



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

Processo nº 16327.001865/2004-82
Recurso nº 157.147 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.370 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ e outro
Recorrente Banco HSBC S/A
Recorrida 3ª Turma da DRJ/RJ-I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa:

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

O lucro real, base de cálculo do IRPJ, é definido pelo confronto entre elementos positivos (as receitas), que o incrementam, com elementos negativos, dentre os quais, as despesas, que o reduzem. Enquanto o ônus da prova dos positivos é do Fisco, o dos negativos é do sujeito passivo. Do contrário, seria impor à Administração Pública a “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação. Em razão disso, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ - justamente por serem atos exclusivos do sujeito passivo - não fazem prova a seu favor dos elementos negativos.

IRPJ - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO

A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto nº 1.598/1977, art. 5º) restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcelo Cuba Netto, Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente), Rafael Correia Fuso, Regis Magalhães Soares Queiroz.

Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa inaugural:

Versa o presente processo sobre os Autos de Infração de fls. 78/86 (que têm como parte integrante o Termo de Verificação de Infração de fls. 72/77 e o Relatório de Auditoria Eletrônica de fls. 66/71), lavrados pela DEINF/SPO, com ciência em 23/12/2004 (fl. 89), para a exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$2.282.561,57, e de Contribuição Social (CSLL), no valor de R\$914.427,88, ambos com multa de 75% e juros de mora. O crédito total lançado monta a R\$8.257.504,02.

O lançamento foi efetuado em virtude de, em procedimento fiscal, ter sido apurada a infração abaixo:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. Valor apurado conforme Termo de Verificação de Infração e Relatório de Auditoria Eletrônica.

O enquadramento legal consta dos Autos de Infração.

O interessado apresentou, em 21/01/2005, a impugnação de fls. 90/104. Na referida peça de defesa, alega, em síntese, que:

- o valor da provisão pode variar, pois cada empresa pode ter aspectos peculiares a respeito de seus clientes;

- foram estabelecidas regras específicas para a dedução das perdas (art. 9º da Lei 9.430/1996);

- a fiscalização menciona genericamente que o dispositivo foi infringido, mas não indica o crédito e a situação que não foi cumprida;
- não pode ser penalizada sob a alegação de uma diferença que não foi demonstrada, pois é mero resultado de adição/subtração;
- não há valor em duplicidade;
- ressalta que sua escrituração está em consonância com a legislação comercial e fiscal;
- como se tratam de créditos de pequeno valor, as perdas apuradas se enquadram nas condições previstas na legislação para que sejam dedutíveis;
- a multa não pode ser exigida, por se tratar de empresa sucessora;
- a aplicação da taxa Selic viola o Princípio da Legalidade;
- à CSLL são aplicadas as mesmas alegações.

Encerra solicitando o cancelamento do lançamento.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 142 a 147) negou provimento ao recurso, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

Cabe ao contribuinte o ônus da prova do valor declarado como perdas no recebimento de créditos.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO.

A responsabilidade dos sucessores se refere aos créditos tributários, nos quais se incluem as multas de ofício.

JUROS DE MORA.

É procedente a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC, por expressa determinação legal.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 155 a 179, mediante o qual reiterou – em sua maioria, literalmente – os argumentos aduzidos na impugnação. Por isso, reproduzo apenas, mas na integralidade, os seguintes trechos inéditos:

3.12. Além disso, a D. Autoridade Julgadora aludiu na r. decisão recorrida que "a fiscalização, em momento algum, apontou estar efetuando glosa em face de não atendimento de regras específicas para a dedução das perdas estabelecidas pelo art. 90 da Lei 9.430/1996. Deste modo, não produz efeito a alegação de que caberia à fiscalização indicar o crédito e a situação que não foi cumprida" Ora, data maxicima venia, não procedem as alegações da D. Autoridade Julgadora, tendo em vista que, no "Termo de Verificação de Infração", há a previsão expressa de que "pela relevância reproduzimos a seguir o artigo 9º da referida lei (9430/96)" (observação do Recorrente); e no próprio Auto de Infração, no campo referente ao enquadramento legal, aponta-se como fundamento da lavratura o artigo 9º da Lei 9.430/96.

3.13. Isso demonstra o total descaso da D. Autoridade Julgadora ao analisar os fatos em discussão na presente autuação fiscal. Esperar-se-ia que pelo menos os fundamentos que embasaram o Auto de Infração tivessem sido analisados pela D. Autoridade Julgadora, antes da prolação da r. decisão recorrida. Mas não é isso que se observa no presente caso, motivo pelo qual não pode — e não deve — subsistir a exigência fiscal contida no presente Auto de Infração, objeto da r. decisão recorrida.

(...)

3.15. A D. Autoridade Julgadora mais uma vez não se ateu à realidade dos fatos e aos fundamentos apontados pela própria D. Autoridade Fiscal, ao argumentar, na r. decisão recorrida, que também não se mostra sem efeito a alegação de que se tratam de créditos de pequeno valor, que se enquadram nas condições previstas na legislação — as perdas teriam que ser, principalmente, identificadas, para que, então, fosse verificado o atendimento às condições estabelecidas em lei". Esse entendimento volta a demonstrar que a D. Autoridade Julgadora sequer teve a cautela de analisar as informações apresentadas pelo Recorrente à D. Autoridade Fiscal.

Quanto às demais partes exclusivas do recurso, do item 3.24 a 3.31, valendo-se do argumento de que o ônus da prova é de quem alega, bem como dos princípios da ampla defesa e do contraditório, aduz que a autoridade de primeiro grau pecou pela insuficiência ao

analisar os fatos e o direito. Nos itens 4.11 e 4.12 aduz que o patamar de 75% da multa não é razoável e viola o art. 150, inciso IV da CF.

Questiona também os juros Selic sobre a multa de ofício; e, em relação à CSLL, alega que, mesmo mantida a autuação em relação ao IRPJ, deve ser afastada em relação à CSLL, pois a esta contribuição não se aplicam necessariamente as regras relativas ao IRPJ, especialmente, no tocante a adições e exclusões. Tais ajustes devem ser aqueles prescritos no art. 2º da Lei 7.689/88, dentre as quais não constam as perdas no recebimento de créditos.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Glosa de perdas

A autuação é simples e clara, como o trecho abaixo dela reproduzido (fl. 76):

Desta forma, fica constituído de ofício o crédito tributário de IRPJ e CSLL, de conformidade com o disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, correspondente à somatória da diferença de R\$ 9.110.212,80, verificada entre o valor das perdas declaradas na DIPJ/2000, de R\$ 228.739.120,32, e a soma dos valores em aberto no arquivo fornecido pelo contribuinte, de R\$ 219.628.907,52, e o valor de R\$ 20.033,52 referente ao contrato 1979J baixado em duplicidade, no montante de R\$ R\$ 9.130.246,32, através da lavratura do competente auto de infração, do qual o presente Termo de Verificação de Infração, juntamente com o Relatório de Auditoria Eletrônica, passam a fazer parte integrante e indissociável.

Por outro lado, a defesa invoca teorias mil totalmente desconectadas dos fatos; parece uma fábula.

Ao apurar o IRPJ e a CSLL, na sua declaração de rendimentos, a autuada reduziu as respectivas bases de cálculo no valor de R\$ 228 milhões (números arredondados) relativamente a perdas, mas apresentou justificativas para apenas R\$ 219 milhões. Apesar de reiteradamente intimada, não apresentou à autoridade fiscal qualquer justificativa para essa divergência. Só restou à autoridade glosar a diferença de R\$ 9 milhões. Apesar da elevada quantia, é simples assim.

A base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro é o resultado do cotejo entre elementos positivos (basicamente, as receitas) e negativos (custos e despesas).

Mais elementos positivos implicam maior base de cálculo e, portanto, mais tributos a ser recolhidos; por outro lado, elementos negativos redundam numa menor base de cálculo e, deste modo, numa imposição tributária inferior.

Em razão dessa característica substancial da tributação pelo IRPJ e pela CSLL, cabe ao Fisco comprovar os elementos positivos (as receitas); ao passo que se impõe ao sujeito passivo a prova dos negativos.

O ônus da prova em relação aos elementos negativos é do sujeito passivo. O contrário implicaria impor ao Fisco a formação de “prova diabólica”, ou seja, de impossível formação.

Pois bem, o mero registro contábil ou a informação na DIPJ – justamente por ser ato exclusivo do sujeito passivo – não faz prova a seu favor dos elementos negativos. Para tal, é necessário que faça a comprovação com documentação apta para tal.

A atividade de fiscalização apresenta o caráter inquisitivo. Em tese, a autuação pode ser realizada sem qualquer participação do acusado. Essa é a regra geral. Todavia, no caso de glosa de despesas e custos, a acusação é sempre de “despesas e custos não comprovados” e, deste modo, é necessário que a autoridade fiscal *prove* que *não houve a prova*. É, pois, necessário, sob pena de improcedência da acusação, que intime o sujeito passivo para comprovar os elementos negativos registrados em sua escrita.

Feito isso e não tendo o sujeito passivo sido capaz de comprovar os valores registrados, a autoridade fiscal estará legitimada a efetuar a autuação. Não haverá mais nada a provar. É o que ocorreu no presente feito.

Não restando comprovada a diferença apurada pela fiscalização – aliás, não havendo sequer a apresentação de qualquer justificativa –, impõe-se a manutenção da glosa.

O mesmo entendimento deve prevalecer para o IRPJ e para a CSLL, pois a autuação é de simples não comprovação de perdas.

Multa

As multas só podem ser exigidas das sucessoras quando anteriormente constituídas contra a sucedida. Já se pacificou, de longa data, a jurisprudência deste Colegiado pela improcedência do lançamento de multas sobre as sucessoras, exceto no caso de haver controle comum entre as duas. Abaixo, transcrevo a título ilustrativo acórdão da Câmara Superior:

Número do Recurso: [101-125557](#)

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 10920.000129/00-27

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPJ

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES

Data da Sessão: 24/02/2003 09:30:00

Relator(a): **Carlos Alberto Gonçalves Nunes**

Acórdão: **CSRF/01-04.406**

Decisão: **NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva, Mário Junqueira Franco e Manoel Antonio Gadelha Dias.

Ementa: IRPJ – RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA – MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO – A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

Pois bem, foi justamente o que se caracterizou no presente feito. O início da fiscalização foi em 15/09/2003 (fl. 05) contra a sucedida – o Lloyds –, mas o lançamento foi promovido em 23/12/2004 (fl. 088), já contra a sucessora – o HSBC.

Desse modo, não merece prosperar a sanção pecuniária. Ficam, assim, prejudicadas as demais razões da defesa quanto a esse ponto.

Dispositivo

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator