



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

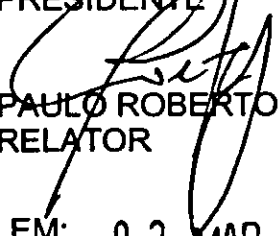
Processo nº. : 16327.004469/2002-45
Recurso nº. : 142.615
Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex: 1997
Recorrente : BANCO SANTANDER BRASIL S/A.
Recorrida : 2ª TURMA DRJ – SÃO PAULO – SP. I
Sessão de : 26 de janeiro de 2006

RESOLUÇÃO Nº 101-02.502

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO SANTANDER BRASIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45

RESOLUÇÃO Nº. : 101-02.502

Recurso nº. : 142.615

Recorrente : 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 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

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45

REOLUÇÃO Nº. : 101-02.502

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 subseqüentes, 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:

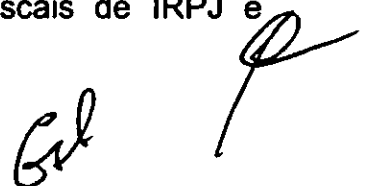
- a) que jamais um lançamento poderia se sustentar nas bases em que esse se constituiu, por evidente falta de investigação dos fatos e ausência de prova da ocorrência de qualquer infração. O fisco valeu-se de meros controles internos da recorrente para argüir a suposta irregularidade nas perdas deduzidas, 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 irre recuperáveis 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.

Às fls. 3243, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relato, trata-se de auto de infração lavrado em decorrência da indevida dedução de perdas em operações de crédito sem a observância das condições estabelecidas pelo art. 9º da Lei nº 9.430/96. Nesse sentido, a composição do crédito tem a seguinte origem:

- a) glosa de despesas no valor de R\$ 19.688.191,64, que correspondem a perdas indedutíveis no ano-calendário de 1997, em razão de não terem sido observados os prazos previstos nos incisos II e III do artigo 9º da Lei nº 9.430/96;
- b) glosa de exclusão fiscal no valor de R\$ 21.723.804,85 do LALUR, com base em demonstrativos apresentados pela recorrente. Segundo o fisco, as condições de dedutibilidade não teriam sido observadas em relação a diversos devedores, especialmente pela ausência de documentos comprobatórios da realização da perda; de comprovação do início e a manutenção até a data de 31/12/1997, dos procedimentos judiciais para os recebimentos dos créditos; de comprovação de adoção de procedimentos judiciais necessários para o recebimento dos créditos de clientes falidos ou concordatários, dentre outros.

A recorrente se insurge contra a metodologia adotada para a apuração do crédito tributário, alegando que consistiu na singela aplicação, sobre o valor de R\$ 41.411.996,49, correspondente ao total das despesas glosadas, da alíquota de 15% e do adicional de 10%, relativamente ao IRPJ, e da alíquota de 18% em relação à CSLL, acrescido de multa de 75% e juros SELIC.

Insiste nos argumentos apresentados na defesa inicial em relação à necessidade de recomposição do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados pelo antecessor. Em resumo, a apuração do crédito tributário pode ser assim resumido:



Descrição – Ano-calendário 1997	IRPJ	CSLL
Valor da Glosa	41.411.996,49	41.411.996,49
Compensação parcial de Crédito Fiscal do Período	(6.278.899,61)	0,00
Valor Tributável	35.133.096,88	
Alíquotas – (15% e 10% IRPJ – 18% CSLL)		
IRPJ / CSLL a pagar	8.759.274,22	7.454.159,36
Juros de Mora	8.244.228,89	7.015.854,78
Multa	6.569.455,67	5.590.619,52
Total	23.572.958,78	20.060.633,66

Argumenta a recorrente que, caso se tivesse procedido à 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, IRFONTE e retenção de CSLL pelos Órgãos Públicos, ter-se-ia verificado que não haveria crédito tributário a ser exigido, como se demonstra abaixo:

DIPJ/98 – Ano-calendário 1997	IRPJ	CSLL
Prejuízo conforme Decisão de 1ª Instância	(6.278.899,61)	-
(+) Glosa de Despesas com PDD	41.411.996,49	41.411.996,49
Lucro Real ajustado pela glosa	35.133.096,88	41.411.996,49
IRPJ / CSLL devidos	8.759.274,22	7.454.159,36
(-) Antecipações mensais	(18.431.365,42)	(7.771.578,19)
IRPJ / CSLL a pagar ou restituir	(9.672.091,20)	(317.418,82)

Outro aspecto reforçado na defesa, diz respeito ao fato de que não é possível considerar automaticamente que o valor das despesas glosadas corresponda à base de cálculo sobre a qual sejam aplicadas as alíquotas cabíveis de IRPJ e CSLL sobre esses valores, tendo em vista a aplicação do PN 02/96, o qual foi editado justamente com o objetivo de esclarecer como a fiscalização deve proceder para a recomposição da base de cálculo, levando-se em conta as despesas que foram adicionadas ao lucro real nos períodos-base subsequentes.

Alega também que, de acordo com a declaração de rendimentos do ano-calendário de 1997, o saldo de IRPJ decorrente das antecipações mensais por estimativa correspondia a R\$ 18.431.365,42 e, com relação à CSLL, o saldo era de R\$ 7.771.578,19.

Questiona ainda o fato que a fiscalização deveria ter compensado integralmente os créditos fiscais (antecipações mensais, IRFONTE e CSLL retida

por órgãos públicos) do antecessor no ano-calendário de 1997 e recomposto o lucro real e a base de cálculo dos anos subsequentes a fim de verificar a existência de eventuais débitos de IRPJ e CSLL em tais períodos, em decorrência da compensação indevida de créditos fiscais.

De outro giro, argumenta que em 17 de setembro de 1997, foi encerrada outra ação fiscal, da qual ocorreu a lavratura de autos de infração para a constituição de créditos tributários de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 1994 e 1995, decorrentes da glosa de despesas de PDD que deram origem, respectivamente, aos processos administrativos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11. No 20º dia seguinte ao início formal da fiscalização, o Banco Noroeste houve por bem recolher integralmente o montante corrigido dos tributos IRPJ e CSLL, assim como os juros moratórios, em razão do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96.

Expõe a defendente que os efeitos reflexos dos pagamentos realizados, foram totalmente ignorados pelo fisco, que não reconheceu, por consequência, que no ano-calendário de 1996, grande parte dos valores glosados de despesas de PDD em períodos anteriores (1994 e 1995), tornaram-se dedutíveis, fato este que ocasionou o pagamento de tributos a maior no ano-calendário de 1996. Destaca ainda que as movimentações mencionadas foram efetuadas e reconhecidas de ofício pelo Fisco nos autos dos processos administrativos nºs 10880.029840/97-09 e 10880.029839/97-11, referentes aos anos de 1994 e 1995, e, podem ser assim sintetizados:

LALUR – 1996	IRPJ	CSLL
Lucro Real	93.980.882,54	63.156.450,12
Adição	70.172.474,41	70.172.474,41
Exclusão PDD efeito intertemporal	(158.372.175,16)	(158.372.175,05)
Nova base de cálculo	5.781.181,79	(25.043.250,02)

Em decorrência de tais cálculos, relativamente ao ano-calendário de 1996, teria ocorrido os seguintes reflexos:

Reflexos Decorrentes da Retificação de Ofício		
	IRPJ	CSLL
Na base de cálculo	Redução do lucro real	Apuração de base

	em R\$ 88.199.700,75	negativa no valor de R\$ 25.043.250,02
Pagamento de tributos a maior	R\$ 22.049.925,09	R\$ 15.016.218,10

Ressalta que os citados processos administrativos, em razão dos pagamentos efetuados, foram integralmente cancelados, não tendo sido objeto de alteração a retificação de ofício procedida no lucro real e na base de cálculo negativa apuradas pelo antecessor no ano de 1996.

Destaca que, considerando que não houve, em nenhum momento, a descoberta de fato novo, os reflexos decorrente da retificação procedida de ofício, ou seja, base negativa de CSLL R\$ 25.043.250,02 e dos pagamentos indevidos efetuados IRPJ R\$ 22.049.925,09 e CSLL R\$ 15.016.218,10, devem ser considerados no presente processo administrativo. Assim, tais valores seriam suficientes para o cancelamento do presente auto de infração.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador do tributo. Para formar sua convicção, pode o julgador determinar a realização de diligências e, se for o caso, perícia. Na realidade, está em jogo a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e, caso positivo, se o montante tributável corresponde àquele efetivamente devido pelo contribuinte.

Diante do exposto, considerando os documentos anexados e os argumentos apresentados, conclui-se que o processo, nos termos em que se encontra, não tem condições de ir a julgamento, pois, de um lado, está sendo exigido os tributos representados nos autos de infração ora questionados, e de outro lado, a recorrente afirma que a exigência não é cabível, fundamentando sua defesa nas provas trazidas aos autos por ocasião da apresentação do recurso voluntário.

Como é cediço, somente após a verificação de todos os elementos que dão causa ao nascimento da obrigação tributária, hipoteticamente descritos em lei, é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador, formalizável, então, mediante a atividade de lançamento.

Na verificação da ocorrência do fato gerador, o qual dá o nascimento da obrigação tributária e, conseqüentemente, possibilita a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, a determinação da matéria tributável é de fundamental importância, pois ela foi escolhida pelo legislador como o elemento que constitui o núcleo da hipótese de incidência.

Nesse sentido é a manifestação de Geraldo Ataliba, em sua obra “Hipótese de Incidência Tributária”, *verbis*:

41.1 O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que ela (h.i.) consiste, é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.

Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

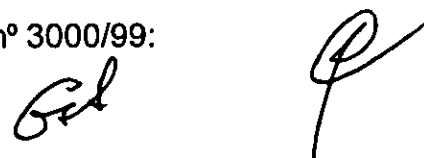
41.2 Assim, o aspecto material da h.i., é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

É o mais importante aspecto, do ponto-de-vista funcional e operativo do conceito (de h.i.) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (a que a h.i. se refere) pertence.

Contém ainda as indicações da subespécie em que ele se insere. (Ed. RT, 3ª ed., p. 99).

Trilhando esse rumo, na atividade de lançamento, a caracterização da matéria tributável, prevista na norma legal e descrita pela doutrina, como sendo o elemento material da hipótese de incidência, é de fundamental importância restar perfeitamente configurada, sob pena de não se poder afirmar ter ocorrido o fato gerador.

Ou seja, a caracterização da matéria tributável na atividade de lançamento de ofício é mister da autoridade fiscal, conforme determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99:



"Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º)."

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

Ônus da Prova

"Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)."

Deve-se ressaltar que existem situações em que a regra do art. 924 não se aplica, quando ocorrem as situações que possibilitam a inversão do ônus da prova, as quais referem-se às presunções legais de omissão de receita, tais como:

"Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 3º)."

"Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada."

Suprimentos de Caixa

"Art. 282. Provada a omissão de receita, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a cursive 'Gul' and the second is a stylized 'P'.

PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45
RÉSPOLUÇÃO Nº. : 101-02.502

recursos não forem comprovadamente demonstradas (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978, art. 1º, inciso II).”

Portanto, ressalvadas essas exceções, a regra é que o ônus da prova é mister da autoridade fiscal.

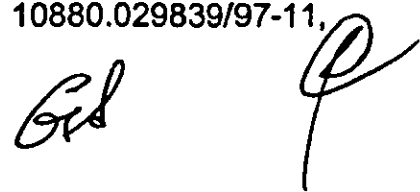
Como visto de todo o exposto, no estado em que se encontra o presente processo, não conseguimos vislumbrar a clareza necessária para uma perfeita apreciação dos fatos em discussão.

Diante disso, entendo que o julgamento deve ser convertido em diligência para que a fiscalização intime a recorrente para que esta comprove, à vista dos registros contábeis e fiscais da recorrente, e responda aos seguintes quesitos:

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

- (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 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.
- (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?



PROCESSO Nº. : 16327.004469/2002-45

• RESOLUÇÃO Nº. : 101-02.502

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.

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.

Cumprida a diligência, que os autos retornem a este Primeiro Conselho de Contribuintes

É como voto.

Brasília (DF), em 26 de janeiro de 2006

PAULO ROBERTO CORTEZ