ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720273/2017-88

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

Processo nº	16327.720273/2017-88
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-003.614 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de novembro de 2018
Matéria	IRPJ - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente	BANCO SAFRA S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS E ALEGAÇÕES. FALTA DE APRECIAÇÃO. DECISÃO. NULIDADE.

É nula a decisão que não aprecia alegações e documentos apresentados pela impugnante, quando desse exame possa resultar decisão de conteúdo diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em anular a decisão de primeira instância e determinar que seja proferida novo acórdão, analisando, em conjunto, a impugnação apresentada no processo nº 16327.720075/2016-33. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanhou o voto vencedor por suas conclusões, votando por anular a decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, mas não determinar o julgamento em conjunto com o processo nº 16327.720075/2016-33. Vencido o Conselheiro Roberto Silva Junior que votou por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Designada a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

(assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **BANCO SAFRA S/A**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 11-58.800, da 4ª Turma da DRJ/Recife, que negou provimento à impugnação e manteve contra a recorrente o lançamento que exigia crédito tributário no montante de R$ 15.474.248,83, compreendendo IRPJ e CSLL, acrescidos ambos de multa e juros.

O lançamento objeto deste processo veio para complementar lançamento anterior, objeto do processo 16327.720075/2016-33, como explica o Termo de Verificação de fls. 3.466 a 3.467, do qual se extrai a seguinte explicação:

> *A Ação Fiscal foi determinada pela Administração Tributária Federal através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) / Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (RPF) nº 0816600-2016-000218-4.*
>
> *Em procedimentos de revisão de trabalhos e no julgamento do recurso referente aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL Processo 16327.720075/2016-33 foram verificadas inconsistências nos lançamentos que resultaram em exigência a menor dos tributos devidos, conforme demonstrado abaixo.*
>
> ***I) Postergação***
>
> *No lançamento efetuado no Sistema de Auto de Infração não foram exigidos os juros e multa de mora sobre os valores postergados de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL) referentes a:*
>
> *a) Antecipação de despesas operacionais relativas a processos trabalhistas e cíveis, no valor de R$ 930.442,94;*
>
> *b) Baixa de créditos incobráveis antes do prazo permitido pela legislação, no valor de R$ 20.323.579,84.*
>
> ***II) Perdas de Crédito***
>
> *No lançamento efetuado no Sistema de Auto de Infração não foram adicionados na apuração do Lucro Real R$ 12.402.336,27, referentes a perdas onde não foram informados os procedimentos judiciais iniciados e mantidos para o recebimento dos créditos.*

Contra o lançamento complementar foi apresentada impugnação, a qual a DRJ - REC negou provimento, em decisão assim ementada:

> ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***
>
> *Ano-calendário: 2011*
>
> ***LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DEVIDO A ERRO DE CÁLCULO. MÉRITO JÁ JULGADO EM ACÓRDÃO ANTERIOR.***
>
> *O lançamento complementar decorreu da verificação de inconsistências no cálculo do crédito tributário efetuado no lançamento original, não havendo modificação do valor tributável das infrações ou dos fatos em que se basearam. O mérito das infrações envolvidas nos erros de cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original, não havendo possibilidade de novo pronunciamento por esta DRJ ante os novos argumentos e provas trazidas.*
>
> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL***
>
> *Ano-calendário: 2011*
>
> ***LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DEVIDO A ERRO DE CÁLCULO. MÉRITO JÁ JULGADO EM ACÓRDÃO ANTERIOR.***
>
> *O lançamento complementar decorreu da verificação de inconsistências no cálculo do crédito tributário efetuado no lançamento original, não havendo modificação do valor tributável das infrações ou dos fatos em que se basearam. O mérito das infrações envolvidas nos erros de cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original, não havendo possibilidade de novo pronunciamento por esta DRJ ante os novos argumentos e provas trazidas.*
>
> *Impugnação Improcedente*
>
> *Crédito Tributário Mantido*

Banco Safra S/A interpôs recurso, alegando nulidade da decisão recorrida, porque o acórdão não analisou a impugnação.

Lembrou que, nos termos do o art. 41, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 7.574/2011, o auto de infração complementar e o original devem ser objetos do mesmo processo, para que o órgão julgador realize o julgamento em conjunto das impugnações, de modo que haja um único acórdão para ambos os lançamentos. No entanto, no caso concreto, isso não aconteceu. Foram proferidos dois acórdãos: o Acórdão n° 11-53.668, que examinou a impugnação contra o auto de infração original; e o Acórdão n° 11-58.800, que tratou da impugnação contra o lançamento complementar. Portanto, são nulos ambos os acórdãos, por flagrante violação ao Decreto nº 7.574.

A recorrente teve seu direito de defesa prejudicado, pois parte de suas alegações, provas e pagamentos realizados sequer foram analisados. Nessa linha de argumentação, ponderou que, antes do lançamento complementar, a DRJ já havia proferido julgamento do auto de infração original, mas não apreciou todos os argumentos da recorrente, em especial os da impugnação ao lançamento complementar.

Contestou as afirmações do Acórdão n° 11-58.800, no sentido de que as matérias de mérito já haviam sido exaustivamente analisadas no primeiro acórdão (11-53.668).

O acórdão recorrido (11-58.800) reconhece que a recorrente trouxe novos argumentos e novas provas na impugnação ao segundo auto de infração, porém não as

analisou, afirmando que não caberia novo pronunciamento da DRJ. Assim, como o acórdão n°. 11-53.668 também não analisou os argumentos e provas trazidos na impugnação ao auto de infração complementar, esses argumentos e provas não foram analisados por nenhum dos dois acórdãos.

No entendimento da recorrente, é flagrante o cerceamento ao direito de defesa, estando configurada a hipótese prevista no inciso II do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que comina de nulidade o ato praticado com preterição ao direito de defesa.

A omissão na análise das provas e dos argumentos apresentados pela recorrente, além de caracterizar cerceamento do direito de defesa, implica ofensa ao princípio constitucional do contraditório e do duplo grau de jurisdição.

No mérito, questionou a tributação do excesso de pagamento de juros sobre capital próprio - JCP; de outras despesas operacionais; e de perdas dedutíveis em operações de crédito. Relativamente a essas perdas, ponderou que, em alguns casos, a recuperação de créditos e o respectivo registro contábil teria anulado o efeito das baixas.

Ao final, pugnou pela nulidade do acórdão recorrido. Subsidiariamente, na eventualidade de não ser acolhido o pedido principal, solicitou que fossem reconhecidos os pagamentos realizados a título de CSLL e IRRF, bem como a utilização do ***saldo negativo de IRPJ***, conforme determinado no processo nº 16327.720175/2016-60. Por fim, pediu o cancelamento das demais exigência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade.

A recorrente arguiu nulidade da decisão recorrida, uma vez que, contrariando o Decreto nº 7.574/2011, o lançamento original e o complementar não foram julgados na mesma decisão, e isso fez com que pontos suscitados na impugnação ao segundo lançamento ficassem sem resposta, caracterizando cerceamento de defesa e afronta aos princípios do contraditório e do duplo grau de jurisdição.

De início se deve reconhecer que o procedimento adotado neste processo não está em conformidade com o disposto no Decreto nº 7.574. A desconformidade com o ato regulamentar, entretanto, decorre de um óbice de natureza operacional invencível, como revela a informação de fl. 2, abaixo reproduzida:

> *O crédito tributário do processo 16327.720273/2017-88 refere-se ao lançamento complementar de IRPJ e CSLL, proveniente do lançamento original no processo 16327.720075/2016-33.*
>
> *Conforme sugerido no Acórdão de Impugnação nº 11-53.668 de 08/07/2016, foi lavrado AI Complementar em 05/12/2016, com ciência do contribuinte em 12/12/2016.*
>
> *O lançamento complementar deve ser formalizado de acordo com o artigo 41 do Decreto nº 7574/2011, onde se determina que esse lançamento complementar deverá ser objeto do mesmo processo do lançamento original.* ***Tal determinação não pode ser efetuada, haja vista que acarretou problemas quando da integração do lançamento complementar, no sistema SIEF, no processo 16327.720075/2016-33*** *e portanto,* ***optamos por cadastrar o AI Complementar nesse novo processo em epígrafe****.*
>
> *Em 10/01/2017, o contribuinte apresentou tempestivamente impugnação ao Auto de Infração Complementar.*
>
> *Diante de todo o exposto, propomos o encaminhamento deste novo processo à DRJ/SP, para o devido prosseguimento do contencioso administrativo. (g.n.)*

O lançamento complementar foi motivado por erro quando da formalização do auto de infração. O Termo de Verificação Fiscal - TVF apurou infrações no montante de R$ 419.614.847,09. O lançamento, entretanto, ficou aquém desse valor, considerando como o total das infrações R$ 407.212.531,05. A diferença de R$ 12.402.336,27 deu causa ao lançamento complementar. Além disso, o lançamento original não tinha tributado a postergação.

Era necessário, portanto, constituir o crédito tributário relativo às diferenças. Porém, quando se concluiu o lançamento complementar, a DRJ já havia apreciado o lançamento original, de modo que foi impossível até mesmo cadastrar no primeiro processo o crédito tributário constituído pelo segundo lançamento. Daí a necessidade de abrir este processo, para controlar o crédito tributário constituído posteriormente.

Como se vê, a Administração não violou o Decreto nº 7.574. Ao contrário, tentou cumpri-lo, mas se deparou com uma impossibilidade operacional invencível. Assim, decidiu abrir um novo processo para o controle do crédito tributário.

A reunião dos dois lançamentos no mesmo processo, para julgamento conjunto, realmente não ocorreu. Mas essa circunstância não gerou prejuízo à recorrente, pelas seguintes razões:

a) existe clareza quanto aos fatos imputados à recorrente, nos dois lançamentos;

b) as intimações de ambos os lançamentos foram válidas e eficazes;

c) a recorrente pode exercer seu direito de defesa em ambos os processos, nos quais foram apresentadas tanto impugnações, quanto recursos;

d) as disposições do art. 41 do Decreto nº 7.574 visam tão somente a assegurar economia e celeridade processuais, sem qualquer relação com os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório; e

e) a impugnação apresentada contra o lançamento complementar, assim como o próprio recurso suscitaram pontos que não têm pertinência com o segundo lançamento, mas se referem ao primeiro, que já havia sido impugnado.

É importante ter em mente que a impugnação deve cingir-se a aspectos fáticos e jurídicos pertinentes ao ato impugnado, no caso concreto, o lançamento complementar. Esse lançamento colheu duas situações específicas: a primeira é a diferença entre o valor apurado no TVF e o valor considerado no auto de infração (R$ 12.402.336,27); a segunda, a falta de lançamento da postergação. Portanto, as matérias passíveis de serem discutidas na impugnação estavam rigidamente delimitadas a esses dois pontos.

Observe-se que no tocante à diferença de R$ 12.402.336,27, o que se tem é um erro no momento de transportar os números apurados no TVF para o auto de infração. O valor não corresponde à qualquer despesa específica. Essa constatação, na prática, impede que na impugnação do lançamento complementar se queira discutir a existência de determinadas despesas, a regularidade de deduções específicas ou a validade de qualquer glosa, já que tais questões haviam de ser tratadas na impugnação do lançamento original.

Na verdade, o que a recorrente busca é rediscutir o lançamento original, a pretexto de impugnar o lançamento complementar. Por isso, a DRJ afirmou, com razão, que ***"o mérito das infrações envolvidas nos erros de cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original, não havendo possibilidade de novo pronunciamento por esta DRJ ante os novos argumentos e provas trazidas"***.

Quem examinar o processo nº 16327.720075/2016-33 (lançamento original) há de perceber que tanto a impugnação, quanto o recurso foram feitos à luz do TVF, o que implica dizer que foram contestados todos os itens que a recorrente entendeu passíveis de questionamento. Não o foram apenas os pontos para os quais a recorrente não dispunha de elementos comprobatórios e as situações cuja irregularidade ela própria admitiu. Portanto, a decisão *a quo* está correta ao afirmar que ***o mérito das infrações envolvidas nos erros de cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original.***

Por fim, convém destacar que, ao restringir a impugnação do lançamento complementar às matérias nele contempladas, se está reafirmando um princípio que o próprio Código Tributário Nacional - CTN consagra, embora em outro contexto. Nesse sentido, é o regramento dado pelo CTN, quando prevê a hipótese de retificação da Certidão de Dívida Ativa - CDA. Confira-se:

> *Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:*
>
> *I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;*
>
> *II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;*
>
> *III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;*
>
> *IV - a data em que foi inscrita;*
>
> *V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.*
>
> *Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.*
>
> *Art. 203. **A omissão de quaisquer dos requisitos** previstos no artigo anterior, **ou o erro a eles relativo**, são causas de **nulidade** da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, **mas a nulidade poderá ser sanada** até a decisão de primeira instância, mediante **substituição da certidão nula**, **devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa**, que **somente poderá versar sobre a parte modificada**.*

Observe-se que, no caso de retificação de um dos elementos da CDA, o direito de defesa fica restrito à parte modificada, não podendo o devedor se valer dessa circunstância para rediscutir toda a matéria. Trata-se de um princípio que, *mutatis mutandis*, se aplica ao caso em tela.

No presente processo, a única matéria trazida pela recorrente passível de exame é a nulidade do lançamento. Os outros pontos são impertinentes, revelando apenas a vontade de rediscutir matérias que já foram, ou deveriam ter sido, examinadas no lançamento original.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, apenas na parte que contesta a validade da decisão recorrida, e no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Voto Vencedor

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite - Redatora designada

Com a devida vênia, o Colegiado divergiu do entendimento do Ilustre Relator no que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.

Declara o relator que o sujeito passivo arguiu nulidade da decisão recorrida, uma vez que, contrariando o Decreto nº 7.574/2011, o lançamento original e o complementar não foram julgados na mesma decisão, e isso fez com que pontos suscitados na impugnação ao segundo lançamento ficassem sem resposta, caracterizando cerceamento de defesa e afronta aos princípios do contraditório e do duplo grau de jurisdição.

Transcrevem-se as disposições do § 5º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, *in verbis*:

> *Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o **caput** devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.*
>
> *§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.*

Apesar de o dispositivo supracitado estabelecer que o litígio seria decidido em um *único* acórdão, a nulidade não está embasada apenas em mera questão formal firmada no fato de que os acórdãos deveriam ser uma peça única. Essa questão meramente formal poderia ser superada, se o Colegiado da DRJ tivesse analisado o mérito da impugnação da lançamento complementar, inclusive no que diz respeito aos documentos apresentados. Mas não foi isso que ocorreu.

O Colegiado de 1ª Instância, ao julgar a impugnação do lançamento complementar constante deste processo, limitou-se a afirmar que a infração lançada em complemento ao lançamento original já havia sido julgada nos autos do processo nº 16327.720075/2016-33. Vide excerto da ementa do acórdão recorrido:

> *O lançamento complementar decorreu da verificação inconsistências no cálculo do crédito tributário efetuado no lançamento original, não havendo modificação do valor tributável das infrações ou dos fatos em que se basearam. O mérito das infrações envolvidas nos erros de*

> *cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original, não havendo possibilidade de novo pronunciamento por esta DRJ ante os* ***novos argumentos e provas trazidas****.(grifei)*

A efetivação do lançamento complementar pela autoridade fiscal traz como consequência inafastável a abertura de prazo para o contribuinte se defender quanto ao lançamento complementar, podendo em sua defesa apresentar novos documentos que entender necessários e oportunos.

Como regra geral, o contribuinte se defende apenas dos fatos que deram ensejo ao lançamento complementar. Contudo, no caso em que os fatos do lançamento complementar estão intrinsecamente ligados àqueles constantes do lançamento original, não há como negar-lhe a apreciação de novos documentos apresentados sob o fundamento de que a questão de mérito já foi analisada nos autos do processo original.

Contrário senso, se o lançamento complementar estivesse baseado nos mesmos fatos, não seria necessário dar oportunidade de o contribuinte apresentar impugnação, bastaria deixar claro no auto de infração complementar que se tratam dos mesmos fatos do lançamento anterior, já que um possível impugnação seria decidida sob o fundamento de que a matéria já foi julgada. Aceitar tal fundamento implicaria desrespeito aos princípios fundamentais do processo administrativo fiscal, quais sejam o contraditório e a ampla defesa.

Com efeito, a ementa do acórdão recorrido deixa claro que as novas provas trazidas não foram apreciadas, configurando afronta direta aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Nesse sentido, **entendo que devem ser anulados os acórdãos nº 11-53.668 e nº 11-58-800, proferidos nos processos administrativos nº 16327.720075/2016-33 e nº 16327.720273/2017-88**, respectivamente, que já se encontram juntados, devendo os mesmos retornar à DRJ para que aprecie as alegações e os documentos trazidos na impugnação do lançamento complementar, juntamente com os argumentos de defesa apresentados na impugnação do lançamento original, e como consequência, emitir acórdão único para os dois lançamentos, nos termos do § 5º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011.

Não deixei de levar em consideração os argumentos da DRJ, quando declara que o lançamento original já havia sido julgado em sessão realizada no dia 08/07/2016, portanto anteriormente à ciência do lançamento complementar que se deu em 12/12/2016. Mas esta é a visão da DRJ. Para o contribuinte, a impugnação ao lançamento complementar foi apresentada em 10/01/2017, anteriormente à ciência do acórdão da DRJ efetivada em 24/04/2017.

Do ponto de vista do contribuinte, ele teve dois lançamentos efetuados contra si, apresentou duas impugnações, acompanhadas de documentos, e tinha a expectativa de ver analisadas ambas as impugnações, não só a primeira.

Importante ainda ressaltar, que o julgamento de primeira instância, diferentemente do que acontece no CARF, não é aberto ao público e não permite que o contribuinte ou seu patrono acompanhe o julgamento. Logo, o conhecimento efetivo do acórdão da DRJ nº 11-53.668, referente ao lançamento original, só ocorreu em 24/04/2017, após o contribuinte ter ingressado com a impugnação do lançamento complementar.

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar e, anular as decisões de 1ª Instância constantes dos acórdãos nº 11-53.668 (PA nº 16327.720075/2016-33) e nº 11-58-800 (PA nº 16327.720273/2017-88), e determinar que seja proferido novo acórdão único analisando, em conjunto, a impugnação apresentada no processo nº 16327.720075/2016-33.

(assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite