



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.004469/2002-45  
Recurso nº. : 142.615 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex: 1997  
Recorrentes : 2ª TURMA DRJ – SÃO PAULO – SP. I e BANCO SANTANDER BRASIL S/A.  
Sessão de : 05 de dezembro de 2007  
Acórdão nº : 101-96.459

RECURSO "EX OFFICIO" – IRPJ - Devidamente fundamentada nas provas dos autos e na legislação pertinente a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação, é de se negar provimento ao recurso necessário interposto pelo julgador "a quo" contra a decisão que dispensou parcela do crédito tributário da Fazenda Nacional.

IRPJ - PERDAS COM CRÉDITOS INCOBRÁVEIS – DEDUTIBILIDADE – Após a vigência da Lei nº 9.430/96, é procedente o lançamento fiscal quando não comprovado o esgotamento dos meios de cobrança. Os créditos apenas poderão ser debitados como prejuízos na data em que a cobrança se mostre inexecutável.

POSTERGAÇÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO – INOCORRÊNCIA – Para que fique caracterizada a postergação, necessário se faz a comprovação de que os valores foram efetivamente oferecidos à tributação em período-base posterior, e que o tributo foi correspondente foi recolhido. Incabível o acolhimento da figura de postergação caso a contribuinte tenha apurado prejuízos nos períodos subsequentes àquele em que houve a apropriação antecipada das despesas.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO REGIME DE ESTIMATIVA – COMPENSAÇÃO COM OS VALORES APURADOS NA AÇÃO FISCAL – DESCABIMENTO – Não há que se falar em compensação dos recolhimentos por estimativa com os valores apurados no procedimento fiscal quando o contribuinte aproveitou os mesmos nas declarações de anos-calendário subsequentes.

DILIGÊNCIA FISCAL – AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL – Confirmado em procedimento de diligência fiscal a necessidade de ajustes nos valores exigidos nos autos de infração, mister se faz a correção dos valores imputados.

MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de

A D

natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após o evento sucessório.

**JUROS DE MORA – TAXA SELIC** – Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

**LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL** – Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

**CSLL – INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS** – Estando a exigência fiscal baseada em determinação expressa de norma legal com plena vigência à época dos fatos, não há que se retificar o lançamento, quanto ao período questionado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso ex officio e voluntário interposto pela 2ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM SÃO PAULO – SP. I e BANCO SANTANDER BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de officio. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para proceder ajuste na base de cálculo, conforme resumido na tabela abaixo e excluir a multa de officio:

Ano-calendário de 1996	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Lucro Real – DIPJ/1997	93.980.882,54	63.156.450,12
(+) Adições pela Fiscalização	70.172.474,41	70.172.474,41
(-) Exclusões pela Fiscalização	(158.372.175,16)	(158.372.175,16)
Novo Lucro Real	5.781.181,79	(25.043.250,02)

, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO PRAGA  
PRESIDENTE

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

  
PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, VALMIR SANDRI, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Recurso nº. : 142.615 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Recorrentes : 2ª TURMA DRJ – SÃO PAULO – SP. I e BANCO SANTANDER BRASIL S/A

## RELATÓRIO

A Egrégia 2ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, recorre de ofício a este Colegiado contra a decisão proferida no Acórdão nº 04.256, de 30/10/2003 (fls. 2779/2810), que julgou parcialmente procedente o crédito tributário consubstanciado nos autos de Infração de IRPJ e CSLL.

O lançamento foi efetuado em decorrência das seguintes irregularidades fiscais:

O Banco Santander Brasil S/A, sucessor por incorporação de Banco Noroeste S.A., CNPJ nº 60.700.556/0001-12, foi autuado, em ação fiscal realizada, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 13 a 18), em relação às operações que deram origem a "Perdas em Operações de Crédito", pertinentes ao Banco Noroeste S.A., do ano-calendário de 1997, exercício financeiro de 1998.

O Banco Noroeste S/A, deduziu como despesa operacional, na apuração do lucro tributável do ano-calendário de 1997, a título de "Perdas em Operações de Crédito" (linha 24, ficha 05, da DIRPJ/1998), o montante de R\$ 91.516.340,43. Foram ainda deduzidos, mediante exclusões escrituradas no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, a título de "Valor excluído do Lucro Real, relativo a baixas por perdas definitivas realizadas até Dezembro/97, adicionadas em 1996", o valor de R\$ 54.965.601,67, e a título de "Valor Excluído do Lucro Real, relativo a baixas por perdas realizadas no ano de 1997", o valor de R\$ 16.986.185,23.

Em atendimento ao Termo de Intimação (fls. 190), apresentou dois relatórios analíticos listando todas as operações de crédito relativos aos valores

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

das perdas lançadas na DIRPJ e no LALUR. Da análise da documentação apresentada, a fiscalização concluiu que, no tocante ao relatório pertinente ao valor de R\$ 91.516.340,43, parte das perdas apontadas nas operações de crédito listadas, no valor de R\$ 19.688.191,64, relacionadas no relatório intitulado "Perdas indedutíveis – Ano Calendário 1.997", não atendia as condições de dedutibilidade impostas pela legislação fiscal (art. 9º da Lei nº 9.430/1996).

Além disso, não houve o cumprimento das condições de dedutibilidade de diversas operações levadas para a conta de perdas do ano de 1997, que foram relacionadas no Anexo I (fls. 1258) e Anexos I e II (fls. 1276 e 1277) dos Termos de Intimação Fiscal lavrados em 15/10/2002 (fls. 1257) e 13/11/2002 (fls. 1275), respectivamente.

Os montantes de R\$ 19.688.191,64 e R\$ 21.723.804,85, perfazendo o total de R\$ 41.411.996,49, foram adicionados ao lucro líquido do exercício para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário de 1997.

Destacou ainda a autoridade fiscal a respeito da impossibilidade de se proceder ao cálculo da postergação do pagamento de IRPJ/CSLL, tendo em vista que o Banco Noroeste S/A não pagou tributos posteriormente ao ano-calendário de 1997, em decorrência de apuração de sucessivos prejuízos até a data da sua incorporação pelo Banco Santander Brasil S.A., realizada no ano-calendário de 1999.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 1307/1350.

A egrégia turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

**Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 1997

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.** Não se verificaram nos autos as hipóteses de nulidade previstas em legislação regente. A recomposição do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, matéria que se refere ao mérito do lançamento, é assim analisada.

**Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 1997

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA GARANTIA.** Ainda que a garantia inicialmente prevista no contrato se revele, posteriormente, inexistente ou indisponível, fica inalterado o prazo de dedutibilidade previsto na legislação de regência. O atendimento dos demais requisitos legais exigidos, também, deve ser verificado.

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.** Exonera-se o crédito tributário relativo aos créditos cujas perdas, diante dos documentos apresentados na fase impugnatória, comprovaram-se dedutíveis de acordo com a legislação de regência.

**COMPENSAÇÃO DO IRRF E DOS RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA COM OS VALORES APURADOS NA AÇÃO FISCAL. DESCABIMENTO.** O IRRF informado na declaração de rendimentos não foi comprovado com documentos hábeis e os recolhimentos por estimativa foram compensados em declarações de anos-calendário subsequentes, não sendo cabíveis as compensações pleiteadas pelo impugnante.

**MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.** A responsabilidade do sucessor alcança os fatos geradores verificados até a data da sucessão, devendo ser mantida, por conseguinte, a multa de ofício exigida.

**TAXA SELIC.** A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros moratórios decorre de lei, que deve ser observada pela autoridade fiscal. Não cabe na instância administrativa a apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas de legislação tributária.

**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 1997

**AUTUAÇÃO REFLEXA –** A autuação referente à CSLL deve seguir o decidido quanto ao IRPJ, naquilo que couber.

**COMPENSAÇÃO DOS RECOLHIMENTOS POR ESTIMATIVA COM OS VALORES APURADOS NA AÇÃO FISCAL. DESCABIMENTO.** Os recolhimentos por estimativa foram compensados em declarações de anos-calendário

subseqüentes, não sendo cabível a compensação pleiteada pelo impugnante.

VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA PARA ANÁLISE. A análise de inconstitucionalidade de normas da legislação tributária é incabível na esfera administrativa.

Lançamento Procedente em Parte

Nos termos da legislação em vigor, aquele Colegiado recorreu de ofício a este Conselho.

Cientificada da decisão de primeiro grau, a contribuinte protocolizou, no dia 21/01/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que jamais um lançamento poderia se sustentar nas bases em que esse se constituiu, por evidente falta de investigação dos fatos e ausência de prova da ocorrência de qualquer infração. O fisco valeu-se de meros controles internos da recorrente para argüir a suposta irregularidade nas perdas deduzidas, o que constitui critério totalmente insuficiente para legitimar o lançamento tributário;
- b) com relação aos primeiros 21 (vinte e um) casos arrolados na descrição dos fatos contidos no Termo de Verificação Fiscal, junta a documentação capaz de demonstrar a existência de ações judiciais propostas pelo Banco Noroeste, cobrando tais créditos, tendo sido satisfeita a condição de dedutibilidade prevista no art. 9º, II, c, da Lei nº 9.430/1996;
- c) a prática do Banco Noroeste, presente a relação custo/benefício, era a de não levar adiante a cobrança judicial de créditos nos casos em que o devedor não era localizado, ou quando os bens dados em garantia não eram localizados;
- d) com relação ao item 02, onde são arrolados outros 30 (trinta) casos de perdas, conforme documentação trazida aos autos, o Banco Noroeste propunha e mantinha ação judicial de cobrança/execução de tais créditos, sendo que, somente nos casos em que o devedor não era localizado, ou os bens dados em garantia não eram localizados, não dava seguimento à ação judicial, porque seria inútil;
- e) com relação ao terceiro item arrolado pela fiscalização, em que são identificados 6 (seis) casos envolvendo devedores falidos ou concordatários, conforme demonstrado na

documentação trazida aos autos, o Banco Noroeste sempre adotava os procedimentos para recebimento de tais créditos, só não o fazendo nos casos em que os devedores falidos ou concordatários sequer conseguiram adimplir suas obrigações perante os credores preferenciais, não sujeitos à habilitação (créditos trabalhistas e fiscais);

- f) com relação ao item 04, reconhece não ter localizado os documentos hábeis à comprovação de ação judicial de cobrança, que justificassem a baixa do crédito antes do prazo de dois anos de seu vencimento, mas entende que tal crédito foi corretamente deduzido, conforme explicitará adiante;
- g) com relação ao item 05, em que o Agente Fiscal alega tratar-se de operação com garantia real, a existência de ação judicial é notória, e o prazo de vencimento de dois anos não seria aplicável, uma vez que os bens dados em garantia não foram localizados, conforme comprova a certidão do oficial de justiça;
- h) não é diversa a situação do item 06, em que o prazo de vencimento de dois anos não era aplicável, uma vez que os bens dados em garantia não foram localizados, conforme decorre dos autos do respectivo processo judicial. Se os bens objeto de cobrança judicial não foram localizados, não haveria como prosseguir com a demanda, e da mesma forma, não haveria que se aguardar o prazo de dois anos, uma vez que a perda efetivamente ocorre a partir do momento em que o credor verifica que não receberá o seu crédito, ou que há grande probabilidade neste sentido;
- i) que, sempre que o credor não vê adimplida uma determinada obrigação assumida pelo seu devedor, representada pela ausência de satisfação do crédito, não há dúvida de que incorre em uma perda – ter reduzido o seu patrimônio. Nem mesmo se poderia equiparar a situação do credor detentor de crédito vencido que não ingressou com medidas judiciais para receber o seu crédito com o doador, aquele que age por mera liberalidade. A perda ocorre no momento em que a contraprestação não é cumprida, pois é esse o momento em que uma das partes (credor), verifica a perda em seu patrimônio pelo desequilíbrio verificado;
- j) que a Lei 9430/96, impõe certas condições para que o credor possa deduzir essa perda dos rendimentos auferidos, criando-lhe o ônus de aguardar por um determinado período (não se sabe por quê) ou o ônus de intentar medidas judiciais contra o devedor;
- k) que ingressar com ação judicial é prerrogativa e direito subjetivo de cada cidadão, constitucionalmente assegurado, mas que não pode ser imposto, o direito de ação é o direito de

ver atuado o poder jurisdicional do Estado para recompor uma esfera jurídica lesada. Não é o exercício do direito de ação, e nem o decurso de tempo que configura a lesão ou a perda, o que seria até uma incongruência. A lesão é necessariamente preexistente. A lesão ocorre em determinado momento, momento este preciso e determinado em que o credor tem seu patrimônio reduzido, redução esta que deve ser reconhecida pela legislação fiscal, nos termos do art. 110 do CTN, para que não se desvirtue a competência tributária da União para cobrar impostos sobre a renda e o lucro;

- l) que, para a empresa sucedida pelo recorrente, em função dos valores serem substancialmente baixos, não compensava operacionalmente, manter uma estrutura necessária para recuperação desses créditos, isto é, a relação custo/benefício, que constitui elemento determinante para se envidar esforços para recuperação desses valores, sinalizou para o fato de que levar adiante o processo de cobrança somente traria mais prejuízos para o Banco. Por esse motivo, em relação a esses casos o recorrente depois de constatada a impossibilidade de recuperação desses valores, realmente registrou como perda, tendo em vista a realidade fática, isto é, a constatação efetiva da perda;
- m) que, já no caso dos créditos relacionados às operações com valores superiores a R\$ 30.000,00, com e sem a prestação de garantia, os mesmos, de acordo com as disposições do art. 9º, da Lei 9430/96, somente poderiam ser registrados como perda efetiva, no caso de existência de ação judicial conduzida por um período mínimo de um ano no primeiro caso (sem garantia) e de dois anos no segundo (com garantia). Poderiam ainda ser considerados tais valores como perda efetiva, caso não fosse possível localizar o devedor, ou os bens oferecidos em garantia. É importante ressaltar que os autos infração foram lavrados no final de 2002, praticamente 5 anos após o registro como perda pela recorrente, prazo suficiente para a consumação efetiva de praticamente todas as perdas;
- n) que, quando realizado o procedimento fiscal, não se tratava mais de mera presunção de perdas autorizadora de sua dedução do lucro real da antecessora da recorrente. Tratava-se sim, de despesa operacional, usual e necessária ao desenvolvimento das atividades sociais da antecessora da recorrente. Portanto, tendo sido efetivamente consumada a perda, não poderiam ter sido glosadas as despesas registradas, sob pena de violação aos conceitos de renda e lucro;
- o) que, caso tivesse procedido a recomposição do lucro real e da base de cálculo do antecessor do recorrente, compensando, ainda, a base de cálculo negativa de períodos anteriores e os

créditos fiscais existentes decorrentes das antecipações mensais, IRRF e retenção de CSLL pelos Órgãos Públicos, ter-se-ia verificado que não haveria nenhum centavo a ser exigido em perdas de operações de crédito;

- p) que, uma vez apurada eventual irregularidade no procedimento utilizado pelo sujeito passivo para a apuração do IRPJ e da CSLL, as autoridades fiscais devem em obediência ao art. 142 do CTN, art. 153 e 195, I, da CF, e demais disposições do CTN e legislação ordinária, verificar se da mencionada irregularidade decorreria efetivo acréscimo patrimonial ao sujeito passivo. O PN CST 02/96, foi editado justamente com o objetivo de esclarecer como as autoridades fiscais deverão proceder para a recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL. Uma vez obtido o valor devido pela pessoa jurídica a título de IRPJ e CSLL, deve-se proceder à compensação do IRPJ e da CSLL recolhidos antecipadamente, conforme balancetes mensais de suspensão/redução do imposto, créditos fiscais de IRPJ e CSLL pagos a maior em períodos anteriores e, com relação ao IRPJ, ainda cabem outras compensações (PAT, VT, IRRF);
- q) que o crédito tributário objeto do presente processo decorreu de metodologia totalmente precária, consistente na aplicação da alíquota de 15% e adicional de 10%, e de 18% sobre as despesas glosadas para apuração do IRPJ e CSLL. Com efeito, foi glosado o valor de R\$ 19.688.191,64, do montante de R\$ 91.516.340,43 baixado como perdas irrecuperáveis no ano-calendário de 1997 e glosado também o valor de R\$ 21.723.804,85 dos montantes de R\$ 54.965.601,67 e R\$ 16.986.185,23 excluídos fiscalmente por meio do LALUR, perfazendo um total de despesas glosadas no valor de R\$ 41.411.996,49. Em seguida a fiscalização compensou as despesas assim obtidas com prejuízos fiscais do ano-calendário de 1997, ajustado de R\$ 14.186.959,96 para R\$ 6.278.899,61, em lançamento de ofício realizado nos autos do processo administrativo nº 16327.003775/2002-64, que está em discussão na esfera administrativa. Sobre o valor assim obtido foram aplicadas as alíquotas de 15%, mais adicional de 10%, para apuração do IRPJ e de 18% para apuração da CSLL;
- r) que, ainda que as despesas objeto de glosa fossem indedutíveis, tais despesas jamais poderiam ter sido consideradas como a base tributável do IRPJ e da CSLL. Isto porque, para fins de apuração da base tributável seria necessário (i) a reconstrução do lucro real, procedendo-se a adição do valor glosado no lucro ou prejuízo líquido do período (já ajustado pelas demais adições e exclusões fiscais; (ii) compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas

apurados em exercícios anteriores; e (iii) compensação das antecipações mensais, bem como dos créditos de IRPJ e CSLL pagos a maior em períodos anteriores e as demais compensações cabíveis. O equívoco de premissa do lançamento, no sentido de que as despesas glosadas corresponderiam à base tributável já seria suficiente para o cancelamento integral do crédito tributário, por sua precariedade;

- s) que a decisão recorrida entendeu que as despesas glosadas poderiam ser compensadas com o prejuízo fiscal reduzido de R\$ 14.186.959,96 para R\$ 6.278.899,61 nos autos do processo administrativo nº 16327.003775/2002-64, nesses termos: *“Este valor resultou da fiscalização efetuada pelo Banco Santander relativamente ao sucedido, Banco Noroeste, em que foi reduzido o prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte no ano-calendário de 1997, de R\$ 14.186.959,96 para R\$ 6.278.899,61, conforme cópias de partes do processo nº 16327.003775/2002-64, anexadas às fls. 2734/2763. Não houve, portanto, compensação parcial de crédito fiscal do período, mas foi integralmente, considerado o prejuízo antes apurado, referente ao mesmo ano-calendário”*. Não houve até o presente momento, sequer decisão de primeira instância nos autos do mencionado processo administrativo, como comprova o anexo extrato de andamento processual (doc. 01). Portanto, não se tornou ainda, definitiva a ratificação de ofício procedida pela fiscalização;
- t) que houve retificação de ofício dos valores apurados pelo antecessor da recorrente a título de IRPJ e CSLL. Assim, a menos que se comprovasse a existência de dolo, fraude ou simulação, jamais poderia ser desconsiderada a retificação realizada pela fiscalização nos autos dos processos administrativos nºs. 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11;
- u) que a desconsideração da retificação realizada, ao contrário do que pretendeu fazer crer a r. decisão recorrida, não se justifica nem mesmo pelo fato de que seus reflexos não tenham sido computados nos autos do processo administrativo nº 16327.001590/00-64, o que, inclusive, está sendo contestado pela recorrente;
- v) que nos processos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11, houve a glosa de despesas que eram efetivamente indedutíveis em conformidade com os limites estabelecidos pelo art. 43 da Lei 8981/95. Ocorre que o antecessor do recorrente tinha procedido à dedução das mencionadas despesas amparado por medida liminar. Todavia, posteriormente, a execução da medida liminar foi suspensa. Assim, no 20º dia seguinte ao início formal da

fiscalização, o antecessor do recorrente houve por bem recolher integralmente o montante dos tributos. Os pagamentos realizados, contudo, foram totalmente ignorados pela fiscalização. Assim, para a apuração dos supostos débitos do antecessor do recorrente, a fiscalização glosou as despesas relativas a devedores duvidosos contabilizadas nos anos-calendário de 1994 e 1995;

- w) que, tendo em vista que o antecessor do recorrente já havia efetuado o pagamento (sem a incidência de multa), em relação aos processos citados, apresentou impugnação aos autos de infração, não para discutir o mérito da exigência, mas sim para ver reconhecida a legitimidade do pagamento por si efetuado. Atualmente, ambos os processos aguardam ciência do Procurador da Fazenda Nacional da decisão que negou provimento ao seu Recurso Especial;
- x) que o procedimento atinente à recomposição do lucro real e da base de cálculo negativa do ano-calendário de 1996 não foi alterado, seja em sede de impugnação ou de recurso voluntário. Assim, jamais poderiam ter sido desconsiderados os reflexos decorrentes da retificação procedida de ofício;
- y) que a fiscalização desconsiderou por completo os créditos fiscais do antecessor do recorrente atinentes às antecipações mensais de IRPJ e CSLL por estimativa, que correspondia a R\$ 18.431.365,42 de IRPJ e R\$ 7.771.578,19 de CSLL;
- z) que, também deveriam ter sido compensados pela fiscalização os valores de IRRF e os valores de CSLL retidos por Órgãos Públicos, em decorrência de todo o exposto até o presente momento com relação à necessidade de recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados no ano-calendário de 1997;
- aa) que houve violação ao princípio de isonomia em relação a aplicação da alíquota de 18% para apuração da CSLL. A seletividade em função do tipo de atividade, que permite gravar com mais intensidade uma determinada categoria, não possuía fundamento de validade à época da edição da Emenda Constitucional nº 14/96. Tal seletividade apenas passou a ser admitida a partir da EC 20/98;
- bb) que é inaplicável a multa de ofício exigida nos presentes autos, pois a obrigação tributária objeto da autuação foi gerada pelo devedor principal, Banco Noroeste S/A. O recorrente, portanto, não tem qualquer relação com os fatos e circunstâncias que acarretaram essa obrigação fiscal supostamente não liquidada;
- cc) que é ilegal a cobrança dos juros moratórios com base na taxa SELIC.

Ao apreciar a matéria, em sessão de 26 de janeiro de 2006, este Colegiado decidiu pela conversão do julgamento em diligência, para que fossem tomadas as seguintes providências:

a) em relação às antecipações mensais de IRPJ e CSL ocorridas no ano-base de 1997:

- (i) qual o valor total do IRPJ e da CSL recolhidos por antecipação mensal nos meses de janeiro a dezembro de 1997? Está correta a afirmação de que no ano-calendário de 1997 o total de antecipações mensais com base em recolhimentos de IRPJ e CSL por estimativa correspondeu a R\$18.431.365,42 (ficha 8, linha 12 da DIPJ) e R\$9.766.192,28 (ficha 11, linha 22 da DIPJ), respectivamente?
- (ii) referidos valores foram considerados pela Fiscalização no momento da apuração do crédito tributário objeto do presente processo administrativo (Processo Administrativo 16327.004469/2002-45)? Demonstrar.
- (iii) houve aproveitamento de tais valores nos anos subseqüentes? Qual o valor utilizado e em qual período?

b) em relação ao processo de fiscalização que deu origem aos processos administrativos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11, pergunta-se:

- (i) informar se no Termo de Verificação fiscal que deu origem aos processos administrativos acima mencionados, bem como no "Quadro Demonstrativo da Provisão de Devedores Duvidosos" e "Quadro Demonstrativo do Cálculo de Tributos Postergados" (vide fls. 104 a 109 do Processo Administrativo 10880.029839/97-1) a fiscalização reconstituiu o lucro real e a base de cálculo da contribuição social do ano-calendário de 1995 e 1996;
- (ii) informar se em decorrência da reconstituição das bases fiscais do ano-calendário de 1995 a fiscalização apurou um novo lucro real de R\$133.553.453,88 e uma nova base de cálculo de CSL de R\$184.886.334,60;
- (iii) informar se em decorrência da reconstituição das bases fiscais do ano-calendário de 1996 a fiscalização apurou um novo lucro real de R\$5.781.1881,90, um recolhimento

a maior de IRPJ de R\$22.049.925,17, uma base negativa de CSLL de R\$25.043.250,52, bem como um montante recolhido a maior a título de CSLL de R\$15.016.218,10. Caso os valores retrocitados não estejam exatos, favor calcular e informar os valores corretos.

- (iv) informar se os valores descritos no item (iii) acima foram considerados na apuração das bases fiscais e dos créditos tributários de IRPJ e CSLL do presente processo administrativo referente ao ano-calendário de 1997 (Processo Administrativo 16327.004469/2002-45). Em caso negativo, proceder a reconstituição das bases fiscais e os créditos tributários apurados no ano-calendário de 1997 considerando os valores descritos no item (iii) acima.

c) informar se houve retenção de IRFONTE e CSLL por órgãos públicos no ano-base de 1996, havendo créditos para o contribuinte?

- (i) em caso positivo, qual valor dos créditos?  
(ii) esse valor foi considerado pela Fiscalização no momento da apuração do crédito tributário objeto do presente processo administrativo (Processo Administrativo 16327.004469/2002-45)?  
(iii) esse valor foi utilizado pela recorrente para a compensação de tributos em outros períodos-base?

d) caso a recorrente ainda tenha o direito à utilização dos valores correspondentes aos quesitos acima, que sejam refeitos os cálculos da presente exigência fiscal, levando-se em conta os itens abaixo, desde que a recorrente não os tenha utilizado até a presente data:

- (i) Antecipações mensais de IRPJ e CSL efetuadas no ano-calendário de 1996;  
(ii) Novo lucro real, pagamento de IRPJ a maior, base de cálculo de CSLL e pagamento de CSLL a maior para o ano-calendário de 1996, conforme apurado pela Fiscalização nos autos dos processos administrativos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11;  
(iii) Retenção de Imposto de Renda e CSL por órgãos públicos no ano-calendário de 1996.



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Que a autoridade diligenciante manifeste-se sobre o resultado da diligência com relatório detalhado a respeito dos fatos constatados e que dê ciência ao contribuinte, para que este, também querendo, se manifeste.

É o relatório.



## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

### RECURSO EX OFFICIO

O recurso tem amparo legal (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

Como se depreende do relatório, tratam os presentes autos, de recurso de ofício interposto pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, contra sua decisão proferida no Acórdão nº 04.256, de 30/10/2003, que manteve parcialmente a exigência tributária constituída contra a interessada.

Com relação às parcelas excluídas da exigência pela decisão recorrida, referem-se a glosa procedida pela fiscalização por entender não dedutíveis os valores registrados a débito do resultado do exercício correspondentes a perdas na realização de créditos incobráveis, conforme consta no voto condutor do aresto recorrido:

1) Devedor: Corumbataí Metais Indústria e Comércio Ltda. (contrato nº 941093) – Vencimento em 09/05/1995 (fls. 15) – Conforme comprovam os documentos juntados às fls. 1489/1490, o Banco Noroeste S/A requereu a habilitação do crédito nos autos do processo de falência do devedor, em 04/12/1995, relativamente às operações de câmbio identificadas sob nºs 94/001093 e 94/001096. Assim, tendo o contribuinte adotado as providências exigidas pela legislação regente, é aceita a dedução como perda, no importe de R\$ 867.374,27, estando correta a recomposição da dedutibilidade da despesa.

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

2) Devedor: Atrium Produtos Químicos Industriais Ltda., (contrato nº 50359617) – Vencimento em 03/07/1995 – Em janeiro de 1996 foi ajuizada a ação de execução referente ao contrato em análise, no Foro Regional III. Também com relação ao contrato nº 50359617 – Vencimento em 03/07/1995 – Em janeiro de 1996 foi ajuizada a ação de execução referente ao contrato em análise, no Foro Regional III – Jabaquara, São Paulo (SP), recebendo o número 200372 (fls. 1634 e 1635). Também foi apresentado o resultado de pesquisa no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 1636/1637), que comprovam que no ano-calendário de 1997, foram mantidos os procedimentos judiciais para o recebimento do crédito, sendo improcedente a autuação.

3) Devedor: Ferraz Veículos Ltda. (contrato nº 113556898) - Vencimento em 29/07/1996 – O Banco Noroeste S/A ingressou em 1997 com ação de execução referente ao contrato em análise, que recebeu o nº 253363 (fls. 1658/1660) e os documentos acostados às fls. 1661/1721 comprovam que durante o ano de 1997 foram mantidos os procedimentos judiciais visando ao recebimento do crédito. Correto o cancelamento da exigência.

4) Devedor: Formicobre Metais e Ligas Ltda., (contrato nº 113570378) – Vencimento em 20/12/1996 – O Banco Noroeste S/A deu início aos procedimentos judiciais visando ao recebimento do crédito (Ação de Execução distribuída em 25/08/1997), conforme a certidão emitida pelo Cartório do 5º Ofício Cível do Foro Regional II de Santo Amaro, em 25/06/2002 (fls. 1728), em 31/12/1997 estavam atendidos os requisitos para a dedutibilidade da perda, quais sejam, transcurso do prazo de um ano do vencimento, tratando-se de crédito sem garantia real, e manutenção do procedimento judicial. Fica cancelada a exigência.

5) Devedor: Manjep Participações Ltda. (contrato nº 112780051) - Vencimento em 17/06/1996 – Em novembro de 1996 foi ajuizada a ação de execução referente ao contrato em análise, conforme cópia da petição anexada às fls. 1805/1807. Além deste documento, foram apresentados o relatório interno (fls.

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

1803) e o "Resultado da Pesquisa Fonética na Área Cível", do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 1804), concluindo-se, do que consta deste último documento, que no ano-calendário de 1997 foram mantidos os procedimentos judiciais para a cobrança do crédito. Exigência cancelada.

6) Devedor: T C M Indústria e Comércio de Metais Ltda. (contrato nº 99820193) – Vencimento em 25/10/1995 – O Banco Noroeste S.A. ajuizou a ação de execução em dezembro de 1995, referente ao contrato de crédito acima identificado, que recebeu o número de registro 3.436/95 (fls. 1887/1889). Relativamente a este processo foi expedida, em 18/06/2002, a carta precatória cuja cópia foi anexada às fls. 1885. Depreende-se, portanto, que no ano-calendário de 1997, foram mantidos os procedimentos judiciais visando à cobrança do crédito. Estando atendidos os requisitos legais exigidos para a dedutibilidade da perda, correto o cancelamento da exigência.

Como visto acima, a decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

### RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente o recorrente argumenta que o lançamento em questão não poderia se sustentar nas bases em que foi constituído, por evidente falta de investigação dos fatos e ausência de prova da ocorrência de qualquer infração.

Discordo dessa afirmação e considero que a autoridade fiscal procedeu exatamente nos termos determinados pela legislação de regência, tendo dado oportunidade ao contribuinte para se manifestar a respeito da matéria em

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

questão, bem como anexado aos autos todos os elementos necessários e suficientes à caracterização dos motivos que levaram à lavratura do auto de infração.

Tanto isso é verdade que a própria fiscalização juntou aos autos mais de 1200 folhas correspondentes aos documentos inerentes à matéria que resultaram na constituição do crédito tributário sob exame.

Também incabível a alegação de que a autoridade autuante valeu-se de meros controles internos do recorrente para argüir a suposta irregularidade nas perdas deduzidas, na verdade tratam-se dos documentos que embasaram os registros contábeis da instituição, assim como sua própria escrituração contábil e fiscal. Ora, se os próprios documentos mantidos pelo recorrente não são suficientes para legitimar o lançamento, da mesma forma, também não o seriam para dar guarida à sua contabilidade.

Como visto do relatório, a matéria ora tratada diz respeito tão-somente à glosa de despesas registradas pelo recorrente como dedutíveis, correspondentes a perdas com créditos irrecuperáveis.

Nesse sentido, a Lei nº 9.430/96, trouxe profundas alterações a respeito do tratamento a ser dado em relação ao reconhecimento de perdas no recebimento de créditos. Assim, a partir de 01/01/1997, as dedutibilidade passou a ser condicionada à efetiva ocorrência das perdas, sujeitas ainda, de forma cumulativa, a vários critérios estabelecidos no artigo 9º da mencionada norma legal, *verbis*:

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

§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:



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

II - sem garantia, de valor:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas."

Como visto acima, via de regra, a condição principal para a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos diz respeito a existência de manifestação judicial a respeito da impossibilidade por parte do devedor de quitar a dívida, conforme dispõe o inciso I, parágrafo 1º do artigo 9º retro citado. Outrossim, a norma legal prevê ainda a possibilidade da dedução de perdas em situações especiais, as quais foram devidamente consideradas na decisão recorrida, conforme apreciado no recurso ex officio.

Com relação ao exame dos documentos componentes do presente processo, acolho integralmente a decisão proferida pela turma de julgamento de primeira instância em razão da exaustiva apreciação dos elementos presentes nos autos e da brilhante explanação de forma detalhada de cada uma dos contratos que deram origem à constituição do crédito tributário. Peço vênias para transcrever parte do voto condutor daquele aresto no que diz respeito à análise de cada um dos clientes do recorrente que tiveram o respectivo valor do saldo devedor transferido a débito do resultado do período:

Primeiramente, com relação às perdas que não atendiam as condições de dedutibilidade previstas no art. 9º da Lei nº 9.430/1996, no valor de R\$ 19.688.191,64, relacionadas no relatório intitulado "Perdas indedutíveis – Ano calendário 1.997", anexado às fls. 19 a 105, não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios, ficando mantida a exigência.

Será analisada a seguir, pela confrontação das alegações apresentadas pelo impugnante (fls. 1.321 a 1.336) e dos documentos de fls. 1.464 a 2.005, com a fundamentação antes exposta, a situação de cada um dos contratos que foram objeto de autuação, no que se refere à dedutibilidade das perdas.

Durante a fiscalização, foi exigida mediante intimações (fls. 1.257, 1.258, e 1.275 a 1.277) a apresentação de: a) cópias dos contratos das operações de crédito, bem como dos respectivos aditivos e novações; b) documentação comprobatória do início e da manutenção dos procedimentos judiciais para o recebimento do crédito ou arresto das garantias; c) relativamente aos devedores falidos e/ou concordatários, documentação comprobatória da data de decretação da falência ou da concessão da concordata, bem

como os procedimentos judiciais necessários para o recebimento dos créditos.

Após análise dos documentos apresentados, a autoridade fiscal elaborou o Termo de Verificação Fiscal, dividindo em três grupos os créditos lançados como perda sem a comprovação devida, sendo adotada a mesma divisão e ordem na análise que segue.

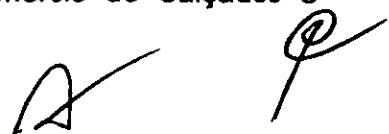
Operações de crédito lançadas como perda dedutível sem a devida comprovação documental (o contribuinte deixou de apresentar a documentação hábil comprobatória da realização da perda):

Cazamar Revestimentos Ltda. (contrato nº 118055797) – Foi apresentado o documento de fl. 1.465, que corresponde, conforme alegado (fls. 1.322 e 1.323), a relatório que comprovaria o encaminhamento do contrato para a assessoria de recuperação de operações. Sendo documento interno da empresa, não é suficiente para comprovar o alegado, sem que outros documentos corroborem o seu conteúdo. Além disso, consta que a operação foi garantida por alienação fiduciária, e assim, somente após dois anos do seu vencimento e desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto da garantia (Inciso III, do § 1º, do art. 9º da Lei nº 9.430/1996), poderia a perda ser deduzida na apuração do lucro tributável. O vencimento seria em 03/01/1997 (fl. 15 – Termo de Verificação Fiscal), e portanto, o crédito não poderia ter sua perda contabilizada no ano-calendário de 1997. Fica mantida a exigência.

Cintra Comércio de Metais Ltda. (contrato nº 117673756) – Vencimento em 13/11/1996 - Analisados os documentos apresentados, de fls. 1.467 a 1.481, verifica-se que o crédito estava garantido por hipoteca, não sendo dedutível como perda no ano-calendário de 1997, por não terem decorrido dois anos do vencimento, conforme inciso III, do § 1º, do art. 9º da referida Lei. Exigência mantida.

Coronado Ultra Rápido de Transportes Ltda. (contrato nº 117824557) – Vencimento em 12/05/1996 (fl. 15) – De acordo com a impugnante, os documentos apresentados (fls. 1.483 e 1.484), comprovariam “o encaminhamento do respectivo contrato para assessoria de recuperação de operações. Habilitação nos autos da falência da Organização Magnata em função de promessa de cessão”. No entanto, tratando-se de relatórios internos, não são suficientes para comprovar o alegado, sendo mantida a exigência.)

Deboni Ind. Com. Calçados e Couros Ltda. (contrato nº 95102) – Vencimento em 08/05/1995 – De acordo com a certidão emitida em 05/12/1997, pelo Cartório da Décima Sexta (16ª) Vara Cível da Comarca de Curitiba – Paraná (fl. 1.503), foi requerido pelo credor, Banco Noroeste S/A, a suspensão nos autos de Execução de Título Extrajudicial nº 1148/95, em que é devedora a Deboni Indústria e Comércio de Calçados e



Couros Ltda., tendo em vista que não foi encontrado bem em nome da devedora. Na petição da Ação de Execução de Título Extrajudicial (fl. 1.504 a 1.507), o valor do crédito referente ao contrato de câmbio nº 95/000102, de 07/02/1995, com vencimento em 23/05/1995, seria de R\$ 19.891,07 (valor original) que, corrigido até a data de protesto do título (não informada) resultaria em R\$ 33.394,88 (fl. 1.506). Sendo discordantes tanto a data de vencimento quanto o valor, os documentos apresentados não comprovam que os procedimentos necessários foram adotados visando ao recebimento do crédito em análise, mantendo-se a exigência.

Demec Indústria Mecânica Ltda. (contratos nºs 50818647 e 99860140) – Vencimentos em 14/07/1995 e 15/05/1995, respectivamente – As cópias de fls. 1.516 a 1.520 referem-se a ação de execução contra Amadeu de Candia, que seria avalista em contratos de abertura de crédito entre o Banco Geral do Comércio S.A. (antiga denominação do Banco Santander S.A., conforme pesquisa no sistema CNPJ, à fl. 2688) e a Demec Indústria Mecânica Ltda., com vencimentos em 14/02/1995, 08/03/1995 e 13/02/1995. As datas de vencimento destes créditos, bem com a identificação do credor, não coincidem com o que consta do Termo de Verificação, evidenciando não se tratar dos mesmos créditos. Exigência mantida.

Diamantul S.A. (contrato nº 30395) – Vencimento em 31/07/1996 – As cópias de fls. 1.539 a 1.541, pouco legíveis, referem-se a ação de execução contra Walter Anacleto de Rezende e Walter Anacleto de Rezende Júnior, avalistas do empréstimo, concedido em 28/04/1995, com vencimento em 14/08/1995, pelo Banco Geral do Comércio a Diamantul S.A., que estaria em regime de concordata preventiva. Este vencimento, bem como a identificação do credor, não coincidem com os constantes do Termo de Verificação Fiscal (31/07/1996, à fl. 15), indicando não se tratar do mesmo crédito. Fica mantida, portanto, a glosa.

Frigorífico Piracicabano Ltda. (contrato nº 99848368) – Vencimento em 01/06/1995 – Foi apresentada a cópia da petição inicial do Processo de Execução por Quantia Certa, pelo Banco Noroeste S.A., contra o Frigorífico Piracicabano Ltda. e Leopoldino Pereira da Silva, datada de 13/11/1995, referente ao contrato de refinanciamento de crédito nº 998483-68, no valor de CR\$ 195.000.000,00, pagável por meio de 3 (três) prestações mensais e consecutivas, vencendo-se a primeira delas em 13/10/1994 (fls. 1.545 a 1.547). Na petição não é mencionada qualquer renegociação da dívida em que tivesse sido alterada a data de vencimento, e portanto, são discrepantes as datas constantes do Termo de Verificação (01/06/1995) e da petição (13/10/1994). Além disso, não restou comprovado que foram mantidos os procedimentos judiciais durante o ano-calendário de 1997, devendo ser mantida a exigência.

Lager Comercial Distribuidora Ltda.(contrato nº 50488015) – Vencimento em 05/06/1995 – Foram apresentados o relatório interno (fls. 1.550 e 1.551) e o “Resultado da Consulta de Processos”, referente a pesquisa efetuada pela “internet” na página do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 1.552 e 1.553). O primeiro, por ser documento interno da empresa, não é suficiente para comprovar que os requisitos para a dedutibilidade da perda foram atendidos, e o segundo não faz referência ao número do contrato de crédito a que se refere a ação judicial, não se comprovando que se trata do mesmo crédito que foi analisado pela fiscalização. Fica mantida a glosa.

Lasca Importadora e Exportadora Ltda. (contrato nº 110258084)- Vencimento em 31/01/1996 - As cópias de fls. 1.556 a 1.558 referem-se a ação de execução contra Lasca Importadora e Exportadora Ltda., André Roberto Scatigno e Sérgio Ângelo Scatigno, movida pelo Banco Geral do Comércio S.A., referente a uma operação de Desconto de Nota Promissória, vencida desde 22/08/1995. As datas de vencimento destes créditos, bem com a identificação do credor, não coincidem com o que consta do Termo de Verificação, evidenciando não se tratar do mesmo crédito, devendo ser mantida a exigência.

Leilo Ação Leilões Rurais Ltda. (contrato nº 109533026) – Vencimento em 30/06/1995 – De acordo com o documento apresentado (fls. 1.563 a 1.567), o Banco Noroeste S.A. protocolou, em 1995, Ação de Busca e Apreensão contra a devedora, referente ao contrato de refinanciamento de crédito nº 01.095330.26, tendo em vista a falta de pagamento de débito, garantido por alienação fiduciária. Além desse documento, foi apresentado o relatório interno, não se comprovando que foram mantidos os procedimentos judiciais durante o ano-calendário de 1997, uma vez que o relatório, por ser documento interno da empresa, somente seria documento hábil se corroboradas as suas informações por documentos comprobatórios correspondentes. A exigência fica mantida.

M P Menezes Indústria e Comércio Ltda. (contrato nº 27495) - Vencimento em 05/12/1995 – A cópia da petição da Ação de Busca e Apreensão, datada de 01/04/1996, faz referência aos contratos de câmbio (exportação) identificados sob nºs 95/000274, 95/000408, 95/000476, 95/000648, 95/000782 e 95/000971, vinculados aos contratos de abertura de linha de crédito nºs 93/000146, 93/000103 e 93/000018 (fls. 1.572 a 1.575). Sem a apresentação do contrato de crédito, não se pode afirmar que seja referente ao mesmo crédito analisado pela fiscalização. Além disso, o relatório interno (fl. 1.571) e o resultado da consulta processual informando apenas que o processo foi distribuído em 01/04/1996 (fl. 1.576) não são suficientes para comprovar o prosseguimento da ação judicial no ano-calendário de 1997. Exigência mantida.

Max Center Veículos Ltda. (contrato nº 116812926) – Vencimento em 07/06/1996 – Anexado apenas o relatório interno (fl. 1.578), não está comprovada a dedutibilidade da perda no ano-calendário de 1997, ficando mantida a glosa.

Sanpaper Participações Empr. Ltda. (contratos nºs 1800 e 1000) – Vencimentos em 19/04/1996 e 19/05/1995, respectivamente – Não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios, sendo mantida a glosa.

Serafim Manuel BN (Via Express) – contrato nº 117655936 – Vencimento em 21/06/1996 – Anexado apenas o relatório interno (fls. 1.580 e 1.581), não está comprovada a dedutibilidade da perda no ano-calendário de 1997, ficando mantida a exigência.

Stamp Estamparia Leve Ltda. – contrato nº 50550760 – Vencimento em 26/12/1995 – Foram apresentados: a) o relatório interno; b) a cópia do pedido de desarquivamento do processo nº 1864/95, na 2ª Vara Cível da Comarca de Diadema e c) a cópia da certidão emitida pelo 1º Serviço Notarial e Registro de Imóveis da Comarca de Diadema (fls. 1.584 a 1.586). De acordo com o que consta do relatório (fl. 1.584) teria sido decretada a falência da devedora, em 01/02/1996. Se tal ocorreu, deveria ter sido apresentada a prova de que o crédito foi habilitado no processo de falência, o que não se verifica nos autos, e assim sendo, fica mantida a glosa.

Têxtil Machado Marques Ltda.– contrato nº 16935819 – Vencimento em 03/10/1995 - De acordo com o documento apresentado (fls. 1.590 a 1.592), o Banco Noroeste S/A protocolou, em 1995, Ação de Busca e Apreensão contra a devedora, tendo em vista a falta de pagamento de débito, garantido por alienação fiduciária, referente ao contrato de mútuo nº 169.358-19. Além desse comprovante, foram apresentados o relatório interno (fls. 1.588 e 1.589) e o “Resultado da Pesquisa Fonética na Área Cível”, emitido em 09/01/2003, referente à ação de execução 000.98.736440-9, distribuída em 10/08/1998, identificando como requerente, Banco Santander Noroeste S.A., e como requerido, Tinturaria Bitelli de Tecidos Ltda. (fl. 1.593), não se tratando do mesmo crédito, portanto. Ficando sem comprovação a continuidade dos procedimentos judiciais até 31/12/1997, fica mantida a glosa.

Union Auto Posto Ltda.– contrato nº 50486571 – Vencimento em 02/05/1995 - Anexado apenas o relatório interno (fl. 1.595), não está comprovada a dedutibilidade da perda no ano-calendário de 1997, devendo ser mantida a exigência.

Vídeo Clip S T Y Comercial e Locadora Ltda. – contrato nº 50466816 – Vencimento em 12/05/1995 - Foram apresentados o relatório interno (fl. 1.599), o “Resultado da Consulta de Processos”, referente a pesquisa efetuada pela “internet” na página do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls.

1.600 a 1.602) e a Certidão nº 2096906, referente a registros de distribuições de ações, emitida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. O primeiro, por ser documento interno da empresa, não é suficiente para comprovar que os requisitos para a dedutibilidade da perda foram atendidos, e os demais, por não indicarem o número do contrato de crédito a que se refere a ação judicial, não comprovam que se refere ao mesmo crédito que foi objeto de verificação fiscal. Exigência mantida.

Perdas decorrentes de operações de crédito, nas quais o contribuinte não comprovou o início e a manutenção, até 31/12/1997, dos procedimentos judiciais para o recebimento dos créditos

Algosul Algodoeira Sul América Ltda. (contrato nº 112503487) – Vencimento em 02/02/1996 – Os documentos apresentados (fls. 1.605 a 1.629) comprovam que foi aberta em 16/10/1995 a falência do devedor, tendo sido realizada a arrecadação dos bens a ele pertencentes. Não consta a comprovação de que o Banco Noroeste S.A. tenha habilitado o seu crédito nos autos do processo de falência, ficando mantida a exigência.

Alpi ABC Distribuidora de Veículos (contrato nº 115142218) – Vencimento em 10/06/1996 – Foram apresentados o relatório interno (fl. 1.617), a pesquisa referente ao processo judicial nº 9169860/0 (Apelação apresentada pela Alpi contra a sucessora do Banco Noroeste S.A.), com nº na 1ª instância 1997000002 (199700000266, nos demais documentos, fls. 1.629 e 1.631). Os documentos apresentados (fls. 1.628 a 1.631), que deveriam confirmar as informações do relatório, não mencionam o número do contrato de crédito, deixando de comprovar o atendimento dos requisitos para a dedutibilidade da perda no ano-calendário de 1997. Fica mantida a exigência.

Auto Posto Francisco Ltda. (contrato nº 118131135) – Vencimento em 28/07/1996 – Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.639), não sendo suficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda no ano-calendário de 1997, ficando mantida a glosa.

Cale Indústria e Comércio Ltda. (contrato nº 50759028) – Vencimento em 03/05/1995 - Foram apresentados: o relatório interno (fl. 1.641), o "Resultado da Pesquisa Fonética na Área Cível", do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fl. 1.644) e a Certidão nº 2097455, referente a registros de distribuições de ações, emitida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. O primeiro, por ser documento interno da empresa, não é suficiente para comprovar que os requisitos para a dedutibilidade da perda foram atendidos, e os demais, por não indicarem o número do contrato de crédito a que se refere a ação judicial, não comprovam que se trata do mesmo crédito que foi objeto de verificação fiscal. Fica mantida a exigência.

Clóvis Patriota (contrato nº 99816597) – Vencimento em 09/11/1995 – A petição da ação de Execução Forçada por Título Extrajudicial, cuja cópia foi anexada às fls. 1.648/1.649, está datada de 15/07/1999. Não consta a data em que teria sido protocolado tal documento, mas certamente em 31/12/1997 não haviam sido iniciados os procedimentos judiciais visando ao recebimento do crédito, não sendo dedutível a perda no ano-calendário de 1997. Exigência mantida.

Farma Rio Comércio de Medicamentos Ltda.(contrato nº 50571532) – Vencimento em 09/05/1995 – O Banco Noroeste S.A. ajuizou Ação de Busca e Apreensão, datada de 02/10/1995 (fls. 1.652 a 1.654), das mercadorias dadas em alienação fiduciária, em garantia das obrigações assumidas pela devedora. Não se comprova nos autos que o procedimento judicial tenha sido mantido no ano-calendário de 1997, condição indispensável para a perda ser dedutível no cálculo do lucro real. Fica mantida a glosa.

Forexport Consultoria e Comércio Exterior Ltda. (contrato nº 783) - Vencimento em 04/06/1996 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.723), não sendo suficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda. Exigência mantida.

Henrique Meinberg (contrato nº 117459677) – Vencimento em 01/07/1996 – Restou comprovado nos autos que em dezembro de 1996 foi formalizada a ação de execução referente ao crédito em análise (fls. 1.778 a 1.780). As certidões datadas de 30/06/1997 e 15/05/1997 (fls. 1.781 e 1.782, respectivamente), lavradas pelos oficiais de justiça que as subscrevem, informam não terem sido localizados os executados (Henrique Meinberg e Nivaldo Medeiros Vanur) e a primeira certidão faz referência ao Processo de Execução nº 4.430/96. Em 18/10/2002, o Banco Santander Brasil S.A., mediante sua advogada, informa ao Juiz de Direito da 3ª Vara Cível do Foro Regional da Lapa, Comarca da Capital, Estado de São Paulo, que os cheques emitidos pelos executados, para pagamento do acordo firmado entre os demandantes, foram compensados, fazendo referência, também, ao processo nº 4.430/96. No entanto, comparando com o carimbo de recepção apostado na petição, em que não consta tal número (fl. 1.778), não se pode afirmar que se trate do mesmo processo, não tendo sido comprovado que os procedimentos judiciais visando à cobrança do crédito em análise foram mantidos até 31/12/1997. Exigência mantida.

JWIS Indústria e Comércio de Roupas Ltda. (contrato nº 117338020) – Vencimento em 23/07/1996 – Foram apresentados (1) o relatório interno (fl. 1.785), (2) o Resultado da Pesquisa no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fl. 1.786), (3) a petição (cópia) da Ação de Reintegração de Posse movida pelo Geral do Comércio Arrendamento Mercantil S.A., CNPJ nº 47.177.225/0001-81, contra a JWIS Indústria e

Comércio de Roupas Ltda., datada de 15/04/1997 e (4) a certidão de distribuições de ações, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em que consta o processo nº 96.542450-9(3108/96), ação de Execução de Título Judicial, de 11/12/1996, sendo o exequente o Banco Noroeste S/A.

O Resultado da Pesquisa (fl. 1.786) traz, como observação, que o processo nº 000.96.542450-9, tendo como executado a JWIS, e como exequente o Banco Noroeste S.A., refere-se ao refinanciamento do crédito nº 01.173380-20, portanto ao contrato que foi objeto de análise pela fiscalização. Constatam ainda a data de distribuição (11/12/1996) e a situação ("Suspensão"). No entanto, a petição da ação de reintegração de posse, anexada aos autos, refere-se a outro processo, formalizado por pessoa jurídica distinta do Banco Noroeste S.A.. Desta feita, um resultado de pesquisa, sem valor de certidão, não é suficiente para comprovar a adoção das medidas judiciais pertinentes e a sua manutenção durante o ano-calendário de 1997 Fica mantida a glosa.

Lauar & Rajao Comércio Indústria e Representações Ltda. (contrato nº 116865700) – Vencimento em 07/08/1996 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.796), não sendo suficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda, e portanto, fica mantida a glosa.

Lofoos Comercial Exportadora Ltda. (contrato nº 50466623) – Vencimento em 04/07/1995 – Tendo sido apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.801), insuficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda, fica mantida a autuação.

Maracaibo Ind. e Com. de Cames e Representações Ltda.(contrato nº 51016066) - Vencimento em 10/11/1995 - Foi apresentado apenas o "relatório" interno (fl. 1.809), não sendo suficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda. Fica mantida a exigência.

Marco Empreendimentos Ltda. (contrato nº 111462818) – Vencimento em 22/09/1995 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.811 e 1.812), insuficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda. Fica mantida a exigência.

New Gran Car Comercial Ltda. (contrato nº 50048267) – Vencimento em 26/05/1995 – Foi ajuizada a ação de execução referente ao contrato em análise, em novembro de 1995 (fls. 1.815 a 1.817). Em 15/07/1997 o exequente, Banco Noroeste S.A., foi intimado, pelo MM Juiz de direito da 3ª Vara Cível Regional IV – Lapa, "para dar andamento ao feito, no prazo de 48:00 horas, sob pena de extinção do processo", referindo-se ao processo nº 3.775/95. Embora na petição da ação de execução não se identifique tal número, se se trata do mesmo processo, como pretende o contribuinte, sem a comprovação de que, em atendimento à intimação, foi dado

prosseguimento à ação, não se prova o prosseguimento na cobrança do crédito até 31/12/1997. Fica mantida a glosa.

OPV Operação Ponto de Venda e Marketing Ltda. (contrato nº 115366320) Vencimento em 21/06/1996 – Foram apresentados o relatório interno (fl. 1.828) e documentos relativos ao processo de execução nº 002.96.188611-9 (fls. 1.829 a 1.834), mas não se comprova que tal processo seja referente ao contrato de crédito em questão, devendo ser mantida a exigência.

Peval Confeccões Ltda. (contrato nº111449807) – Vencimento em 28/08/1995 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1836), insuficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda. Exigência mantida.

Phoenix Indústria e Comércio de Calçados Ltda.(contrato nº 111212114) – Vencimento em 11/09/1995 – Foram apresentados, além do relatório interno, os seguintes documentos: (1) cópia da petição da ação de execução, datada de 21/03/1996 (fls. 1.839 a 1.841); (2) comunicações da Associação dos Advogados de São Paulo, referentes a publicações no Diário da Justiça, sendo que a maioria não apresenta data legível (fls. 1.842, 1.846, 1.854, 1.855, 1.858, 1.860), e as demais, as datas de 04/03/1997 (fl. 1.843), 18/12/1996 (fl. 1.845) e, provavelmente, abril/1996 (fl. 1.861), (3) requerimentos do Banco Noroeste S/A, endereçados ao Juiz de Direito da 2ª Vara Cível da Comarca de Guarulhos – SP, de 03/01/1997 (fl. 1.844), 29/10/1996 (fl. 1.847), 08/08/1996 (fl. 1.857), 27/06/1996 (fl. 1.859); (4) certidão emitida em 13/08/1996. Embora grande número de documentos tenha sido apresentado, não se comprovou a continuidade dos procedimentos judiciais durante o ano-calendário de 1997, além de constar do relatório interno apresentado a última informação, datada de 12/06/1997, "IRRECUPERÁVEL CONF/JURÍDICO". Exigência mantida.

Reforplas Indústria e Comércio Ltda. (contrato nº 19430735) – Vencimento em 11/10/1995 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.863), insuficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda. Fica mantida a glosa.

Reply Publicidade Representação e Comércio Ltda. (contrato nº 50444030) – Vencimento em 04/09/1995 – Apresentados o relatório interno, o "Resultado da Pesquisa" e a certidão nº 2098744, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 1.865 a 1.867), e não constando dos últimos dois documentos a referência ao contrato de crédito em questão, não se comprova a dedutibilidade da perda no ano-calendário de 1997. Fica mantida a exigência.

Rivelli Comércio e Exportação de Mármore e Gran. Ltda. (contrato nº 117332841) – Vencimento em 29/12/1996 – Foram apresentados o relatório interno (fl. 1.870) e

documentos referentes a processo de execução, em que não se identifica o número do contrato de crédito (fls. 1.871 a 1.875), devendo ser mantida a exigência.

São Miguel Automóveis Ltda. (contrato nº 112079900) – Vencimento em 29/05/1996 - Foram apresentados: o relatório interno (fl. 1.877), o “Resultado da Consulta de Processos”, referente a pesquisa efetuada no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fls. 1.878 e 1.879) e a Certidão nº 2096988, referente a registros de distribuições de ações, emitida pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. O primeiro, por ser documento interno da empresa, não é suficiente para comprovar que os requisitos para a dedutibilidade da perda foram atendidos, e os demais, por não fazerem referência ao número do contrato de crédito a que se refere a ação judicial, não comprovam que tratam do mesmo crédito que foi objeto de verificação fiscal. A exigência fica mantida.

Sultan Distribuidora de Veículos Ltda. (contrato nº 50048341) – Vencimento em 26/05/1995 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.882), insuficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda, devendo ser mantida a glosa.’)

T S Comércio de Confecções Ltda. (contrato nº 109388512) – Vencimento em 26/06/1995 – O Banco Noroeste S.A. , em 09/10/1996, ajuizou a Ação de Busca e Apreensão, referente ao contrato de abertura de linha de crédito e refinanciamento nº 01.093.885.12 (fls. 1.894 a 1.901). Além deste documento, foram apresentados o relatório interno (fl. 1.893) e a cópia da comunicação da Associação dos Advogados de São Paulo, referente à publicação, no Diário da Justiça, da sentença homologando o acordo e julgando extinta a ação (processo nº 2.455/95), sem a data de publicação (fl. 1.902). Não está comprovado que os procedimentos judiciais foram mantidos até 31/12/1997. fica mantida a exigência.

Vagner Jorge Pádua (contrato nº 110097813) – Vencimento em 23/08/1995 – Foram apresentados o relatório interno (fl. 1.904) e o “Resultado da Consulta de Processos”, referente a pesquisa efetuada pela “internet” na página do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (fl. 1.905). O primeiro, por ser documento interno da empresa, não é suficiente para comprovar que os requisitos para a dedutibilidade da perda foram atendidos, e o segundo não traz o número do contrato de crédito a que se refere a ação judicial, não comprovando que se refere ao mesmo crédito que foi objeto de verificação fiscal, além de conter data de distribuição do processo divergente da do relatório. Exigência mantida.

Varal Indústria e Comércio de Confecções Ltda.(contrato nº 112454764) – Vencimento em 07/10/1996 - Foi apresentado apenas o relatório interno (fl. 1.882), insuficiente para comprovar o atendimento dos requisitos legais para a dedutibilidade da perda. Exigência mantida.

Operações celebradas com clientes falidos ou concordatários

Abaeté Comercial Ltda. (contrato nº 112305255) – Foi apresentado somente o documento de fl. 1.909 ("Relatório que comprova a existência de ação judicial e habilitação do credor nos autos da falência"), que, embora o impugnante alegue o contrário, não comprova a habilitação do crédito nos autos do processo de falência da devedora. Para tanto, deveria ser apresentado o requerimento da citada habilitação, como o fez o impugnante em alguns dos itens já analisados. Fica mantida a exigência.

CCA Indústrias Gráficas Ltda. (contrato nº 117657551) – Foram apresentados apenas relatórios internos (fls. 1.911 e 1.912), sem a comprovação da habilitação do credor nos autos do processo de falência da devedora. Fica mantida a exigência.

Cosmetel Perfumaria e Cosméticos Ltda.(contrato nº 117204842) – Foi apresentado apenas o relatório interno, à fl. 1.915, sem a comprovação dos procedimentos judiciais adotados para o recebimento do crédito, diante da eventual decretação de concordata ou falência da devedora. Fica mantida a glosa.)

M Amaral Indústria e Comércio de Uniformes Ltda.(contrato nº 50761151) – O impugnante afirma que estaria anexando, entre outros documentos, a petição requerendo a habilitação do credor (Banco Noroeste S.A.) nos autos da falência da devedora (fl. 1.333). No entanto, foram apresentados documentos referentes ao requerimento de concordata preventiva da M. Amaral Indústria e Comércio de Uniformes Ltda. (fls. 1.919 a 1.931), a proposição da ação de execução, pelo Banco Noroeste S.A., contra a M. Amaral Indústria e Comércio de Uniformes Ltda., preenchida parcialmente, manuscrita, sem identificação e assinatura de eventual representante (fls. 1.932 e 1.933), e outros (fls. 1.936 a 1.942), não correspondendo nenhum deles ao requerimento de habilitação no processo de falência do credor, como alegado. Fica mantida a exigência.

Organizações Eril S.A. (contrato nº 112186903) – De acordo com o que consta da petição da Ação de Restituição contra Massa Falida de Organizações Eril S/A, cuja cópia foi anexada às fls. 1.947 a 1.952, o Banco Santander Noroeste S.A. celebrou com a falida contrato de refinanciamento de crédito nº 01.121.869-03, em 14/04/1997, com vencimento previsto para 14/04/1998. Somente em 1998 foi apresentada a habilitação de crédito nos autos da falência (fls. 1.953 a 1.955), e assim sendo, a perda não poderia ter sido deduzida no ano-calendário de 1997. Fica mantida a exigência.

Poladian Gráfica e Editora Ltda. (contrato nº 111682423) – Foi apresentado apenas o relatório interno, à fl. 1.971, que, de acordo com a impugnante, comprovaria "a existência de ação judicial e a impossibilidade de habilitação do credor em função

da inexistência de bens do devedor". O relatório, por si, não comprova o alegado, não tendo sido atendidas as exigências contidas na legislação, para que a perda seja dedutível. Exigência mantida.

Especial Veículos e Peças Ltda.(contrato nº 114911597) – Vencimento em 29/02/1996 – Operação celebrada com garantia de alienação fiduciária. O impugnante reconhece não ter localizado os documentos comprobatórios hábeis, que justifiquem a baixa do crédito antes do prazo de dois anos de seu vencimento, tendo apresentado apenas o relatório interno à fl.1.973. Fica mantida a exigência.

Carlos Eduardo Paladino (contrato nº 80030360) – Vencimento em 22/05/1996. Operação celebrada com garantia de alienação fiduciária. Embora o impugnante alegue que os bens dados em garantia não foram localizados, apresentando a cópia da petição de Ação de Busca e Apreensão, protocolada em 22/08/1996 (fl. 1.978 e 1.979), se o contrato previa garantia real, o prazo exigido para a dedutibilidade da perda é de dois anos do vencimento (art. 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996), mesmo que a garantia dada se revele indisponível ou inexistente, conforme já explicitado nos subitens 9.9 e 9.10 deste acórdão. Portanto, a perda não poderia ser deduzida no ano-calendário de 1997, devendo ser mantida a glosa.

Ceralit S/A Indústria e Comércio Ltda. (contrato nº 01.136.243-17) - Vencimento em 15/08/1997. Operação com garantia de alienação fiduciária. Foi apresentado somente o relatório interno, à fl. 1.985, alegando a impugnante que os bens dados em garantia não foram localizados. Cabem as mesmas considerações do subitem anterior, além de o relatório não ser suficiente para a comprovação pretendida. Exigência mantida.

Concyb Engenharia e Empreendimentos Imobiliários Ltda. (contrato nº 115779753) – A impugnante apresentou o relatório interno (fl. 1.987) e alegou que jamais recebeu a quantia de R\$ 100.000,00, sendo do fisco o ônus da prova do recebimento, e que o Banco Noroeste adotou todas as medidas cabíveis à recuperação do crédito. A fiscalização não afirmou em nenhum momento que houve o recebimento pelo Banco Noroeste S.A., da importância de R\$ 100.000,00. Os §§ 4º e 5º, do art. 9º, da Lei nº 8.430/1996 prevêem que a partir da data da concessão da concordata, a perda poderia ser deduzida, desde que o credor tivesse adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (§ 4º), e a parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderia ser também deduzida como perda, desde que observadas as condições previstas no mesmo artigo (§ 5º). Portanto, inicialmente a parcela do crédito que a empresa concordatária se compromete a pagar – no presente caso, R\$ 100.000,00, de acordo com o comunicado enviado pelo comissário dativo nomeado na Concordata Preventiva de Concyb Engenharia e Empreendimentos Imobiliários Ltda. (fl.

1.297) – não é dedutível. Somente se ficar comprovado que a concordatária não honrou o pagamento desta parcela, e que o credor adotou os procedimentos judiciais necessários ao seu recebimento, ela passaria a ser dedutível, o que não se verifica nos autos. Exigência mantida.

Indústrias Químicas Novidex Ltda. (contrato nº 508.687-83) – Vencimento em 08/07/1996 – Operação com garantia real. A impugnante alega que o Banco Noroeste S.A. somente baixou o crédito antes do período de dois anos por não ter localizado os bens dados em garantia. Foi anexada a cópia da petição da ação de execução proposta pelo Banco Noroeste S.A. contra Indústrias Químicas Novidex Ltda. e os devedores solidários (fls. 1.992 a 1.995), juntamente com outros documentos (fls. 1.996 a 2.005). No entanto, conforme já exposto, tratando-se de crédito com garantia, o prazo para que a perda seja considerada dedutível é de dois anos do vencimento, independentemente da existência ou não do bem dado em garantia. Exigência mantida.

Pelo exposto, conclui-se que a decisão de primeiro grau abordou a matéria de forma exaustiva, não deixando qualquer dúvida sobre os documentos anexados aos autos, inexistindo qualquer reparo a ser feito.

Com relação às medidas necessárias para a dedutibilidade das perdas, o recorrente afirma que ingressar com ação judicial é prerrogativa e direito subjetivo de cada cidadão, constitucionalmente assegurado, mas que não pode ser imposto, o direito de ação é o direito de ver atuado o poder jurisdicional do Estado para recompor uma esfera jurídica lesada. Efetivamente, não é o exercício do direito de ação, e nem o decurso de tempo que configura a lesão ou a perda, porém, a norma legal deve ser obedecida. No caso, existem determinadas condições impostas que dependem da iniciativa do credor para o reconhecimento da perda, sem as quais, ainda que ocorra o efetivo prejuízo decorrente da impossibilidade no recebimento de créditos, tal fato não é suficiente para a dedução da perda na base de cálculo do tributo.

Ainda que, em razão dos valores serem substancialmente baixos, insuficientes para manter uma estrutura necessária voltada à recuperação desses créditos, não é cabível o registro como perda sem que sejam tomadas as demais providências estabelecidas em lei.



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

### DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O contribuinte insurge-se contra a aplicação da alíquota de 18% para o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em relação ao ano-calendário de 1997, alegando violação ao princípio constitucional da isonomia.

Diante da situação que ora se apresenta, entendo necessário demonstrar a evolução da legislação que trata da matéria, em especial o tratamento diferenciado dispensado pelo legislador quanto à alíquota da CSLL das instituições financeiras.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689/88, destinada a financiar a seguridade social (art. 1º). A base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado por algumas exclusões e adições, conforme especificado no artigo 2º, § 1º, da referida lei, observando-se a redação dada pela Lei nº 8.034, de 12/04/1990.

São contribuintes da CSLL as pessoas jurídicas domiciliadas no país, assim como as que lhes são equiparadas pela legislação tributária, nos termos do artigo 4º, da Lei nº 7.689/88. Contudo, com relação à alíquota aplicável, este diploma legal estabeleceu tratamento diferenciado para as instituições financeiras elencadas no artigo 1º, Decreto-lei nº 2.426/88, como é o caso da ora recorrente.

Assim, como regra geral, a alíquota da contribuição inicialmente estipulada foi de 8%. Entretanto, já à época da criação da contribuição social sobre o lucro líquido, a legislação estabeleceu uma alíquota diferenciada de doze por cento (12%) para as instituições financeiras e assemelhadas, aplicável no exercício de 1989 (período-base 1988).

A seguir, a Lei nº 7.856/89, determinou que a partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989, a alíquota passaria a

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

ser de dez por cento (art. 2º, caput). Entretanto, para as instituições financeiras e assemelhadas (referidas no artigo 1º, do Decreto-lei 2.426/88), no exercício financeiro de 1990, a contribuição seria paga pela alíquota de quatorze por cento (art. 2º, parágrafo único).

Nova majoração de alíquota para as instituições financeiras e assemelhadas foi determinada a partir do ano-calendário de 1990, pois a Lei nº 8.114/90 (assim como as Medidas Provisórias 225/90 e 249/90, que lhe precederam), determinou que, a partir do exercício financeiro de 1991, tais instituições financeiras e assemelhadas pagariam a CSLL à alíquota de quinze por cento (artigo 11).

Posteriormente, foi editada a Lei nº 8.212/91, com outro aumento na alíquota, desta feita para 15% no caso de instituições financeiras, bem assim de 10% para as demais pessoas jurídicas, conforme o artigo 23, inciso II e § 1º.

A Lei Complementar nº 70/91, instituiu a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS e, no seu artigo 11, parágrafo único, excluiu tais instituições financeiras e assemelhadas do pagamento da mesma. Em contrapartida, no caput do mesmo artigo 11, o legislador elevou em oito pontos percentuais a alíquota da contribuição social das instituições financeiras elencadas no §1º, do art. 22, da Lei 8.212/91, resultando, assim, numa nova alíquota de 23%. Essa lei complementar determinou ainda, que a nova alíquota seria exigida a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à data de sua publicação (artigo 13). Portanto, diante da publicação da Lei Complementar 70, que ocorreu em 31 de dezembro de 1991, a CSLL foi devida pelas instituições financeiras, à nova alíquota, a partir de 1º de abril de 1992.

Por ocasião da promulgação da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, artigos 71, 72 e 73, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, previam:

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45

ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único (...)

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

(...)

§ 1º As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V, aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta emenda.

§ 2º (...)

Diante disso, ao instituir o Fundo Social de Emergência, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 determinou que a alíquota da CSLL aplicável a tais instituições financeiras, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passou a ser de trinta por cento (30%), artigo 72, inciso III, incluído no ADCT, pelo artigo 1º, da referida Emenda, acima transcrito.

Da mesma forma como o ocorrido no ano de 1991, por ocasião da edição da Lei Complementar nº 70, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1 determinou que a nova alíquota de 30% aplicar-se-ia a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à sua promulgação (artigo 72, § 1º, incluído no ADCT pelo art. 1º da ECR 1/94, publicada no DOU de 02 de março de 1994).

Destaque-se que, com a edição da ECR nº 1/94, a alíquota de 23% até então aplicável para a CSLL das instituições financeiras e assemelhadas

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

permaneceria até 31 de maio de 1994, passando para 30% no período de 1º de junho de 1994 a 31 de dezembro de 1995.

Assim, a perdurar a legislação então vigente, em 1º de janeiro de 1996, a alíquota retornaria aos 23% em vigor antes da Emenda Constitucional nº 1/94.

No entanto, a Lei nº 9.249/95, veio alterar as alíquotas aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 1996, *verbis*:

Art. 19. A partir de 1º de janeiro de 1996, a alíquota da contribuição social sobre o lucro líquido, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a ser de oito por cento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para as quais a alíquota da contribuição social será de dezoito por cento.

Conforme o artigo 19 acima descrito, para as instituições financeiras e assemelhadas, referidas no § 1º, do artigo 22, da Lei nº 8.212/91 (instituições financeiras e assemelhadas), tal alíquota foi fixada em 18%, e para as demais pessoas jurídicas, passa a ser de 8%.

Contudo, logo a seguir, foi editada a Emenda Constitucional nº 10, de 4 de março de 1996, e, assim, o Fundo Social de Emergência teve sua existência prorrogada até 30 de junho de 1997, passando a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal, sendo que o artigo 72, do ADCT, teve sua redação, em seu inciso III, alterada para:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a

alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

(...)

Em consequência, a alíquota de 30% instituída pela ECR 1/94 teve sua vigência estendida, também, para o período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, como visto acima. O artigo 72, inciso III, incluído originariamente pela ECR 1/94, teve sua redação alterada por esta EC 10/96, prevê, além disso, que a referida alíquota de 30%, relativa à CSLL das instituições financeiras e assemelhadas, estaria sujeita a alteração por lei ordinária.

É importante ressaltar que, diversamente do disposto pela LC 70/91 e pela ECR 1/94, a Emenda Constitucional nº 10/96, não estipulou o prazo nonagesimal para que a alíquota de 30% fosse exigida, determinando expressamente, inclusive, a aplicação de tal alíquota no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997.

Finalmente, a partir de 1º de janeiro de 1997, a alíquota da CSLL devida pelas instituições financeiras e assemelhadas, foi reduzida para 18%, por determinação da Medida Provisória 1.516/96 e suas reedições (MP 1.516-1 e 1.516-2), e da resultante Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.

Conforme consta do relatório, a recorrente reclama, com relação à CSLL exigida, a aplicação da forma preceituada no artigo 19, parágrafo único, da Lei 9.249/95, que instituiu uma alíquota de 18% para as instituições financeiras, aplicável a partir de 1º de janeiro de 1996.

Contudo, conforme acima demonstrado, a Emenda Constitucional 10/96, determinou que a alíquota da CSLL aplicável às instituições financeiras passaria a ser de 30%. Além disso, ainda que tenha sido publicada em 07 de março de 1996, esta Emenda Constitucional determina, expressamente, com a nova redação dada ao inciso III, do artigo 72, do Ato das Disposições Constitucionais

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Transitórias, que a nova alíquota seja exigível no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997.

Entendo que essa questão está muito bem definida em relação à alíquota aplicável, pois no decorrer do ano-calendário de 1997, a contribuição social incidiu sobre a alíquota de 18% para as instituições financeiras, caso do recorrente, conforme acima exposto.

Na peça recursal, a interessada insurge-se ainda contra a exigência sob o argumento de que a cobrança da CSLL com base em alíquotas diferenciadas afrontaria os princípios da anterioridade, irretroatividade e da isonomia.

Esta matéria já foi apreciada em oportunidades anteriores pela Egrégia 3ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme os acórdãos abaixo:

Acórdão nº 103-21.261, de 11/06/2003:

CSSL - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA ISONOMIA. OFENSA - NÃO-OCORRÊNCIA - Se a instituição financeira ou a ela assemelhada não se encontra na mesma curva de indiferença onde se perfilham as demais instituições ou empresas, mormente em face dos exacerbados índices de lucratividade e alavancagem operacionais daquela, não há como vislumbrar ofensa ao artigo 145, inciso III, §1º da Constituição Federal, ao consagrar o princípio da capacidade econômica dos agentes públicos na implementação gradualística da imposição tributária. A adoção das mesmas bases de cálculo e alíquotas para seguimentos econômicos extremamente diversos não se confunde com a dicção do art. 150, II da Carta Magna, a qual veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Acórdão nº 103-20.901, de 18/04/2002:

CSLL - ALÍQUOTA DIFERENCIADA - INSTITUIÇÃO FINANCEIRA - Não se configura desrespeito ao princípio da isonomia a fixação de alíquota diferenciada para a incidência da CSLL de instituição financeira, tendo em vista que no âmbito tributário busca-se a real capacidade contributiva e a

justiça fiscal, cuja realização objetiva a igualdade jurídica revelada pelo tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais.

O não reconhecimento da incidência da CSLL com base em alíquota diferenciada para as instituições financeiras e assemelhadas consagraria um tratamento desigual revelado pela distorção nas bases tributáveis das pessoas jurídicas. As pessoas jurídicas que recolhem a CSLL com uma alíquota menor paralelamente recolhem também a COFINS, enquanto que para as instituições financeiras e assemelhadas que não são contribuintes da COFINS, incide a CSLL com alíquota diferenciada exatamente como forma de realizar a isonomia fiscal. Recurso improvido.

Deste último aresto, cuja relatora foi a ilustre Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz, peço vênia para adotar seus fundamentos, dos quais se extrai os seguintes excertos:

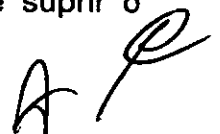
Ao contrário do pretendido, é exatamente o princípio da isonomia tributária que, para Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges são os sobreprincípios do ordenamento jurídico, fundamenta e justifica a incidência da CSLL na forma do lançamento ex officio efetuado contra a pessoa jurídica.

Na verdade, a isonomia em matéria tributária, erigido como o superprincípio dentro do nosso Estado Democrático de Direito, consagrado nos artigo 5º caput e inciso I, bem assim no artigo 150, II, da Carta Magna, encerra um conteúdo que se encontra vinculado à própria justiça tributária, de modo a proporcionar uma melhor e o mais justa possível repartição fiscal da renda.

Nesse âmbito, a igualdade deve ser visualizada e interpretada nos modos colocados por Aristóteles e sintetizada por Rui Barbosa, em que revela-se pelo tratamento igual aos iguais e desigualmente aos desiguais.

Ao consagrar a isonomia, sem dúvida, a nossa Constituição privilegiou a igualdade jurídica, isto é, dar tratamento igual aos que se encontrem especificamente iguais perante à lei e não a igualdade absoluta, em sentido individualista, que não leva em conta as desigualdades econômicas e as diferenças entre grupos, como forma de não privilegiar determinados setores ou atividades econômicas.

Por meio de incidências tributárias diferenciadas, procura-se corrigir as distorções criadas pelo próprio sistema, a fim de que aqueles que revelem maior capacidade de contribuir possam arcar com o maior ônus dos encargos públicos, para que os que tenham mais contribuam mais com o fim de suprir o



Estado de recursos e para que haja uma maior distribuição de renda.

Nas hipóteses de aparente quebra da isonomia, a ordem jurídica visa exatamente o respeito à igualdade real e proporcional, que impõe tratamento desigual aos desiguais, justamente para que supridas as diferenças específicas seja atingida a igualdade substancial.

O fato de ser estabelecida a CSLL incidente sobre os lucros da pessoa jurídica com base em alíquotas diferenciadas, em função da atividade exercida, não pode ser entendida como uma ofensa à igualdade protegida constitucionalmente, tendo em vista que tal distinção busca exatamente o equilíbrio das relações jurídico-tributárias entre os próprios sujeitos passivos e entre esses e o sujeito ativo.

Cumprе ressaltar que no intuito de se buscar uma maior justiça fiscal e não serem criadas distorções na imposição da carga tributária, em decorrência da tributação a maior para a CSLL, em contrapartida, as pessoas jurídicas alcançadas por tal incidência, ficaram fora do campo de incidência da COFINS – Contribuição Social sobre o Faturamento. A não-incidência da COFINS pretendeu corrigir quaisquer desigualdades na repartição do ônus tributário em relação às instituições financeiras e assemelhadas para as quais a CSLL é imposta com alíquota diferenciada.

Adotar entendimento diverso no sentido de acolher a tese da recorrente, aí sim ocorreria uma desigualdade entre as instituições financeiras e as demais pessoas jurídicas em geral, acarretando em conseqüência, uma verdadeira injustiça fiscal por meio da convalidação de um privilégio de uma carga tributária menor e mais favorecida para as instituições financeiras e assemelhadas em detrimento dos demais contribuintes que se submetem à incidência concomitante da COFINS e da CSLL.

No tocante aos demais argumentos suscitados pelo recorrente, melhor sorte não assiste à pretensão tendo em vista que o lançamento do crédito tributário foi procedido com base em lei válida, vigente e eficaz que não contraria, mas confirma e reafirma os princípios constitucionais.



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Não há como se acolher a pretensão do recorrente, visto que não encontra respaldo nas leis tributárias vigentes, bem assim nos princípios legais trazidos à colação.

#### DA EVENTUAL POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO

Afirma também o recorrente que os autos infração foram lavrados no final de 2002, praticamente 5 anos após o registro como perda pela recorrente, prazo suficiente para a consumação efetiva de praticamente todas as perdas, razão pela qual a fiscalização deveria dar o tratamento previsto no PN CST nº 02/96, qual seja, o instituto da postergação no pagamento do tributo.

No caso, para que seja admitida a possibilidade da ocorrência de postergação, necessário se faz a confirmação da ocorrência que os dois períodos-base relacionados – o primeiro referente à dedução indevida de forma antecipada, e o segundo relacionado com a efetiva ocorrência do regime de competência – tenham ocorrido antes da época da ação fiscal.

Não é admissível falar-se em postergação simplesmente porque já havia transcorrido tempo suficiente para a empresa dar baixa em seus registros de despesas que um dia poderão ser deduzidas do lucro real.

Nesse sentido, o Decreto-lei nº 1598/77, em seu artigo 6º, § 4º, é muito claro ao prever:

§ 4º- Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

Vimos de ver que a autoridade fiscal manifestou-se a respeito da impossibilidade de se proceder ao cálculo da postergação do pagamento de



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

IRPJ/CSLL, tendo em vista que o Banco Noroeste S/A não efetuou o pagamento de tributos posteriormente ao ano-calendário de 1997, em decorrência de apuração de sucessivos prejuízos até a data da sua incorporação pelo Banco Santander Brasil S.A., realizada no ano-calendário de 1999. Inaplicável, portanto, o instituto da postergação no presente caso, pois é indispensável a comprovação de recolhimento do tributo em período-base já encerrado antes do início dos trabalhos de fiscalização, em valor suficiente para fazer frente àquele devido em decorrência da antecipação na apropriação das despesas.

### RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

O recorrente argumenta também que, caso a fiscalização tivesse procedido a recomposição do lucro real e da base de cálculo do antecessor, compensando, ainda, a base de cálculo negativa de períodos anteriores e os créditos fiscais existentes decorrentes das antecipações mensais, IRRF e retenção de CSLL pelos Órgãos Públicos, ter-se-ia verificado que não haveria nenhum centavo a ser exigido em perdas de operações de crédito. Assim, uma vez apurada eventual irregularidade no procedimento utilizado pelo sujeito passivo para a apuração do IRPJ e da CSLL, as autoridades fiscais devem em obediência ao art. 142 do CTN, art. 153 e 195, I, da CF, e demais disposições do CTN e legislação ordinária, verificar se da mencionada irregularidade decorreria efetivo acréscimo patrimonial ao sujeito passivo.

Da diligência fiscal levada a efeito, foi apurado o montante de R\$ 18.361.432,41 a título de antecipações mensais de IRPJ, valor esse confirmado pela própria recorrente (fls. 3489).

Com relação aos recolhimentos de CSLL, a autoridade diligenciante informa os seguintes recolhimentos: 31/07/97, R\$ 823.526,33; 29/08/97, R\$ 1.214.038,68; e em 30/09/97, R\$ 1.247.073,03, totalizando R\$ 3.284.638,04.

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Porém, deixou de ser considerado pela fiscalização, os valores relativos às compensações efetuadas em exercícios anteriores, os quais devem ser adicionados ao montante de CSLL a compensar no ano de 1997, no valor de R\$ 6.459.183,24, totalizando R\$ 9.743.821,00.

Referidos valores não foram considerados pela Fiscalização no momento da apuração do crédito tributário objeto do presente processo administrativo.

Houve o aproveitamento dos valores correspondentes ao IRPJ nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, informação ratificada pela própria recorrente. Com relação à CSLL, depreende-se que os valores não foram utilizados, conforme DIPJs anexadas aos autos.

Com relação ao item "b" da Resolução baixada por este Colegiado, nos seguintes termos: *em relação ao processo de fiscalização que deu origem aos processos administrativos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11, pergunta-se:*

- (i) *informar se no Termo de Verificação fiscal que deu origem aos processos administrativos acima mencionados, bem como no "Quadro Demonstrativo da Provisão de Devedores Duvidosos" e "Quadro Demonstrativo do Cálculo de Tributos Postergados" (vide fls. 104 a 109 do Processo Administrativo 10880.029839/97-1) a fiscalização reconstituiu o lucro real e a base de cálculo da contribuição social do ano-calendário de 1995 e 1996;*
- (ii) *informar se em decorrência da reconstituição das bases fiscais do ano-calendário de 1995 a fiscalização apurou um novo lucro real de R\$133.553.453,88 e uma nova base de cálculo de CSLL de R\$184.886.334,60;*
- (iii) *informar se em decorrência da reconstituição das bases fiscais do ano-calendário de 1996 a fiscalização apurou um novo lucro real de R\$5.781.1881,90, um recolhimento a maior de IRPJ de R\$22.049.925,17, uma base negativa de CSLL de R\$25.043.250,52, bem como um montante recolhido a maior a título de CSLL de R\$15.016.218,10. Caso os valores retrocitados não estejam exatos, favor calcular e informar os valores corretos.*

Informa a fiscalização que os créditos tributários constituídos nos respectivos processos administrativos foram totalmente extintos em decorrência de julgamento de Recurso Especial – Acórdão CSRF/01-03.969, de 18/06/2002 e de julgamento de Recurso Voluntário – Acórdão nº 101-92.543, de 25/10/1999.

- (iv) *informar se os valores descritos no item (iii) acima foram considerados na apuração das bases fiscais e dos créditos tributários de IRPJ e CSLL do presente processo administrativo referente ao ano-calendário de 1997 (Processo Administrativo 16327.004469/2002-45). Em caso negativo, proceder a reconstituição das bases fiscais e os créditos tributários apurados no ano-calendário de 1997 considerando os valores descritos no item (iii) acima.*

Em atendimento ao presente quesito, o auditor encarregado informou que na apuração das bases fiscais relativas à autuação referente ao ano-calendário de 1997, foram consideradas as bases de cálculo do IRPJ e CSLL extraídas do sistema DEMONSTRATIVO DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – SAPLI, anexo às folhas 176 a 189, as quais se encontravam em conformidade com a situação fiscal apresentada pelo contribuinte no encerramento do ano-calendário 1997.

**Bases Fiscais utilizadas:**

Prejuízo Fiscal Operacional do Período-base	R\$ 6.278.899,61
Base de cálculo de CSLL	R\$ 11.081.189,37

Em decorrência da retificação de ofício levada a efeito no ano-calendário de 1996, resultaram os seguintes valores a título de lucro real e de base de cálculo da CSLL:

Ano-calendário de 1996	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)
Lucro Real – DIPJ/1997	93.980.882,54	63.156.450,12
(+) Adições pela Fiscalização	70.172.474,41	70.172.474,41
(-) Exclusões pela Fiscalização	(158.372.175,16)	(158.372.175,16)
Novo Lucro Real	5.781.181,79	(25.043.250,02)

Em consequência do novo lucro real apurado sobre a base de cálculo retificada, a qual resultou em R\$ 5.781.181,79, constata-se que houve o pagamento a maior de IRPJ de R\$ 22.049.925,09, conforme planilha elaborada pela fiscalização (fls. 3436 do presente processo).

Em relação à CSLL, a retificação de ofício levada a efeito pela fiscalização implicou na mudança de uma base tributável de R\$ 63.156.450,12, para R\$ 25.043.250,02.

Também é de se acolher os argumentos da recorrente, no sentido de que ao alterar a base de cálculo da CSLL, gerando saldo negativo, também houve o recolhimento a maior da citada contribuição no montante de R\$ 15.016.218,10, em decorrência do recolhimento das antecipações mensais, as quais se converteram em saldo negativo de CSLL.

*c) informar se houve retenção de IRFONTE e CSLL por órgãos públicos no ano-base de 1996, havendo créditos para o contribuinte?*

- (v) em caso positivo, qual valor dos créditos?*
- (vi) esse valor foi considerado pela Fiscalização no momento da apuração do crédito tributário objeto do presente processo administrativo (Processo Administrativo 16327.004469/2002-45)?*
- (vii) esse valor foi utilizado pela recorrente para a compensação de tributos em outros períodos-base?*

O diligenciado alegou não possuir os informativos emitidos, relativos às retenções de IRFONTE e CSLL de órgãos públicos, razão pela qual deixou de atender a este item da intimação fiscal.

*d) caso a recorrente ainda tenha o direito à utilização dos valores correspondentes aos quesitos acima, que sejam refeitos os cálculos da presente exigência fiscal, levando-se em conta os itens abaixo, desde que a recorrente não os tenha utilizado até a presente data:*

- (viii) Antecipações mensais de IRPJ e CSL efetuadas no ano-calendário de 1996;*
- (ix) Novo lucro real, pagamento de IRPJ a maior, base de cálculo de CSLL e pagamento de CSLL a maior para o ano-calendário de 1996, conforme apurado pela Fiscalização nos autos dos processos administrativos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11;*
- (x) Retenção de Imposto de Renda e CSL por órgãos públicos no ano-calendário de 1996.*

Em resposta o diligenciante informa o seguinte: *“No tocante a este quesito, entende a fiscalização, salvo melhor juízo, que os cálculos da presente exigência fiscal estão de acordo com os elementos apurados no decorrer da ação fiscal, bem como daqueles apresentados pelo contribuinte em decorrência da presente diligência fiscal. Quanto à compensação de eventuais créditos tributários ainda não utilizados pelo contribuinte, esta fiscalização entende que as normas instrumentais autorizam o contribuinte a proceder à compensação do excesso com obrigações de período de apuração seguinte. O titular do crédito é o contribuinte. Como titular do direito cabe ao contribuinte dispor do crédito como bem lhe aprouver dentro das regras de restituição de indébitos”.*

Como visto, houve efetivamente os ajustes das bases de cálculo tributáveis do IRPJ e CSLL no ano-calendário de 1996, conforme exposto pela autoridade diligenciante, devendo, portanto, ser acolhido o pleito da recorrente no sentido do aproveitamento por parte da contribuinte.

Nessas condições, deve ser ajustado o crédito tributário correspondente, nos termos acima expostos.

#### LANÇAMENTO DECORRENTE

##### CSLL

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

#### MULTA DE OFÍCIO

O recorrente insurge-se contra a exigência da multa de ofício, tendo em vista a inexigibilidade da mesma em relação a responsabilidade dos sucessores.



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Esta matéria está pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido apreciada em diversas oportunidades por esta Câmara, cabendo citar inclusive o Acórdão n. 101-94.480, de 28/01/2004, cuja ementa tem a seguinte redação:

**RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES** - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

Nesse sentido, peço vênia para transcrever o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no Acórdão nº 101-93.587, de 22/08/2001, assim ementado:

**RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES** - Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro Djaci Falcão, RTJ n.º 93, pág. 862).

Com muita propriedade, assim se manifestou o relator:

Ad argumentandum, se autuado tivesse sido o sucessor, isto é, se do mérito se pudesse conhecer, ainda assim a exigência não poderia ter a amplitude dada, visto serem inaplicáveis ao sucessor as sanções pecuniárias, em conformidade com o estabelecido nos artigos 132 do CTN e 5º, inciso III, do Decreto-lei nº1.598/77, bem como consoante a melhor doutrina e jurisprudência.

Os dispositivos legais citados estabelecem de forma inquestionável que com a incorporação a responsabilidade é "por sucessão" e as sociedades resultantes de incorporação têm a "responsabilidade dos sucessores" e não "responsabilidade própria".

.....  
Vejamos os seus textos:

## SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

## SEÇÃO II - Responsáveis por Sucessão

Art. 5.º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

.....  
III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida; (destaques da transcrição) (Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, grifos da transcrição)

De assinalar nesses dispositivos a ausência de responsabilidade por infrações. A responsabilidade é "pelos tributos devidos", não pelas "multas devidas", nem pela "obrigação tributária".

Neles o legislador não mencionou a obrigação tributária, que abrangeria tributo e multa, mas só o tributo. Se houvesse optado pelo termo "obrigação tributária", poderia abranger também as multas (penalidades pecuniárias), tendo em vista a definição do conteúdo dessa expressão no art. 113, § 1.º, do CTN, segundo o qual a obrigação tributária principal "tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária".

Podendo ter-se referido aos dois ('tributo' e 'penalidade pecuniária'), ou utilizado a expressão que abrangesse os dois ('obrigação tributária') e em não o fazendo, no caso de incorporação, as sociedades incorporadoras não respondem pelas penalidades fiscais, mas somente pelos tributos.

Essa intenção já era clara, no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional sobretudo por ter explicitado, no próprio texto do dispositivo e não apenas por meio de sua localização dentro do capítulo da sucessão tributária, que a 'empresa resultante da incorporação' era uma sucessora:

Art. 244. Considera-se sucessora para efeito de responsabilidade pessoal, por todos os tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado sucedida, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação de outra ou em outra, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora. (Trabalhos da Comissão Especial, editado oficialmente

com os trabalhos da Comissão autora e da revisora do anteprojeto que resultou no CTN).

A doutrina e a jurisprudência também assim entenderam.

No artigo "Responsabilidade Tributária", publicado em livro de igual nome, Ives Gandra da Silva Martins anotou:

Sempre que quis o legislador transferir ao responsável o dever de pagar tributo e penalidade, fez expresso uso da expressão "obrigação tributária" (art. 135) ou ao falar de obrigação tributária (art. 134) houve por bem esclarecer, em face de ser a penalidade pecuniária também obrigação principal, que apenas aquelas de caráter moratório seriam transferíveis, não obstante já ter esclarecido que tal responsabilidade se referia apenas aos tributos, no que limitado estava o campo de interpretação do caput do artigo.

.....  
Quando o legislador pretendeu falar de penalidades, de penalidades falou. Quando pretendeu falar de tributos, só de tributos falou. Quando pretendeu falar de penalidades e tributos, de obrigação tributária falou.» (Responsabilidade Tributária, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, "Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 5", 1980, págs. 28-29).

Comentando o instituto da transformação para efeitos sucessórios, que no art. 168 Anteprojeto ganhou maior extensão, ao ser-lhe acrescentado um parágrafo (§ 2.º) para tratá-la especificamente, de modo a abranger "como por exemplo a simples alteração da forma de constituição, de uma sociedade limitada (em que o quotista tem responsabilidade maior) para sociedade anônima (onde essa responsabilidade é menor)"<sup>1</sup>, assinala Silva Martins com propriedade:

De notar-se, finalmente, que tanto o anteprojeto, quanto o projeto, falaram para esse tipo de responsabilidade sucessória em "tributos" e não mais em "obrigações tributárias", dando caráter restritivo e de personalização das penas a todo o artigo.» (Op. cit., pág. 267)

O Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas, por terem caráter punitivo, não se transmitem para os sucessores.

Entre outros arestos, merece ser destacado este, que conclui pela não aplicação de multas e sim a cobrança apenas do imposto, nos casos do art. 133 do CTN [e, com maior razão, concluiria no mesmo sentido, com

<sup>1</sup> Este o texto do § 2.º do art. 168 do Anteprojeto, que procurou dar certeza mesmo nos casos em que nada mais se altera do que a forma ou tipo da sociedade: "§ 2.º. Nos casos de simples alteração da forma da constituição das pessoas jurídicas de direito privado, considera-se ter havido sucessão, exclusivamente para os efeitos deste artigo"

respeito aos casos do art. 132, até porque o fundamento é o mesmo, isto é, que a expressão "tributo" não abrange "penalidade pecuniária"]:

Multa fiscal punitiva.- Não responde por ela o sucessor, diante dos termos do art. 133 do CTN.- Agravo regimental não provido. (Ag Reg – Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º: 64622 SP, publicado no DJ de 13-02-76, e na RTJ n.º 77-02, à pág. 457, julgado em 28-11-1975, relator o Ministro RODRIGUES ALCKMIN).

Igualmente:

Multa fiscal. Sucessor. - O sucessor, adquirente do estabelecimento comercial, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, não porém por multas punitivas, sobretudo se impostas posteriormente à aquisição. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. - Recurso Extraordinário não conhecido. ((RE – Recurso Extraordinário n.º 83.514-SP, julgado em 17-08-1976, publicado no RTJ n.º 82-02, pág. 544, relator o Ministro ELOY DA ROCHA. Unânime).

Também:

I - Multa fiscal punitiva. Hipótese em que por ela não responde o sucessor. Art. 133 do CTN.

II. Não comporta dito preceito interpretação extensiva, pois os arts. 106, 112, 134 e 137, interpretados em conjugação, a repelem.

III. Recurso extraordinário de que se não conhece, porque não comprovado o dissídio pretoriano (RI, art. 305, Súmula n.º 291) e não ocorreu denegação de vigência dos preceitos do CTN, indicados. (RE – Recurso Extraordinário n.º 85.435-SP, julgado em 26-10-1976, publicado no DJ de 3-12-76, relator o Ministro THOMPSON FLORES)

Ainda:

1. Código Tributário Nacional, art. 133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo.

2. Recurso Extraordinário do fisco paulistano a que o STF nega conhecimento para manter o acórdão local que julgou inexigível do sucessor a multa punitiva. (RE - Recurso Extraordinário n.º 82754-SP, publicado no DJ de 10-04-81, pág. 3174, e no Ementário n.º 1207-01, pág. 326, e ainda na 98-03, pág. 733, relator o Ministro ANTONIO NEDER).

Multa fiscal punitiva - Irresponsabilidade solidária do sucessor - art. 133, do CTN.

1. O art. 133 do CTN prevê a responsabilidade solidária do sucessor do sujeito passivo pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor (CTN, art. 137. Súmula n.º 192).

3. Padrões que decidiram casos anteriores ao CTN e em antagonismo com a política legislativa deste não demonstram dissídio com interpretação desse diploma. (art. 305, do regimento interno do Supremo Tribunal Federal).» (RE n.º 76153-SP, julgado em 30-11-1973, publicado no DJ de 2-10-74, à pág. 16, no Ementário n.º 00934-05, à pág. 1494, e na RTJ 69-01, à pág. 211. relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO)

Esses acórdãos se referem à responsabilidade tributária do sucessor (excluindo a responsabilidade por multas), embora baseados, principalmente, no art. 133. O entendimento é o mesmo, por serem as mesmas as premissas condutoras a essa conclusão.

Existe, aliás, precedente específico — relativo ao próprio art. 132 do CTN:

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa... Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN. (Recurso Extraordinário n.º 90.834-MG, relator o Ministro Djaci Falcão, RTJ n.º 93, pág. 862).

Em seu voto, o Ministro-Relator afirma, após transcrever o art. 132 do CTN (que, como se sabe, trata de fusão, incorporação e transformação de sociedades):

O dispositivo, como se vê, só se refere à responsabilidade tributária do sucessor (...) relativamente a tributos devidos até a data do ato, não sendo possível dar à palavra "tributos", como empregada no texto legal, interpretação extensiva a ponto de abranger multa punitiva aplicada à empresa ... (in RTJ 93, pág. 866, 2.ª coluna).

O acórdão do Supremo Tribunal Federal, cuja ementa a seguir se transcreve vai no mesmo sentido, isto é, sustentando que os arts. 131 a 133 (aí incluído o art. 132) ampliou até para as empresas não falidas a regra do art. 23, parágrafo único, inciso III, da Lei das Falências, que recusa a cobrança de multas<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> O citado dispositivo da Lei de Falências (Decreto-lei n.º 7.661, de 21 de junho de 1945) diz: "Art. 23. .... Parágrafo único. Não podem ser reclamadas na falência: ..... III - as penas pecuniárias por infração das leis

Multa fiscal - CTN arts. 131 a 133. O Código Tributário Nacional não revogou o art. 23, parágrafo único, da Lei de Falências, mas o ampliou nos arts. 131 a 133. (Agravo n.º 60180, relator o Ministro Aliomar Baleeiro, publicada no DJ de 04/10/74).

Sobre o assunto há duas súmulas do STF:

Súmula 192 - Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.

Súmula 565 - A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Como o acórdão do Supremo Tribunal Federal dado no Agravo n.º 60180 (cujo excerto é acima transcrito) entende que o CTN ampliou essa garantia até aos não falidos, é de entender-se que não só a multa punitiva stricto sensu não se transmite ao sucessor (Súmula 192), como também a multa fiscal moratória (Súmula 565). Isso faz sentido, sobretudo porque a expressão "tributo" (ao contrário de "obrigação tributária") não abrange penalidade pecuniária de nenhuma natureza.

Na jurisprudência administrativa dos órgãos julgadores de maior hierarquia, atualmente é de geral aceitação o entendimento de que as multas não se transmitem (responsabilidade por sucessão é restrita aos tributos). Inúmeros são os arestos do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluindo pela impossibilidade de cobrança de qualquer multa, citando-se como exemplos o Acórdão do 1º CC de nº-108-4.880, de 07.01.1998, unânime, relatado pela Conselheira MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e o da CSRF, de nº-01-01.991, de 08.07.1996, unânime, de que foi Relator o eminente Presidente da 2ª Câmara, Dr. ANTONIO DE FREITAS DUTRA, lendo-se na ementa deste:

#### MULTA DE OFÍCIO – SUCESSÃO

Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa lançada, de caráter punitivo, a quem não deu causa ao ilegal. (CSRF/01-01.991)

Cabe citar aqui o ilustre tributarista Aliomar Baleeiro, em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", 11ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 1999:

A empresa ou Pessoa Jurídica de Direito Privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de

---

penais e administrativas." Essa é a regra que o STF considerou ampliada para todas as sucessoras, e não apenas às empresas sob falência.

outra ou em outra responde pelos tributos devidos pelas entidades, que nela se integraram até a data do ato que as uniu.

O dispositivo abrange as modificações jurídicas das empresas formadoras da nova ou que as absorveram na empresa preexistente. A antiga desaparece juridicamente amalgamada na nova ou na preexistente.

Em conseqüência, a regra, em nossa opinião, não é de aplicar-se, salvo lei expressa, à aquisição do chamado 'controle acionário' duma sociedade anônima por outra ou por uma empresa de tipo diferente.

Nesse caso, sobrevive juridicamente a sociedade anônima cuja maioria de ações, passando à propriedade de outra empresa, é por essa praticamente dominada, como aconteceu com a Ford do Brasil e a Willys Overland, antes da fusão em 1969.

A solução poderá ser a do art. 132, se a empresa controladora, ainda que mantendo a personalidade jurídica da sociedade controlada, confundir suas instalações, fábricas e estabelecimentos, de sorte que, na realidade, existe uma só entidade econômica e fez-se notória a absorção da sociedade controlada, como costumam fazer os Bancos.

Fora desse caso, o art. 132 visa às hipóteses comuns de uma sociedade em nome coletivo, ou por quotas de responsabilidade limitada, transformar-se, p. ex., numa sociedade anônima; a "merge" dos americanos ou fusão de duas ou mais pessoas jurídicas; incorporação duma empresa por outra etc., enfim casos em que desaparece a personalidade jurídica das empresas formadoras.

Diante do exposto, a multa notificada referente a período anterior à sucessão, não se transmite à pessoa jurídica sucedida, porque não pode conter-se no conceito de "tributo".

Assim, sou pela exclusão da multa de ofício exigida nos presentes autos.

#### JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Relativamente aos juros de mora lançados no auto de infração, correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - **Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês. (grifei)**

No caso em tela, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Desta forma, a possibilidade de lançamento do crédito tributário não estava suspensa e mesmo que a exigibilidade estivesse suspensa, o artigo 161 do Código Tributário Nacional não dispensa a incidência dos juros de mora quando estabeleceu:

Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias prevista nesta Lei ou em lei tributária.

...

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45  
ACÓRDÃO Nº. : 101-96.459

Como se vê, o Código Tributário Nacional só prevê a dispensa dos juros de mora na hipótese de pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito tributário.

Por outro lado, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.736/79, é taxativo quando determina que:

Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

Ante o exposto, conclui-se pelo correto procedimento adotado pela autoridade autuante, bem como pela autoridade julgadora de primeira instância.

### CONCLUSÃO

À vista do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio e, dar provimento parcial ao recurso voluntário para ajustar os valores do IRPJ e CSLL nos termos expostos no voto acima e também excluir a multa de ofício.

Brasília (DF), em 05 de dezembro de 2007

  
PAULO ROBERTO CORTEZ