado (Acórdão n.º. 101-95.385), dada a dissimilitude fática ali observada em relação ao recorrido.

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial do Procurador quanto ao tema de Perdas em Operações de Crédito (item 05 do Relatório).

Quanto aos Juros sobre Passivo Atuarial (item 8 do Relatório do recorrido)

Ressalta-se, inicialmente, que o paradigma indicado quanto à matéria (Acórdão n.º. 101-93.101) é de Colegiado diferente do que exarou o Acórdão recorrido e não se encontra reformado, não foi proferido por Turma Extraordinária e não contraria as demais hipóteses constantes do art. 67, §12, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 2015, com a redação das Portarias MF n.ºs. 152, de 2016, e 329, de 2017. A reprodução da ementa no corpo do Recurso Especial foi realizada consoante o permitido pelo art. 67, §11, do citado Anexo II do RICARF.

Ainda, mais especificamente quanto à caracterização de divergência interpretativa recorrido-paradigma, concordo com o disposto pelo Despacho de Admissibilidade e entendo caracterizada a divergência com fulcro no referido paradigma.

O que se nota é que enquanto o recorrido entendeu como necessária uma argumentação mais elaborada e/ou um aprofundamento da análise, através de novos fundamentos fáticos ou jurídicos, quanto à dedução glosada de juros sobre passivo atuarial em questão, já o Colegiado paradigmático se convenceu da suficiência da argumentação de se tratarem os referidos juros de provisão indedutível, em linha com o argumentado pela autoridade fiscal no presente feito e aquiesceu, ali, àquela argumentação.

Ainda, não houve objeção específica ofertada em sede de contrarrazões pela autuada ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria, além de uma mera frase genérica no sentido de haver dissimilitude fática entre recorrido e paradigma (e-fl. 4.899).

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial do Procurador quanto ao tema de Juros sobre Passivo Atuarial (item 08 do Relatório).

• **Quanto à nulidade por vício formal (itens 5, 8 e 11, “c” do Relatório do recorrido)**

Também aqui, os paradigmas indicados e analisados no Despacho de admissibilidade de e-fls. 4.684 a 4.694 (Acórdão CARF n.º. 3201-00.248 e Acórdão 203-09.332, do então 2º. Conselho de Contribuintes), são de Colegiados diferentes do que exarou o Acórdão recorrido e não se encontram reformados, não foram proferidos por Turma Extraordinária e não contrariam as demais hipóteses constantes do art. 67, §12, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 343, de 2015, com a redação das Portarias MF n.ºs. 152, de 2016, e 329, de 2017. A reprodução das ementas no corpo do Recurso Especial foi novamente realizada consoante o permitido pelo art. 67, §11, do citado Anexo II do RICARF.

Analisa-se aqui, assim, a ocorrência de divergência interpretativa para fins de conhecimento recursal.

Para fins de tal análise, adota-se, aqui, todavia, linha diversa daquela do exame de admissibilidade, por se entender que, por se estar diante de **motivações diversas para o**

cancelamento de cada uma das três infrações no âmbito dos presentes autos (repita-se, constantes dos itens 5, 8 e 11, “c” do Relatório do recorrido) a divergência suscitada entre Colegiado recorrido e paradigmático, no que diz respeito à declaração de nulidade formal, em detrimento do cancelamento decidido pelo Colegiado *a quo*, também só pode ser caracterizada infração a infração.

- ***Conhecimento da matéria Nulidade por Vício Formal para a infração de Perdas de Operações de Crédito (item 5 do Relatório do recorrido) e para os juros sobre passivo atuarial (item 8 do Relatório recorrido)***

Na forma anteriormente relatada no âmbito do presente voto, decorreu a nulidade declarada, quanto ao item, da aplicação expressa, pelo Colegiado *a quo*, do disposto no art. 59, §3º., do Decreto nº. 70.235, de 1972, *verbis*:

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É o que se depreende, de forma expressa, do trecho da decisão recorrida de e-fls. 4.637 a 4.640, já reproduzido no item 2.1 “a” do presente voto, onde é apontada, ainda, a rejeição da tese adotada pela autoridade fiscal, adotando-se tese (critério) jurídica(o) divers(a)o, alinhado com o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª. instância, decorrendo desta dissonância de critério jurídico entre autuante e autoridade julgadora de 1ª. instância a nulidade da decisão ali recorrida, não declarada, todavia, por força do dispositivo supra.

Ainda ressaltou-se ser insanável àquela altura a impropriedade da acusação fiscal, através do aperfeiçoamento da exigência. Veja-se uma vez mais o recorrido às e-fls. 4.637 a 4.640, *expressis verbis*:

(...)

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.

(...)

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:

(...)

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. (grifou-se)

Em consequência, 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.

(...)” (grifou-se)

No âmbito dos paradigmas, por sua vez, a situação em nada se assemelha à situação recorrida supra, uma vez que se trata:

a) No âmbito do Acórdão 3201-00.248:

a.1) Não há discussão sobre a hipótese de incidência aplicável, mas tão somente acerca da correta apuração do valor tributável ali delineado (decorrente de importação fraudulenta por interposta pessoa, daí resultando multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas), bem como da existência de suporte probatório adequado pela autoridade fiscal para aplicação da penalidade, repita-se, sendo ali, incontroversa a hipótese de incidência aplicável, bem como a ocorrência do respectivo fato gerador.

a.2) Trava-se, ali, assim, discussão acerca do veículo introdutor (do lançamento, enquanto norma concreta e geral) e não, como no Acórdão recorrido, da norma introduzida que refletiria a adequação da regra-matriz de incidência (norma geral e abstrata) à situação fática ali presente de forma a, ao final, se atingir norma dotada de concretude e individualidade (norma introduzida, individual e concreta).

a.3) Não há, ainda, qualquer discussão sobre aperfeiçoamento de exigência realizada pela autoridade julgadora de 1ª. instância e acarretadora de nulidade da decisão recorrida, circunstância fática que se revelou fundamental para a decisão do colegiado recorrido (caracterizando-se, assim, nova diferença fática essencial).

a.4) Assim, a partir do exposto, entendo que a dissimilitude fática observada entre situação recorrida e paradigmática impede que se conclua pela manutenção, no presente feito, do posicionamento esposado pelo paradigma no sentido de declaração de nulidade por vício formal, de forma a, assim, reverter o cancelamento do item decidido pelo recorrido.

a.5) Conclusivamente, realizado o “teste de aderência”, transmutando-se ao Colegiado paradigmático os presentes autos, ou seja, a presente situação fático-probatória, a reversão do resultado recorrido torna-se incerta, não se podendo caracterizar a existência de divergência interpretativa quanto ao 1º. Paradigma.

b) Já no Acórdão 203-09.332, se está também de situação fática notadamente diversa, uma vez que ali se trata de fundamentação legal equivocada, tendo se utilizado na fundamentação legal do lançamento de COFINS (decorrente de suspensão de imunidade), dispositivo que se referia à suspensão de imunidade do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e tributos que possuem a mesma base de cálculo (CSLL). Ainda, ali se considerou inapropriada a simples menção pelo Colegiado julgador a outro feito referente ao lançamento de IRPJ quando da rejeição das preliminares, sem que se tecesse as razões da rejeição também no feito onde se discutia o lançamento de COFINS.

Nada que se assemelhe à situação do presente caso recorrido, onde repita-se rejeitou a tese de aplicação da hipótese de incidência proposta pela autoridade fiscal em detrimento de tese alternativa, esta última dependente de análise probatória quanto ao tema de Perdas em Operações de Crédito.

Daí, não há com se afirmar como se posicionaria o Colegiado paradigmático, ao examinar os presentes autos, seja quanto ao cancelamento proposto pelo recorrido, seja quanto à declaração de nulidade por vício formal, restando inconclusivo o teste de aderência. Daí não haver que se falar em caracterização de divergência interpretativa também com base neste 2º. Paradigma quanto ao tema sob análise.

A propósito, entendo que, novamente, se discute quanto ao tema de Juros sobre Passivo Atuarial, semelhantemente à infração discutida no item 4.1.1. do presente Voto, qual seria a hipótese de incidência eventualmente aplicável à situação sob análise: mais especificamente, aqui se analisa se deveria ser aplicado o conjunto de dispositivos que regem a dedutibilidade de provisões (conforme alegado pela autoridade fiscal) ou se, alternativamente, o dispositivo que regra a dedutibilidade de despesas em geral (art. 299 do RIR/99) e, ainda, nesta última hipótese, se a situação fática sob análise obedeceria aos requisitos previstos naquele art. 299 do RIR/99.

Desta forma verifica-se que, também quanto à infração de Juros sobre Passivo Atuarial, afasta-se a discussão travada do lançamento enquanto norma introdutora, geral e concreta, não havendo, assim, em meu entendimento, aplicando-se as mesmas considerações já tecidas nos itens 4.1.1 “a” e 4.1.1 “b” do presente Voto, como se caracterizar divergência interpretativa quanto à matéria de Declaração de Vício Formal, a partir dos paradigmas indicados (Acórdãos de nº 3201-00.248 e 203-09.332).

Assim, também, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao tema Nulidade por Vício Formal, no que diz respeito àquela infração (item 8 do relatório recorrido).

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao tema de Nulidade por Vício Formal, no que diz respeito à infração de Perdas em Operação de Crédito (item 5 do relatório recorrido), bem como no que diz respeito à Nulidade por Vício Formal quanto aos juros sobre passivo atuarial (item 8 do relatório recorrido).

- ***Conhecimento do item Nulidade por Vício Formal para a infração de Compensação Indevida da Base de Cálculo Negativa para o ano-calendário de 2007 (item 11.c do Relatório do recorrido)***

Assim estabeleceu o recorrido, ao decidir pelo cancelamento da infração citada (e-fls. 4676/4677):

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. (grifou-se)

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.

(...)

Aqui, entendo que se observa similitude fática em relação ao 1º. paradigma apresentado, na medida em que as objeções levantadas, no âmbito do recorrido, para fins de cancelamento da infração, também se referem à evidenciação de correta apuração do valor tributável e anexação do adequado suporte probatório vinculado (ou seja, ao lançamento enquanto norma introdutora) . Diante de tal cenário, enquanto o paradigma decidiu pela declaração de nulidade por vício formal, já o recorrido optou por cancelar o lançamento quanto à infração vinculada. Caracterizada assim, em meu entendimento, a divergência interpretativa suscitada.

Diante do exposto, voto por CONHECER do recurso especial quanto ao tema Nulidade por Vício Formal quanto à infração decorrente de compensação indevida da Base de Cálculo para a CSLL, para o ano-calendário de 2007 (item 11, “c”) do relatório recorrido.

Quanto à preclusão (itens 1 e 2 do Relatório do recorrido)

Assim, se posicionou o recorrido quanto aos itens aqui guerreados (Contingências Cíveis e Trabalhistas):

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

(...)

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.Cumpra 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 inexistente 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:

- Comprovantes 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 irreversível e líquida em reclamação 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 reclamação 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:

(...)

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.

Observe-se, ainda, que dentre os documentos legíveis, aqueles de fls. 3117, 3138, 3186, 3384/3390, 3403/3418, 3420/3425, 3498/3501, 3633/3634 e 3646/3650 não guardam qualquer relação com o demonstrativo de “Indenizações Trabalhistas” que lhes antecede, os quais totalizam os valores contabilizados mensalmente como despesa e questionados pela fiscalização.

Quanto ao restante, conclui-se 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.

Inexiste arbitrariedade ou presunção no procedimento fiscal. Apenas que a contribuinte não logrou constituir em seu favor a presunção de regularidade que o art. 923 do RIR/99 estabelece, frente à *escrituração mantida com observância das disposições legais*, relativamente aos *atos nela registrados e comprovados por meio de documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*. Obviamente despesas com indenizações trabalhistas não são provadas por meio de relatórios que apontam reclamantes e processos judiciais, mas sim por meio de decisões judiciais definitivas ou acordos homologados que imponham à contribuinte o dever de pagar por serviços que lhe foram prestados.

Portanto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reduzir a infração imputada à contribuinte ao valor de R\$ 39.705.123,76.

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

(...)

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:

(...)

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 prestouse 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 consequência, 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.”

Do teor do recorrido acima, o que se conclui é que, **uma vez analisadas pelo recorrido as provas anexadas pelo contribuinte somente em sede recursal de e-fls. 2.355 a 3.883**, o Colegiado a quo reconheceu a dedutibilidade de despesas adicionais: a) a título de Contingências Trabalhistas no montante de R\$ 795.131,92 (reduzindo a infração lançada de R\$ 40.500.255,68 para R\$ 39.705.123,76) e b) a título de Contingências Cíveis no montante de R\$ 77.009,50 (reduzindo a infração lançada de R\$ 2.579.643,92 para R\$ 2.502.634,42).

Também aqui, o paradigma indicado e analisado no Despacho de admissibilidade de e-fls. 4.684 a 4.694 (Acórdão CARF nº. 201-77.370, do então 2º. Conselho de Contribuintes),

é de Colegiado diferente do que exarou o Acórdão recorrido e não se encontra reformado, não foi proferido por Turma Extraordinária e não contraria as demais hipóteses constantes do art. 67, §12, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 2015, com a redação das Portarias MF nºs. 152, de 2016, e 329, de 2017. A reprodução da ementa no corpo do Recurso Especial foi novamente realizada consoante o permitido pelo art. 67, §11, do citado Anexo II do RICARF.

Comparando-se o referido paradigma com o recorrido, caracterizada a divergência interpretativa, uma vez que o Colegiado paradigmático é expresso em estabelecer:

“(…)

Considerando que o ônus da prova do fato modificativo ou extintivo da pretensão fazendária era da recorrente, nos termos do art. 16, III, do Decreto nº. 70.235/72 e considerando, ainda, que a possibilidade de juntar documentos está preclusa, voto no sentido de negar provimento ao recurso para manter a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

(…)”

Como no presente caso sequer se cogitou de alegação das hipóteses elencadas no art. 16, III, do Decreto nº. 70.235, de 1972, de se concluir que o Colegiado paradigmático também opinaria, no presente caso, pela preclusão das provas juntadas em sede recursal (aqui, de e-fls. 2.355 a 3.883) e, portanto, reverter-se-ia o posicionamento do Colegiado *a quo* quanto ao provimento parcial quanto aos itens 1 e 2 do relatório do recorrido (Contingências Trabalhistas e Cíveis), baseado em tais elementos de prova.

Ainda, também aqui não se insurge o contribuinte, em sede de contrarrazões, contra o conhecimento do recurso fazendário.

Caracterizada, portanto, a divergência interpretativa, voto por CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional quanto ao tema.

Neste sentido, votei por conhecer parcialmente do recurso especial em relação às seguintes matérias: (a.1) Juros Sobre Passivo Atuarial, a.2) Nulidade por Vício Formal, exclusivamente quanto à infração de Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da CSLL, para o ano-calendário de 2007 e a.3) Preclusão.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, por maioria de votos, a não conhecer do recurso especial fazendário também em relação às matérias “1) Juros Sobre Passivo Atuarial”, “2) Nulidade por Vício Formal, exclusivamente quanto à infração de Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da CSLL, para o ano-calendário de 2007” e “a.3) Preclusão”.

1) Juros sobre Passivo Atuarial

De acordo com o voto condutor da decisão recorrida:

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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

Como se vê, o Colegiado *a quo* afastou a glosa desse item, uma vez que concluiu, a partir da análise dos documentos de suporte da contabilidade, que os valores correspondiam, na realidade, uma obrigação, e não provisão.

Já o *paradigma* (Acórdão nº 101-93.101), por sua vez, analisou a matéria com base em uma premissa fática antagônica, qual seja, de se tratarem os valores glosados de uma autêntica provisão indedutível.

Não há, portanto, que se falar em divergência de interpretação da legislação tributária, afinal as soluções se conflitam não em face da norma, mas sim dos fatos e provas.

Daí a imprestabilidade do acórdão comparado para os fins pretendidos pela Recorrente.

2) Nulidade por Vício Formal, exclusivamente quanto à infração de Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da CSLL, para o ano-calendário de 2007

De acordo com a própria ementa do acórdão recorrido, *deve ser cancelada a exigência se a autoridade lançadora não demonstra o motivo da insuficiência das bases negativas utilizadas em compensação no período autuado.*

Nesse sentido, e ao contrário do que registrou o despacho prévio de admissibilidade, não há como abstrair-se da situação fática, representada pela deficiência de motivação, nas razões de decidir da presente matéria.

Esse fato, reitera-se, impede o conhecimento recursal por revelar ausência de similitude fático-jurídica com entre o recorrido e os ditos *paradigmas*.

3) Preclusão

Ao contrário do acórdão tomado como *paradigma* (201-77.370), a decisão recorrida expressamente reconhece que não houve inovação documental, chegando a afirmar *que as indicações de que existiriam provas juntadas ao recurso voluntário prestavam-se a reafirmar os documentos antes apresentados à Fiscalização.*

Trata-se, a toda evidência, de situação fática incomparável, o que também prejudica o conhecimento recursal nesse ponto.

Essas são as razões, contudo, que levaram o Colegiado a não conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

