



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

Processo nº 16327.720420/2012-13
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-002.549 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2018
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrentes PAN ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A, NOVA DENOMINAÇÃO
PANAMERICANO ARRENDAMENTO MERCANTIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

DESPESAS COM ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE DÉBITO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. DESPESAS COM PROVISÕES. COMPROVAÇÃO DA ADIÇÃO. AFASTAMENTO DO LANÇAMENTO.

Se a empresa comprovou a adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL (i) das deduções contábeis relativas a despesas de atualização monetária decorrentes de débito cuja exigibilidade esteja suspensa e (ii) das deduções com provisões não dedutíveis; impõe-se afastar o lançamento quanto a estas rubricas.

CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS. GLOSA.

Para que uma despesa seja deduzida da base do IRPJ, deve ser comprovada com documentos fiscais, comprovantes de pagamento e, principalmente, a comprovação da efetividade do serviço prestado, devendo ainda ser necessária, normal e usual ao desenvolvimento da atividade da empresa. Se a empresa não comprovou sequer a despesa para fins contábeis, correta a sua glosa, não havendo que se adentrar na discussão da adição à base do IRPJ.

PERDAS EM OPERAÇÕES EM CRÉDITOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. NÃO DEDUTIBILIDADE.

Não basta apenas a descrição da natureza das despesas deduzidas para que sejam aceitas para fins fiscais. Relatórios contendo descrição de ajuizamento contra devedores insolventes somente indicam que a empresa utilizou-se do disposto no art. 9º da Lei nº 9.430/1996; entretanto, mais relevante que tal descrição é a juntada de documentação hábil e idônea.

CSLL. REFLEXO.

A despesa não comprovada reduz indevidamente o lucro líquido do exercício. Desta forma, tanto o lucro real quanto a base de cálculo da CSLL, cuja

apuração também parte do lucro líquido, são reduzidos incorretamente, cabendo o lançamento da CSLL em reflexo ao quanto apurado para o IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2008, 2009

ARRENDAMENTO MERCANTIL. SUPERVENIÊNCIA E/OU INSUFICIÊNCIA DE DEPRECIÇÃO. DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO DE JULGADO DO CARF SOBRE O MESMO SUJEITO PASSIVO.

Os ajustes contábeis decorrentes de superveniências e insuficiências de depreciação não causam efeitos tributários tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, pois ambos os tributos partem do lucro líquido como base de tributação e incidem sobre acréscimos patrimoniais. Assim, ajustes que não coincidem com tais premissas devem ter seus efeitos fiscais anulados no livro de apuração do lucro real ou de apuração da base de cálculo da contribuição social.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2008, 2009

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multas fiscais, por estas também integrarem o crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as arguições de nulidade do recurso voluntário e dar parcial provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Votou pelas conclusões o conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar do lançamento as exigências relativas às perdas em operações de crédito de acordo com o resultado da diligência, e receitas de superveniências de depreciação aplicáveis à CSLL. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos juros sobre a multa de ofício, vencida a conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Ausente momentaneamente o conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Livia De Carli Germano, Ângelo Abrantes Nunes (suplente convocado em substituição à ausência momentânea do Conselheiro Abel

Nunes de Oliveira Neto), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face de decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJ1), que, por meio do Acórdão 12-61.353, de 13 de novembro de 2013, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ.

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

O presente processo trata de ação fiscal promovida pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras em São Paulo – Deinf/SP junto à interessada acima identificada, referente aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2008 e 2009, anos-calendário de 2007 e 2008, que resultaram na apuração de ofício de crédito tributário através dos autos de infração do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ, de fls. 596/610, no valor de R\$3.469.364,49 de imposto e R\$2.602.023,36 de multa, e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, de fls. 612/619, no valor de R\$5.288.550,95 de contribuição e R\$4.283.125,07 de multa, ambos acrescidos de juros de mora.

2. A fiscalização entendeu que a interessada, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL incorreu nas infrações descritas nos Termos de Verificação Fiscal de fls. 524/533, 556/559, 570/572 e 587/595, partes integrantes dos lançamentos, adiante discriminadas:

2.1. Despesas indedutíveis:

A interessada deduziu indevidamente em 2007 e 2008 os valores de, respectivamente, R\$520.429,05 e R\$1.416.621,37, contabilizados a título de encargos de atualização monetária calculados sobre as importâncias inerentes às Contribuições para o Programa de Integração Social- PIS e para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS, cujas exigibilidades se encontram em discussão judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.001688-6.

Os enquadramentos legais da infração mencionados nos autos de infração são os seguintes:

IRPJ: arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e § 1º do art. 344 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99);

CSLL: art. 2º e §§, e 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/2008; art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

2.2. Glosa de provisões não autorizadas:

A interessada teria deduzido indevidamente do lucro tributável dos anos calendário de 2007 e 2008 valores relativos a encargos de provisões operacionais, cuja movimentação contábil (débito/crédito) está distribuída nas contas COSIF "198999030105 – Prov. P/ Desval. Outros Valores e Bens – Veículos apreendidos" (R\$1.552.586,87 do a/c de 2007 e R\$120.716,24 do a/c de 2008), "499351051001 – Passivos Trabalhistas" (R\$64.303,34 do a/c 2007) e "499359091029 – Outros Passivos – Ações Cíveis" (R\$453.717,96 do a/c 2007 e R\$155.571,18 do a/c 2008), cuja dedutibilidade é vedada pela regra prevista no artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

Segundo relato da fiscalização, tais provisões lastreiam-se na expectativa de possíveis perdas sobre ativos oriundos em bens arrendados e obrigações decorrentes de litígios jurídicos, em razão da aplicação dos princípios contábeis da prudência e da competência, resultante na apropriação no Resultado do exercício dos custos e despesas respectivos, sem que fossem efetuados ajustes dos respectivos valores ao Lucro Líquido dos períodos na Parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real-"LALUR".

Enquadramento legal:

IRPJ: Art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, com as alterações do art. 14, da Lei nº 9.430/96; Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299 e 335, do RIR/99.

CSLL: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.

2.3. Custos ou Despesas não comprovadas:

Detectou-se ausência ou insuficiência de documentação comprobatória da efetiva prestação de serviços contabilizados como custos operacionais nos anos-calendário de 2007 e 2008, o que caracterizaria os dispêndios como mera liberalidade, implicando na consequente inaceitabilidade dos respectivos montantes como despesas operacionais normais, usuais e necessárias à realização das transações ou operações exigidas pela sua atividade.

Como consequência, os pertinentes valores foram considerados indedutíveis para fins de determinação das bases tributáveis tanto do IRPJ quanto da CSLL e o crédito tributário correspondente está sendo exigido com a aplicação da multa agravada de 112,50%, em atendimento ao disposto no artigo 959 do citado RIR/99.

São os seguintes valores objeto de glosa:

2.3.1. *Conta nº 8.1.7.57.00.4.483.4- "Comissão Panamericano Adm. Cartão Crédito."*

No Termo de Verificação Fiscal consta o relato que a interessada foi intimada a apresentar documentação comprobatória das despesas contabilizadas nessa conta nos AC's de 2007 e 2008, tendo sido entregues Razões Contábeis, Extratos de Tesouraria, Notas Fiscais e Contrato de Prestação de Serviços com a citada empresa, bem como Aditamento ao mesmo.

A partir das análises procedidas nos documentos fornecidos, restou constatado que a) os pagamentos efetuados não foram corroborados pela juntada de documentação destinada a embasar a efetividade da prestação dos serviços elencados no "Contrato de Prestação de Serviços de Correspondente Bancário e outras Avenças"; b) o mencionado contrato não atende às condições estipuladas no artigo 4º, Incisos I, II e VII, bem como no artigo 5º, da Resolução BACEN nº 3.110/03, com as alterações introduzidas pela Resolução BACEN nº 3.156/03, que alteram e consolidam as normas que dispõem sobre a contratação de

correspondentes no País; e c) o "Aditamento ao Contrato de Prestação de Serviços firmado em 01 de setembro de 2005", assinado em 02 de janeiro de 2008, dispõe em sua cláusula 06 que a comissão pelos serviços prestados é calculada sobre o volume de operações de arrendamento mercantil realizadas no mês. Assim sendo, há de haver um relatório mensal a fim de possibilitar o cálculo da remuneração.

Logo, tendo em vista que os documentos juntados se revelaram insuficientes para comprovar que os pagamentos efetuados são necessários, normais ou usuais e que guardam correlação com a fonte produtora dos rendimentos, não foram aceitas as dedutibilidades das despesas correspondentes, nos respectivos importes de R\$540.000,00, no AC/2007, e R\$1.688.840,00, no AC/2008.

2.3.2. *Conta nº 8.1.7.57.00.4.484.2- "Comissão Panamericano Prestadora de Serviços."*

A fiscalização relata que a interessada foi intimada a apresentar elementos comprobatórios de despesas escrituradas na mencionada conta no AC/2008, no montante de R\$2.100.000,00, ocasião em que forneceu esclarecimentos acerca da forma de contabilização da despesa, Razões Contábeis, Relatórios da Tesouraria, Notas Fiscais e Contrato de Prestação de Serviços firmado com a empresa Panamericano Prestadora de Serviços Ltda, apresentando, ainda, planilha denominada "*Relatório de produção (intermediações) dos contratos de arrendamento mercantil, gerados no período solicitado, pela matriz e filiais*".

Entendeu-se que não foi trazido à colação nenhum documento comprobatório da efetiva prestação dos serviços contratados descritos no "Contrato de Prestação de Serviços de Correspondente Bancário e outras Avenças", havendo ainda a ressalva de que a planilha apresentada não serviria para tanto, tendo em vista a incompletude das suas informações. Além disso, o Contrato de Prestação de Serviços supra mencionado não atenderia às condições estipuladas nas Resoluções BACEN nºs 3.110/03 e 3.156/03, que tratam da contratação de correspondentes no País.

Desta forma, as despesas com serviços prestados pela referida empresa foram consideradas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não foram satisfatoriamente comprovadas, pois o oferecimento de Contrato de Prestação de Serviço, Notas Fiscais, liquidações financeiras e registros contábeis, de per si, não é suficiente para justificar a aludida despesa.

2.3.3. Outros Serviços de Pessoas Jurídicas:

A interessada foi intimada a apresentar Razões Contábeis das contas em que foram registrados os pagamentos contabilizados no AC/2007, efetuados às empresas Focus Consultoria Financeira Ltda, CNPJ nº 04.566.041/0001-09; Infocus Adm. Financeira Ltda, CNPJ nº 07.781.178/0001-66; Teixeira de Carvalho Bruno Advocacia, CNPJ nº 02.775.181/0001-53; Max Control Eventos e Promoções Ltda, CNPJ nº 07.770.487/0001-30; Max Control Assessoria e Investimentos Ltda, CNPJ nº 56.342.439/0001-57 e Boafonte Consultoria e Negócios Ltda, CNPJ nº 05.477.415/0001-74, acompanhados de documentação comprobatória das despesas incorridas.

Como resposta, alegou que os serviços prestados consistiam em consultorias verbais, por meio de opiniões solicitadas e participações em reuniões de interesse da contratante, tendo como característica a confiança mútua entre as partes contratantes, tratando-se, em suma, de "*contratos tácitos firmados verbalmente*". Além disso, apresentou os seguintes documentos: a) Razões Contábeis das contas COSIF nºs 8.1.7.57.00.4.498-2 - "Serviços Diversos Pessoas Jurídicas";

8.1.7.63.00.5.518-7 - "Serviços de Assessoria Técnica"; 8.1.7.63.00.5.518-7 - "Serviços de Consultoria Financeira" e 8.1.7.63.00.5.531-4 - "Honorários Institucionais", nas quais foram registrados os pagamentos efetuados às empresas retro mencionadas; e b) Cópias de documentos de tesouraria (contas a pagar, recibo de emissão de cheque, extrato - posição no banco, solicitação de pagamento - fatura) e Notas Fiscais de Serviços, a título exemplificativo - um caso para cada uma das empresas - sendo que quanto à Boafonte Consultoria e Negócios Ltda também foi apresentado Contrato de Prestação de Serviços.

Reintimado, com o objetivo de que fosse complementada a comprovação da efetiva prestação dos serviços contratados, o contribuinte apresentou Notas Fiscais e Recibos de prestação de serviços, acompanhados dos respectivos comprovantes de liquidação financeira.

Ressalta a fiscalização que os documentos foram anexados ao processo por amostragem, a título ilustrativo, tendo em vista o apreciável volume da referida documentação entregue em mídia.

A fiscalização alega a documentação comprobatória é insatisfatória para a comprovação da efetividade dos serviços prestados, por não terem sido apresentados, por exemplo, os Contratos de Prestação de Serviços. Assim, não foram aceitas as dedutibilidades das despesas contabilizadas nos importes demonstrados a seguir, no valor total de R\$2.529.322,08, os quais foram extraídos de informações constantes na Declaração de Imposto de Renda na Fonte- DIRF, entregue pelo fiscalizado no AC/2008:

Nome	CNPJ	VALOR (em R\$)
Focus Consultoria Financeira Ltda	04.566.041/0001-09	187.500,00
Infocus Adm. Financeira Ltda	07.781.178/0001-66	345.000,00
Boafonte Consultoria e Negócios Ltda	05.477.415/0001-74	309.114,00
Teixeira de Carvalho Bruno Advocacia	02.775.181/0001-53	170.122,30
Max Control Eventos e Promoções Ltda	07.770.487/0001-30	488.379,53
Max Control Assessoria e Investimentos Ltda	56.342.439/0001-57	1.029.206,25
TOTAL		2.529.322,08

2.4. Glosa de despesas relativas a Perdas em Operações de Créditos:

2.4.1. Ao apurar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2007 e 2008, a interessada teria deduzido valores a receber de clientes que foram por ela tipificados como irrecuperáveis. No ano-calendário de 2007 deduziu os montantes de R\$35.618.914,20 (Ficha 09B- Linha 38) a título de "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito" e R\$1.865.088,34 (Ficha 05B - Linha 25) como "Despesas com Provisões para Operações de Crédito", enquanto no ano-calendário de 2008 deduziu o montante de R\$37.951.269,54 (Ficha 09B- Linha 47) como "Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito".

2.4.2. Intimada a fornecer arquivos em mídia contendo elementos inerentes a tais perdas, bem como a respectiva documentação suporte consistente nos contratos celebrados, de modo a se verificar o regular cumprimento das disposições tributárias contidas nos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96, consolidados nos artigos 340 a 343 do RIR/99, a interessada apresentou relatório, em mídia (CD), contendo o detalhamento dos valores concernentes às perdas deduzidas alicerçado nos seguintes elementos: (a) nome do devedor, (b) número do contrato, (c) valor da operação, (d)

data de emissão do contrato, (e) quantidade de parcelas, (f) valores das parcelas, (g) data da primeira parcela vencida, (h) perda de crédito constituída, (i) número de dias em atraso a contar da data de vencimento da primeira parcela, (j) status jurídico e (k) existência ou não de garantia. Foi juntada, também, documentação comprobatória das operações de leasing elencadas nos anexos aos "Termos" lavrados, assim entendidas: cópias dos espelhos de contratos de arrendamento mercantil e extratos para atuação de cobrança.

2.4.3. A fiscalização entendeu que os documentos apresentados resultaram insuficientes para se chegar a uma conclusão definitiva acerca da regularidade das deduções efetuadas, razão pela qual a interessada foi instada a apresentar documentação complementar referente (i) aos procedimentos judiciais visando o recebimento dos créditos ou arresto da garantias, (ii) esclarecimentos das divergências apuradas no tocante a valores contabilizados em recuperação de créditos baixados para prejuízos, (iii) informações relativas a deduções em duplicidade de perdas com créditos e (iv) cópia dos contratos e fichas financeiras das operações de leasing.

2.4.4. Em resposta, a interessada informou que os dados constantes nos arquivos em mídia (CD) apresentados foram "*. . . gerados ainda na gestão e orientação dos antigos administradores da empresa sendo que os funcionários atuais ainda não possuem conhecimento pleno sobre as informações anteriormente enviadas*", acrescentando ainda às suas considerações que "*...o período em fiscalização era da gestão dos ex-diretores do Panamericano destituídos em 2010*".

2.4.5. Posteriormente esclareceu que do total deduzido no AC/2007, o montante de R\$24.104.282,61 se referiu a créditos cedidos sem coobrigação, conforme contrato e aditamentos e cujo montante foi demonstrado em relatório apresentando em CD, além de relatório parcial contendo informações relativas aos supostos procedimentos judiciais adotados.

2.4.6. A fiscalização entende que a interessada só fez confirmar ter adotado procedimentos ao arrepio das disposições legais aplicáveis à matéria ao afirmar que as informações relativas às perdas com créditos contidas nos arquivos magnéticos enviados à fiscalização "*...gerados ainda sob a gestão e orientação dos antigos administradores ... não refletem os ocorridos à época, não representando com fidelidade as perdas ocorridas ...*" e que os mesmos foram "*... gerados ainda na gestão e orientação dos antigos administradores da empresa sendo que os funcionários atuais ainda não possuem conhecimento pleno sobre as informações anteriormente enviadas*" e que "*. . . o período em fiscalização era da gestão dos ex-diretores do Panamericano destituídos em 2010*".

2.4.7. A fiscalização ainda esclarece que as análises foram concentradas nas informações constantes nos relatórios apresentados, concluindo:

2.4.7.1. Com relação ao AC/2007:

a) Que do valor total deduzido de R\$35.618.914,20 (DIPJ/2007, Ficha 09B-Linha 38), os dados constantes nos arquivos magnéticos compuseram um quantitativo de perdas com créditos da ordem de R\$34.334.673,80, resultando numa diferença não comprovada de R\$1.284.240,40;

b) Que o registro em duplicidade de valores relacionados a perdas nos recebimentos de créditos, com idênticas indicações de devedor, valores de perdas e números de contratos, importou em uma dedução incomprovada de R\$1.968.722,54;

c) Que faltou comprovar a dedução dos valores relativos às perdas informadas no arquivo magnético (i) 2007/arquivo 2 - artigo 11 da Lei nº 9.430/96, no montante de R\$3.266.731,62;

d) Que faltou comprovar a dedução dos valores relativos às perdas informadas no arquivo magnético (ii) 2007/arquivo 3 - REC, cuja diferença de R\$3.110.458,88 foi apurada pelo cotejo entre o saldo contábil da conta COSIF nº 7.1.9.20.00.9.130 - "*Recuperação de Créd. Baixados como Prejuízos*" (R\$5.585.058,23) e o total dos valores informados neste arquivo (R\$8.695.517,11);

e) Que não houve comprovação da diferença de R\$1.865.088,34, decorrente do cotejo entre a despesa de provisão para operações de crédito informada na Linha 25 - Ficha 05B, da DIPJ/2007 (R\$29.309.758,87) e a respectiva parcela não dedutível - adicionada (R\$27.444.670,53);

2.4.7.2. Com relação ao AC/2008:

a) Que as deduções de perdas com créditos totalizaram R\$37.951.269,54 (Linha 47- Ficha 09B, da DIPJ/2008), tendo sido verificado o seguinte:

b) Que os dados constantes nos arquivos magnéticos compuseram um quantitativo de perdas com créditos da ordem de R\$24.292.012,58, resultando numa diferença não comprovada de R\$13.659.256,96;

c) Que faltou comprovar a dedução de valores relativos a perdas informadas nos arquivos magnéticos "2008/arquivo_60 dias", no valor de R\$5.822.640,01;

2.4.8. Que o procedimento perpetrado resultou na indevida redução dos lucros líquidos dos anos-calendário sob exame, consolidados da seguinte forma:

DESCRIÇÃO	AC/2007- R\$	AC/2008- R\$
Dif.de Perdas de Créditos não enviadas /comprovadas	1.284.240,40	13.659.256,96
Perdas de Créditos deduzidas em duplicidade	1.968.722,54	
Parc. Não comprovadas ref. Arquivo2 e arquivo3	6.377.190,50	5.822.640,01
Falta/dif de Adição da provisão para operações de créditos	1.865.088,34	
TOTAIS	11.495.241,78	19.481.896,97

3. Sobre as diferenças de imposto e contribuições apuradas relativamente ao item 2.3 do presente relatório se fez incidir a multa de ofício no percentual de 112,50%, na forma do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007, enquanto relativamente às demais infrações se aplicou a multa de 75%, conforme determina o inciso I do art. 44 do mesmo diploma legal.

4. Inconformada com a exigência, a interessada impugnou os lançamentos através da petição de fls. 646/751, na qual alega, em síntese, o seguinte:

4.1. Quanto à glosa dos valores contabilizados a título de encargos de atualização monetária calculados sobre as importâncias inerentes à Contribuição para o PIS e para a COFINS:

4.1.1. Que constituiu uma provisão para controle desses créditos tributários (contas contábeis nº 4.9.4.50.90.3001.0 - "Prov. p/ Contingência PIS" - e nº 4.9.4.50.90.3002-9 - "Prov. p/ Contingência COFINS"), cujo principal é contabilizado tendo como contrapartida uma despesa de provisão (contas contábeis nº 8.1.9.33.00.0000.0 - "Despesas de contribuições ao PIS" - e nº 8.1.9.30.00.3000.0 - "Despesas de contribuições à COFINS");

4.1.2. Que se tivesse sido devidamente intimada, teria demonstrado que tanto o valor principal da conta de provisão para contingência do PIS e da COFINS com exigibilidade suspensa quanto o saldo dos encargos de atualização destas provisões

foram devidamente adicionados à base tributável do IRPJ e da CSLL, conforme fazem provas as cópias da Parte A do LALUR (fls. 832/843), dos razãoes contábeis das contas de provisão de despesas de contingência para o PIS (815/816 e 829/830), para a COFINS (816/817 e 830/831) e da conta de variação monetária passiva (fls. 814, 818, 824/825), bem como das Fichas 05B, 09B e 17 da DIPJ (fls. 811/813 e 821/823), documentos estes relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008;

4.1.3. Que conforme os quadros comparativos de fl. 655, relativos aos anos-calendários de 2007 e 2008, é possível se comprovar que todo o valor das provisões para tributos com exigibilidade suspensa (linhas 13 e 14 da Ficha 05B) compõe o saldo de parcelas não dedutíveis de despesas operacionais (linha 31 da Ficha 05B) que foi totalmente adicionado ao lucro real (Ficha 09B) e à base de cálculo da CSLL (Ficha 17). Com relação ao ano-calendário de 2008 o mesmo procedimento foi realizado, com exceção do fato de que é possível visualizar, na Ficha 05B ("Despesas Operacionais"), na linha 30 ("Outras Despesas Operacionais") o valor da variação monetária passiva. Esse saldo de parcelas não dedutíveis da Linha 31 da Ficha 05B foi, então, integralmente adicionado às Fichas 09B ("Demonstração do Lucro Real") e 17 ("Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido"). Assim, os valores das provisões ao PIS e à COFINS, somados ao valor da variação monetária passiva, compuseram o saldo de parcelas não dedutíveis de despesas operacionais;

4.1.4. Que ainda que não tivesse oferecido à tributação os valores de R\$520.429,05 e de R\$1.416.621,37, o que se alega a título meramente argumentativo, os autos de infração ora combatidos deveriam ser integralmente cancelados, posto que nulos de pleno direito, já que Fiscalização não realizou um procedimento investigatório, como seria de rigor, para aferir a existência de fato gerador supostamente não tributado;

4.2. Sobre a glosa de provisões não autorizadas:

4.2.1. Que também com relação a esse ponto da autuação a fiscalização não se aprofundou na análise da documentação que lhe foi entregue, o que evidencia, mais uma vez, a fragilidade do trabalho da fiscalização, pois, caso tivessem sido conferidos os documentos apresentados, teria sido constatada a tributação dos valores relativos às provisões questionadas no presente ponto;

4.2.2. Que adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL a variação das contas patrimoniais das provisões, e tanto em 2007 quanto em 2008 o saldo das provisões para contingências trabalhistas e cíveis foram totalmente adicionados;

4.2.3. Que para confirmar o alegado basta confrontar a variação decorrente da movimentação contábil da conta patrimonial 4.9.9.35.10.5100-1 - "Passivos Trabalhistas" (fl. 859), com o valor que foi adicionado à parte A do LALUR do ano-calendário de 2007 (fls 849/851), para se confirmar a efetiva tributação do valor de R\$64.303,34. Da mesma forma, os saldos das provisões para ações cíveis relativos ao ano-calendário de 2007, no total de R\$453.717,96, e ao ano-calendário de 2008, no valor de R\$155.571,18, também foram devidamente tributados. Confira-se, nesse contexto, o confronto da variação decorrente da movimentação contábil da conta patrimonial 4.9.9.35.90.9.102-9 - "Ações Cíveis", à fl 867, com o valor que foi adicionado à parte A do LALUR dos anos-calendário de 2007 e 2008 (fls. 845/851), para se confirmar a efetiva tributação dos valores referidos;

4.2.4. Que por equívoco deixou de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário autuados os saldos de Provisão para Desvalorização de Bens e Veículos Apreendidos, vindo a adicioná-los, integralmente, no ano-

calendário de 2011. Assim, no presente caso devem ser observados os efeitos da postergação, já que os valores de R\$1.552.586,87 e R\$120.716,24, respectivamente de 2007 e 2008, foram devidamente incluídos nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados no ano-calendário de 2011;

4.3. Sobre as glosas das despesas com Prestação de Serviços, nos valores de R\$2.529.322,08, R\$540.000,00, R\$2.100.000,00 e R\$1.688.840,00:

4.3.1. Que para se saber, objetivamente, se determinado gasto (ou mesmo perda) pode ser interpretado como uma despesa operacional ou não, faz-se necessária a análise individualizada de cada dispêndio e a situação objetiva em que foi realizado, de modo que fique evidente a necessidade, usualidade e normalidade das despesas e provisões glosadas nos autos de infração ora combatidos, o que em nenhum momento foi feito pela Autoridade Fiscal, que se limitou a dizer, sem maiores explicações ou comprovações, que os documentos apresentados nestes autos seriam *"insuficientes para comprovar que os pagamentos efetuados são necessários, normais e usuais e que guardam correlação com a fonte produtora dos rendimentos"*;

4.3.2. Que tem por atividade precípua o arrendamento mercantil, o qual, nos termos do que dispõe a Lei nº 6.099/74, com alterações promovidas pela Lei nº 7.132/83, é *"o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações técnicas da arrendatária e para uso próprio desta"* (artigo 1º, parágrafo único);

4.3.3. Que, na prática, a empresa arrendadora adquire um bem de uma revendedora e cede seu uso para o arrendatário, que paga a esse título (cessão de uso/locação) uma contraprestação mensal. Ao final do prazo estipulado no contrato, o arrendatário opta pela devolução do bem ou por sua aquisição, mediante o pagamento do valor residual, desde que pague o valor ajustado. No caso do *leasing* financeiro poderá ainda haver a contratação de um valor residual garantido, o qual pode ser antecipado ou diluído nas contraprestações mensais, não caracterizando o seu pagamento como exercício da opção de compra, mas mera garantia contratual;

4.3.4. Que por não ser uma instituição financeira de varejo, a captação e o atendimento a seus clientes são exercidas por empresas intermediárias, como é o caso da Panamericano Prestador de Serviços e da Panamericano Administrador de Cartões de Crédito, para as quais paga comissões como contraprestação à prestação de serviços;

4.3.5. Que o Fisco tem a obrigação de comprovar, por meio de provas diretas e não presuntivas, que a despesa incorrida pelo contribuinte não é necessária, usual e normal às suas atividades, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que em nenhum momento a Autoridade Fiscal se preocupou em verificar se as despesas que foram glosadas estavam relacionadas com a manutenção de sua fonte produtora, ou buscou demonstrar que os documentos não seriam hábeis, sendo esse fato suficiente, por si só, para o cancelamento das autuações;

4.3.6. Que ao se considerar o negócio por ela desenvolvido (atividade de arrendamento mercantil), não deveria causar estranheza o registro contábil de despesas com comissões pagas às empresas intermediárias, bem como com perdas em operações de créditos, decorrentes do não pagamento das mensalidades do arrendamento mercantil pelos seus clientes;

4.3.7. Que as despesas nos valores de R\$540.000,00 e R\$1.688.840,00 com comissão pagas à Panamericano Administradora de Cartão de Crédito estão intrinsecamente relacionadas com o seu objeto social, o que se confirma a partir das

informações constantes do "Contrato de Prestação de Serviços" firmado com a citada empresa, que se encontra às folhas 74 a 78 do presente processo administrativo e posterior aditamento. Além disso, para comprovar a efetividade da prestação de serviço e o consequente pagamento, além do contrato de prestação de serviços e do aditamento de referido contrato, apresentou cópias de diversas Notas Fiscais e de Razões Contábeis da conta nº 8.1.7.57.00.4.483-4 ("Comissão Panamericano Adm. Cartão Cred" - doc. 05.), que evidenciam o efetivo pagamento e o correspondente registro contábil destas despesas. Ocorre que para chegar à precipitada e desmotivada conclusão de que eram insuficientes os documentos apresentados, a Fiscalização se ateve apenas a um único fato, qual seja, a falta de apresentação do relatório comprobatório do cálculo da remuneração paga pela Impugnante à Panamericano Administradora de Cartão de Crédito. Assim, ainda que o relatório com o cálculo da remuneração fosse documento indispensável para justificar a efetividade da despesa incorrida, argumenta que a legislação não exige documentos específicos para comprovar a efetividade da prestação de serviços, como supôs a Fiscalização, mas exige apenas a apresentação de documentos hábeis a tanto, os quais foram, repita-se, efetivamente apresentados durante todo o processo fiscalizatório para comprovar a operacionalidade das despesas em apreço;

4.3.8. Que as Despesas com comissão paga à Panamericano Prestadora de Serviços, no valor de R\$2.100.000,00, tem por objetivo a prestação dos serviços de recepção e encaminhamento de pedidos de operações de arrendamento mercantil, cadastro, execução de serviços de cobrança e outros serviços de controle, inclusive processamento de dados das operações pactuadas. Tais despesas decorrem, obviamente, da atividade normal de uma instituição financeira e do risco do próprio negócio por ela engendrado, motivo pelo qual tais despesas são, evidentemente, usuais, necessárias e normais a sua atividade. Argumenta que como no caso das comissões pagas à empresa Panamericano Administradora de Cartão de Crédito, também não houve qualquer demonstração por parte da fiscalização acerca da indedutibilidade de tais valores, em vista dos requisitos trazidos pelo já citado artigo 299 do RIR, mas apenas e tão somente a mera presunção desses fatos, desprezando o que está comprovado nas demonstrações contábeis apresentadas, o que não pode legitimar a glosa das despesas em análise;

4.3.9. Que, diversamente do entendimento exposto pela Fiscalização, os contratos de prestação de serviços celebrados entre a Impugnante e a Panamericano Administradora de Cartões de Crédito e a Panamericano Prestadora de Serviços atendem às condições previstas na Resolução Bacen nº 3.110/03, com as alterações introduzidas pela Resolução BACEN nº 3.156/03, razão pela qual não merece prevalecer, também por esse motivo, a glosa das despesas ora questionada;

4.3.10. Que relativamente à glosa de despesas dispendidas com "Outros Serviços", no valor de R\$2.529.322,08, a que se referem as contas contábeis nºs 8.1.7.57.00.4.498-2, 8.1.7.63.00.5.518-7 e 8.1.7.63.00.5.531-4, também entendeu o Sr. Agente Fiscal que os documentos apresentados teriam sido insuficientes para demonstrar a necessidade, usualidade e normalidade destes dispêndios. No entanto, alega que apresentou documentos contábeis e fiscais suficientes para demonstrar a necessidade, usualidade e normalidade das despesas, assim como a efetividade dos serviços prestados e dos pagamentos realizados e que o Termo de Verificação Fiscal contém evidentes contradições, o que realça ainda mais o fato de que o próprio Fiscal não se atentou para o trabalho que vinha realizando, além, é claro, de obstáculo para sua ampla defesa, que se vê obrigada a reapresentar toda a documentação que já apresentou durante mais de um ano à Fiscalização, já que não é possível se depreender, pela análise das conclusões da Fiscalização, o motivo pelo qual os documentos foram considerados insuficientes;

4.4. Que a Fiscalização não expôs os motivos pelos quais seria aplicável a multa agravada de 112,5%, e que não é possível deduzir qual teria sido o motivo ensejador para a imposição dessa penalidade (falta de esclarecimento, não apresentação dos arquivos ou sistemas de que tratam os artigos 265 e 266 ou a documentação técnica de que trata o artigo 277), uma vez que a própria Fiscalização reconhece que foram respondidos todos os termos de intimação que lhe foram apresentados, bem como entregou a documentação solicitada, ainda que, no entender da Fiscalização, tais documentos não sejam suficientes para comprovar a necessidade, usualidade, normalidade e efetividade das despesas. Alega que jamais poderia a Fiscalização aplicar a multa agravada de 112,5% no presente caso, justamente porque a suposta insuficiência de documentos não é uma das hipóteses para a incidência dessa gravosa penalidade; que somente é possível quando restar efetivamente comprovada, dentre outras situações, que o contribuinte se recusou a atender as intimações fiscais, gerando prejuízo ao procedimento fiscal;

4.5. Que a fiscalização não adotou um critério único para consideração das diferenças do ano-calendário de 2007 glosadas a título de “outros serviços de pessoas jurídicas”, no valor total de R\$2.529.322,08. Tal fato teria gerado na interessada a sensação de incerteza com relação à validade dos lançamentos tributários ora combatidos, fazendo com que os créditos tributários exigidos por intermédio do presente processo administrativo não sejam considerados líquidos e certos e que ensejaria a necessária decretação da nulidade das autuações fiscais. Segundo a interessada, para apurar a base tributável da suposta despesa dedutível decorrente das operações com as empresas Focus Consult, Infocus, Teixeira de Carvalho, Max Control Assessoria e Boafonte Consultoria, a fiscalização tomou como base o valor declarado em DIRF. Porém, com relação à Max Control Eventos o valor tomado como base para a apuração da base de cálculo tributável foi o declarado na Nota Fiscal apresentada. Para melhor explicar tal questão é apresentada a planilha a seguir transcrita:

Nome do beneficiário	CNPJ	Total de Pagamentos	Total de Notas Fiscais	Dirf	Valor glosado
Focus Consult Finan	04.566.041.0001-09	175.968,75	187.500,00	187.500,00	187.500,00
Infocus Adm Finan	07.791.176-0001-66	312.802,05	345.000,00	345.000,00	345.000,00
Teixeira de Carvalho Bruno	02.775.181.0001-53	93.435,00	97.130,00	170.122,30	170.122,30
Max Control Eventos	07.770.467.0001-30	603.189,45	488.379,53	523.112,32	488.379,53
Max Control Assessoria	56.342.439.0001-5?	965.910,02	676.340,00	1.029.206,25	1.029.206,25
Boafonte Consultoria	05.477.415.0001-74	249.383,61	309.114,00	309.114,00	309.114,00
Total		2.400.688,88	2.103.513,53	2.569.054,87	2.529.322,08

4.6. Sobre a glosa das despesas com as perdas dedutíveis em operações de crédito dos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de R\$1.865.088,34, R\$1.968.722,54, R\$1.284.240,40, R\$6.377.190,50, R\$13.659.256,96 e R\$5.822.640,01:

4.6.1. Que as despesas lançadas nas Fichas 05B e 09B das DIPJ relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008 ou (i) foram efetivamente tributadas, ou (ii) são dedutíveis por serem despesas operacionais às suas atividades, e, caso assim não se entenda, (iii) são perdas que se subsumem integralmente ao disposto no artigo 9º da Lei nº 9.430/96;

4.6.2. Que relativamente ao ano-calendário de 2007 apresentou um relatório em mídia CD, contendo informações relativas a créditos num total de R\$7.079.536,36, o qual foi apenas mencionado no TVF. Assim, do total de R\$11.495.241,78, para o qual a fiscalização alega que não teriam sido apresentados documentos comprobatórios para justificar a dedutibilidade das respectivas perdas, foi entregue relatórios contendo todas os dados e informações das ações judiciais de cobrança de perdas num total de R\$7.079.536,36, que teriam obedecido plenamente o disposto no inciso III do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 e que, por isso, em

observância ao princípio da verdade material que rege todo o processo administrativo, devem ser exoneradas da tributação;

4.6.3. Que demonstrou à fiscalização que havia celebrado, no ano-calendário de 2007, contrato de cessão de crédito, sem coobrigação, no montante de R\$24.960.677,00, com a empresa Feurs Holding S/A, não ligada ao grupo, com preço de sessão ajustado em 4,8% do total dos créditos cedidos. Posteriormente à cessão, os cessionários efetuaram aditamento ao contrato relativamente ao montante dos créditos cedidos, que passou a ser de R\$24.104.282,61, a um preço de R\$1.157.005,56 (R\$24.104.282,61 x 4,8%) que foram contabilizados na conta contábil COSIF 7.1.9.20.00.9.130-7 ("Recuper. Créditos Baixados como Prejuízo") e recebidos em duas parcelas creditadas em sua conta corrente, nos valores de R\$485.195,77 e R\$671.809,79, conforme extrato bancário já apresentado aos autos do presente processo administrativo. Entretanto, alega que esta informação apenas citada no Termo de Verificação Fiscal, mas não analisada pela fiscalização;

4.6.4. Que atribuiu aos créditos no valor de R\$24.104.282,61 o caráter de despesa efetiva, já que o contrato de cessão continha cláusula prevendo a não coobrigação, assim como que a cessão seria definitiva e irretratável. Assim, considerando-se que já vinha adicionando nos anos anteriores a 2007 e 2008 o saldo de provisão para perda no recebimento de créditos, no momento em que houve a cessão definitiva dos créditos, num valor de R\$24.104.282,61, reverteu referida provisão, deduzindo-a do seu lucro real e da base de cálculo da CSLL apuradas nos anos-calendário de 2007 e 2008, nos termos do artigo 299 do RIR/99;

4.6.5. Que as perdas cedidas mediante contrato oneroso (tal como no presente caso) não pertencem mais à contribuinte, e são plenamente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, já que o contrato de cessão de crédito está entre as atividades operacionais que podem ser realizadas por uma determinada pessoa jurídica. Não há que se falar, portanto, em descumprimento dos requisitos para a dedutibilidade das perdas, como prevê o artigo 9º da Lei 9.430/96, citado pela fiscalização para justificar a glosa ora contestada, mas sim de dedução de despesa efetivamente operacional;

4.6.6. Que no presente caso, parte das despesas relativas ao ano-base de 2007 no valor de R\$2.550 mil (e não perdas, como entendeu equivocadamente a Fiscalização) foram deduzidas em razão da celebração do compromisso de cessão de crédito e portanto, conforme se expôs, são plenamente dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em razão do quanto disposto no artigo 299 do RIR/99;

4.6.7. Que a outra parte dos créditos cedidos (R\$21.554 mil) foi deduzida no ano-calendário de 2008, de modo que também resta comprovada a plena possibilidade de deduzir a suposta diferença apontada pela Fiscalização, num total de R\$19.481.896,97;

4.6.8. Que com relação à suposta diferença apurada pela fiscalização, no valor de R\$1.865.088,34, esclarece não se tratar de valor contabilizado a título de perdas em operações de crédito, mas sim a título de outras provisões, e seria, na realidade, o somatório do saldo de R\$312.501,47, relativo à receita decorrente de reversão de provisão informada na Linha 44 da Ficha 06, com o saldo de R\$1.552.586,87, correspondente às despesas com Provisão para Desval. de outros Bens e Veículos Apreendidos, que já é objeto das autuações ora combatidas e está sendo devidamente contestado na presente Impugnação;

4.7. Sobre a necessidade de exclusão da receita de superveniência de depreciação para apuração da base de cálculo da CSLL:

4.7.1. Que tem como objeto principal de suas atividades o arrendamento mercantil (também denominado *leasing*), sujeitando-se, para fins de tratamento tributário, às disposições da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974. Assim, tendo em vista as características essencialmente financeiras desta atividade, a legislação determina que todas as operações de arrendamento mercantil sejam reguladas e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil ("BACEN"), seguindo as normas editadas pelo Conselho Monetário Nacional ("CMN"). Neste sentido, nos termos da Circular do BACEN nº 1.429, de 20 de janeiro de 1989, as empresas de arrendamento mercantil devem escriturar os bens arrendados em seu ativo imobilizado, razão pela qual os referidos bens sofrem uma depreciação, calculada na forma da legislação pertinente (Circular do BACEN nº 1.429/89 e Portaria do Ministro da Fazenda nº 140/84). Além disso, devem as empresas de arrendamento mercantil, consoante as regras expedidas pelos mencionados Órgãos, atualizar, mês a mês, o valor contábil dos contratos ao "valor presente" de todas as contraprestações dos contratos, mediante a aplicação de juros. Este ajuste contábil no valor dos bens do ativo da empresa de arrendamento mercantil é procedido para que mencionadas empresas demonstrem em seus balanços bens registrados com valores mais próximos daqueles que condizem com a realidade da empresa. No caso de empresas que exercem outras atividades que não arrendamento mercantil, os bens registrados no ativo imobilizado somente estariam sujeitos à depreciação. Contudo, em razão da peculiaridade desta atividade (operação de arrendamento mercantil), ao mesmo tempo em que o bem está sendo depreciado, e portanto tendo seu valor reduzido, gera rendimentos para a empresa, os quais são incorporados ao resto deste bem;

4.7.2. Que ao proceder ao ajuste contábil por meio dos procedimentos acima referidos, mediante o confronto entre o valor correspondente à depreciação destes bens arrendados e o montante equivalente à atualização dos valores acordados nos contratos de arrendamento mercantil, mês a mês, auferem receitas (denominadas "receitas de superveniência ativa"), ou incorre em despesas (denominadas "despesas de insuficiência") que, por decorrerem de meros ajustes contábeis, são necessários para que o valor patrimonial dos seus ativos sejam representados por valores que a Ciência Econômica considera mais adequados;

4.7.3. Que a referida "receita de superveniência ativa" não pode ser considerada lucro efetivo da sociedade, passível de tributação pela Contribuição Social sobre o Lucro, mas tão somente um resultado decorrente do ajuste contábil realizado para melhor refletir a situação patrimonial da empresa de arrendamento mercantil, como ocorre na apuração da base de cálculo do IRPJ. Ou seja, este ajuste não compõe o lucro da sociedade, trata-se de receita fictícia que deveria ser expurgada para auferir a receita tributável pela CSLL, já que as operações realizadas somente podem dar ensejo à tributação pela CSLL no final de cada contrato, e não quando dos meros ajustes contábeis procedidos, eis que somente ao final do contrato é que se apurará o lucro efetivamente auferido;

4.7.4. Que caso na apuração dos anos de 2007 e 2008 tivessem sido excluídas as receitas de superveniência de depreciação das bases de cálculo da CSLL, o valor principal da contribuição supostamente devida seria no valor de R\$ 1.080.802,87. Logo, consoante demonstrado, não pode ser mantido os valores exigidos no presente auto de infração que desconsiderou a exclusão das receitas com superveniência ativa, auferidas em virtude dos ajustes obrigatórios pelo BACEN, quando da apuração da base de cálculo da CSLL;

4.8. Sobre o poder probante da contabilidade e o ônus de prova no Direito Tributário:

4.8.1. Que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte, motivo pelo qual não se pode admitir o entendimento da Fiscalização no sentido de que não foram apresentados elementos de prova suficientes pela Impugnante, pois nos

termos do artigo 276 do RIR/99 a escrituração mantida com observância das disposições legais, como é o caso dos autos, faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Portanto, diante da vasta documentação contábil apresentada, caberia ao Sr. Agente Fiscal descaracterizar adequadamente a veracidade relativa de cada um dos documentos que lhes estavam à disposição, mediante provas cabais e não meras presunções, como fez no presente caso;

4.8.2. Que no processo administrativo tributário o ônus da prova cabe ao Fisco, e eventual ato administrativo tendente a desconsiderar as informações contabilizadas e declaradas pelo contribuinte, caso não esteja calçado por uma prova, mas apenas baseado em mera suposição, carecerá de motivo e será nulo de pleno direito;

4.8.3. Que mesmo que não tivesse apresentado documentos suficientes para comprovar a verdade material dos fatos e a contabilidade não fizesse prova em seu favor, o que alega ad *argumentandum*, as autuações ora combatidas também não poderiam prosperar em razão da ausência de prova de que as despesas não são dedutíveis ou que as exclusões realizadas são indevidas;

4.8.4. Que não poderia a Fiscalização, em hipótese alguma, utilizar-se de recursos presuntivos e meros indícios para concluir, de forma equivocada, que teria ocorrido dedução de despesas e exclusões indevidas por parte da Impugnante, pois consoante o princípio da segurança jurídica, o tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente à hipótese de incidência tributária. Não se pode considerar ocorrido o fato impositivo por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo fenomênico, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária. Em assim sendo, tendo sido demonstrada a impossibilidade de lavratura de autos de infração com fundamento em simples presunção, devem ser reconhecidas como indevidas as glosas originárias do presente processo administrativo, por terem sido realizadas com base em presunções que não encontram respaldo na realidade fática;

4.9. Que não poderia a Fiscalização ter adicionado à base de cálculo da CSLL as despesas consideradas indedutíveis, por falta de previsão legal que autorize tal conduta, pois muito embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para ela existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para fins de determinação de sua base de cálculo, as quais nem sempre são as mesmas aplicáveis ao IRPJ. O que existe de comum entre os tributos em questão, e não é nada mais do que isso, são apenas as mesmas regras de apuração e pagamento. O legislador determinou a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (*numerus clausus*), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88), e não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente às despesas questionadas no lançamento. Os únicos ajustes admitidos, por adição, à base de cálculo da CSLL, são aqueles que decorrem de Lei. Com efeito, uma eventual despesa que tenha integrado o lucro líquido somente será considerada indedutível da base de cálculo da CSLL caso haja previsão expressa em lei para este tributo - o que não ocorre para o caso específico. Portanto, não pode subsistir o lançamento da CSLL em questão, sob pena de afronta ao Princípio da Legalidade, um dos mais importantes princípios norteadores do Direito Tributário;

4.10. Que os lançamentos são nulos por falta de liquidez e certeza, pois houve evidente erro na determinação da base tributável e no cálculo do montante do IRPJ devido, uma vez que não foi considerada a compensação relativa ao saldo de

prejuízo fiscal, acumulado pela empresa, à porcentagem de 30% do lucro tributável, aplicável ao ano-base de 2007;

4.11. Que caso se entenda pela manutenção das glosas impugnadas, o que admite apenas a título argumentativo, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos incidentes nestes lançamentos fiscais devem ser atribuídas aos diretores da Impugnante à época dos fatos, porque estaria configurada a hipótese de responsabilidade pessoal dos administradores, conforme definido no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado "pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos";

4.12. Que não se pode confundir os conceitos de tributo e de multa. Multa é penalidade pecuniária, não é tributo. É o que se verifica com clareza pela leitura da definição de "tributo", contida no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Assim, os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal, tendo em vista que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95 que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Como conclusão, tem-se que a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido.

É o relatório.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 12-61.353, de 13 de novembro de 2013, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2008, 2009

GLOSA DE DESPESAS INDEDUTÍVEIS JÁ OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO. DESCABIMENTO.

Incabível o lançamento de crédito tributário fundamentado em glosa de despesas indedutíveis na apuração do lucro real, se o contribuinte comprova que as parcelas tidas por indedutíveis já haviam sido adicionadas no Lalur.

DESPESAS OPERACIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Uma vez reconhecido que os serviços contratados são de natureza imaterial, cuja prova há de ser feita indiretamente, e tendo a empresa apresentado as únicas provas possíveis, quais sejam, notas fiscais de prestação de serviços, comprovantes dos pagamentos e a efetividade do registro contábil, documentos esses não contestados pela fiscalização, a escrituração faz prova em favor do contribuinte, cabendo ao fisco demonstrar sua inveracidade.

PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE. CONDIÇÕES.

A dedutibilidade de perdas em operações de crédito é condicionada à apresentação da prova de que os créditos atendem às condições estabelecidas na legislação para serem deduzidos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2008, 2009

CSLL. DECORRÊNCIA.

Decorrendo a exigência da CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o imposto de renda.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2008, 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora calculados segundo a Selic.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ recorreu de ofício da parte cancelada.

Cientificada eletronicamente da decisão da DRJ na data de 11/12/2013 (e-fl. 1.224), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 20/12/2013 (e-fls. 1.226 a 1.296) conforme protocolo de e-fl. 1.226, em que basicamente repisa os argumentos da impugnação.

Em julgamento no CARF, esta turma, em outra composição, resolveu baixar o processo em diligência para solicitar informações adicionais em relação à infração "Glosa de despesas relativas a Perdas em Operações de Créditos".

Segundo o relator do processo, tanto a fiscalização quanto a DRJ não enfrentaram com profundidade as argumentações trazidas pela ora recorrente, pelo que propôs o seguinte (e-fls. 1.499):

Nesse contexto de insegurança quanto a pertinência das provas analisada e em nome da verdade material, baixo o processo em diligência para que sejam sanadas tais dúvidas:

- a fiscalização deve aprofundar na investigação dessas dúvidas, intimando o contribuinte se for necessário.

- Se de fato as parcelas questionadas pela Recorrente compuseram mesmo a parte controversa da autuação, oportunizar ao contribuinte o complemento da prova e se pronunciar a respeito de sua adequação, aprofundando-se na ocorrência desse evento de cessão de créditos

Ao final, a autoridade fiscal deverá elaborar **relatório conclusivo** das verificações, ressalvado o fornecimento de informações adicionais e a juntada de outros documentos que entender necessários, entregar cópia do relatório à interessada e conceder prazo de 30 (trinta) dias para que ela se pronuncie sobre as

suas conclusões, após o que, o processo deverá retornar a este CARF para prosseguimento do julgamento.

No final da diligência, a autoridade fiscal elaborou relatório, em que consignou o seguinte:

CONCLUSÃO

22. Como o contribuinte não apresentou os arquivos das perdas em operações de crédito utilizadas em períodos anteriores a 2007, para fins de exame de duplicidade, não há possibilidade de se garantir que as perdas em tese passíveis de dedução nesses períodos, constantes dos arquivos de R\$ 7.079.536,36 e R\$ 24.104.282,61 apresentados, já não tenham sido anteriormente utilizadas e deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda mais considerando-se o grande número de duplicidades em registros de perdas em operações de crédito encontrado nos cruzamentos das planilhas fornecidas pela empresa.

23. Portanto, expurgadas as duplicidades e dada a não apresentação dos arquivos de perdas em operações de créditos relativas aos anos-calendário de 2006 e anteriores, com fundamento no artigo 264 do RIR/99 e no artigo 9º, § 1º, inc. III da Lei nº 9.430/96, o entendimento da fiscalização é o de que caiba considerar apenas as operações de crédito com data de vencimento igual ou posterior a 01/01/2005, passíveis de dedução a partir do ano-calendário de 2007.

24. Prevelecem, dessa forma, como parte dos arquivos de R\$ 7.079.536,36 e R\$ 24.104.282,61 apresentados pela empresa, os valores da coluna 2 dos quadros constantes do item 19 do presente relatório, como potencial de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

25. O trabalho foi efetuado dentro dos critérios de razoabilidade e amostragem usuais da DIFIS/DEINF/SPO, tendo-se como objetivo chegar o mais próximo possível da verdade material, face aos elementos apresentados.

A recorrente apresentou manifestação sobre o teor da relatório do diligência fiscal, conforme destacado abaixo:

a) Quanto aos valores de perdas em operação de créditos com data de vencimento anterior a 01/01/2005 alegou a recorrente que o art. 9º da Lei nº 9.430/1996 estabelece ao menos quatro hipóteses distintas em que os créditos, não recebidos como perdas, dependem de fatores como qualificação do devedor (insolvente, falido, em recuperação judicial) e características do crédito (vencimento, montante e existência de garantia ou não), evidenciando que não necessariamente a perda decorre de créditos com garantia vencidos a mais de 2 anos. Alega que o citado inciso III do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996, depende de outras condições, além do prazo de 2 (dois) anos para que o crédito possa ser baixado: a existência e manutenção de procedimentos judiciais para seu recebimento.

b) Com relação ao valor de R\$ 24.104.282,61, afirma que a baixa de tais créditos somente ocorreu com a celebração, em 2007, e posterior aditamento em janeiro de 2008, de contrato de cessão de crédito, sem coobrigação, com empresa não ligada à recorrente. Alega que o fundamento legal para a dedução de tal despesa é o art. 299 do RIR/99, e não o art. 9º da Lei nº 9.430/1996. Que a empresa já vinha provisionando o valor de R\$ 24.104.282,61 e adicionando ao lucro real e à base de cálculo da CSLL; assim, no momento da cessão dos créditos, tais despesas teriam sido realizadas.

c) Em relação ao montante de R\$ 7.079.536,36, pede que sejam considerados os créditos que efetivamente apenas vieram a se tornar dedutíveis a partir de 2007.

d) Por fim, pede em conclusão (e-fl. 3.753 e 3.754):

Nestes termos, além da parcela que foi expressamente reconhecida no Relatório de Diligência (item 24), fica claro que não poderiam ser refutados os valores apresentados pela Recorrente conforme planilhas apresentadas à Fiscalização em 12/05/2017 (conforme coluna (1) das tabelas do item 19 do Relatório), tendo em vista que, como mencionado, os créditos vencidos até 2005, não reconhecidos no Relatório, não preenchiam as condições para seu registro como perda até o início de 2007, pelo que, por óbvio, não poderiam ser (e não foram) deduzidos antes de tal data, o que afasta qualquer argumento quanto à eventual duplicidade.

Desta feita, caso não seja acatada a integralidade das despesas, como defendido pela Recorrente, ao menos, devem ser reconhecidos os seguintes valores que já estão expurgados de qualquer eventual duplicidade, mesmo considerando o critério adotado pela Autoridade Fiscal (data de vencimento), quais sejam: R\$ 1.022.524,01 (2007 - cessão), R\$ 7.406.936,17 (2008 - cessão) e R\$ 3.204.462,00 (2007 - perda em operação de crédito).

No retorno do processo ao CARF, coube a mim a relatoria do processo, tendo em vista o término do mandato do relator do processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

RECURSO DE OFÍCIO

Conforme quadro abaixo, a DRJ exonerou do lançamento fiscal os seguintes valores, tanto da base do IRPJ quanto da CSLL:

	Ano-calendário			
	2007		2008	
	Valores lançados	Valores mantidos	Valores lançados	Valores mantidos
Infrações apuradas				
Despesas não comprovadas	2.529.322,08	0,00	2.100.000,00	0,00
	540.000,00	0,00	1.688.840,00	0,00
Provisões não autorizadas	2.070.608,17	1.552.586,87	276.287,42	120.716,24

Despesas indedutíveis (corr. monet. Pis/Cofins)	520.429,05	0,00	1.416.621,37	0,00
Falta/dif de Adição da provisão para operações de créditos	1.865.088,34	0,00	0,00	0,00

Além dos valores acima, a DRJ corrigiu a apuração do IRPJ do ano de 2007, considerando o limite de 30% para compensação com prejuízos apurados em períodos anteriores.

Assim, passo a tratar cada valor exonerado do lançamento fiscal.

Falta/dif de Adição da provisão para operações de créditos

Apesar da DRJ ter exonerado o valor de R\$ 1.865.088,34 da base do IRPJ e da CSLL, na planilha demonstrativa dos valores dos créditos tributários lançados e mantidos após as considerações do voto da DRJ (e-fls. 1.214), a delegacia de julgamento se equivocou e considerou o valor de R\$ 1.865.088,34 como se tivesse sido mantido no lançamento, o que se sabe não ter ocorrido. Desta forma, desconsidero o teor da planilha quanto a este ponto, para enfrentar a exoneração do valor de R\$ 1.865.088,34 como recurso de ofício.

Como concordo com os fundamentos de exoneração do valor de R\$ 1.865.088,34, trazidos pela DRJ, sirvo-me do trecho do voto da delegacia de piso que traduz os motivos para exoneração do citado montante da base de tributação (e-fl. 1.207 e 1.208):

14.10. Já a glosa da diferença de R\$1.865.088,34, decorrente do cotejo entre a despesa de provisão para operações de crédito informada na Linha 25 - Ficha 05B, da DIPJ do ano-calendário de 2007 (R\$29.309.758,87) e a respectiva parcela não dedutível (R\$27.444.670,53), entendo estar plenamente justificada pela interessada, ao esclarecer que não se trata de valor contabilizado a título de perdas em operações de crédito, mas sim a título de outras provisões, e seria, na realidade, o somatório do valor de R\$312.501,47, correspondente a reversão de excesso de provisão, com R\$1.552.586,87, correspondente às despesas com Provisão para Desval. de outros Bens e Veículos Apreendidos.

14.11. A despesa com Provisão para Desval. de outros Bens e Veículos Apreendidos é um dos itens da presente autuação, já devidamente contestado na presente Impugnação e mantido no presente voto, razão pela qual descabe falar em glosa de parcela já tributada. A outra parcela, no valor de R\$312.501,47, é demonstrado no balancete de 31/12/2007 da interessada de dezembro de 2007, juntado à fl. 46, em que o saldo da conta “7.1.9.30.00.6.110.8 – Reversão de excesso de provisões” é revertido no montante de R\$312.501,47. Partindo do pressuposto que quando da sua constituição tal provisão foi deduzida do lucro líquido e adicionada às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a reversão da mesma caracteriza-se como receita não tributável, sujeita a ser excluída do lançamento.

14.12. Assim, no que diz respeito ao ano-calendário de 2007, **fica exonerada da tributação a parcela glosada no montante de R\$ 1.865.088,34.** (sublinhei)

Desta forma, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a exoneração do montante de R\$ 1.865.088,34 (2007).

Correção monetária Pis/Cofins

A DRJ exonerou o lançamento desta infração por perceber que a empresa adicionou no lucro real e na base de cálculo da CSLL o valor deduzido no resultado contábil referente à atualização monetária do Pis e da Cofins objetos de discussão judicial.

Por concordar com os fundamentos da delegacia de piso, reproduzo trecho do voto da DRJ, adotando-o como razão de decidir:

(início da transcrição do voto da DRJ)

10. Da glosa de valores contabilizados a título de encargos de atualização monetária calculados sobre as importâncias inerentes às Contribuições para o Programa de Integração Social- PIS e para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS:

10.1. A fiscalização entendeu que a interessada deduziu indevidamente em 2007 e 2008 os valores de, respectivamente, R\$520.429,05 e R\$1.416.621,37, a título de encargos de atualização monetária calculados sobre os valores devidos de Pis e Cofins, cujas exigibilidades se encontram em discussão judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 2006.61.00.001688-6.

10.2. A interessada argumenta que a glosa é indevida, uma vez que levou tais parcelas à tributação, através da adição à base tributável do IRPJ e da CSLL tanto dos valores principais das contas de provisão para contingência do PIS e da COFINS quanto o saldo dos encargos de atualização destas provisões.

10.3. Analisando a documentação juntada aos autos juntamente com a impugnação, em particular as cópias da Parte A do LALUR (fls. 832/843), dos razões contábeis das contas de provisão de despesas de contingência para o PIS (815/816 e 829/830), para a COFINS (816/817 e 830/831) e da conta de variação monetária passiva (fls. 814, 818, 824/825), bem como das Fichas 05B, 09B e 17 da DIPJ (fls. 811/813 e 821/823), todos documentos relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, concluo que em ambos os anos-calendário autuados os valores relacionados à contribuição para o Pis e à Cofins foram deduzidos como despesa na apuração do lucro líquido, mas posteriormente foram adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

10.4. De acordo com a cópia do Lalur de fls. 836/839, constata-se que em 2007 a interessada adicionou ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL o valor de R\$922.348,50, que, conforme cópia do razão da conta, às fls. 815/816, corresponde a toda a variação da conta “4.9.4.50.90.3.001.00 – Prov. P/ contingência PIS” do ano de 2007, incluídos neste montante os valores devidos da contribuição e as correspondentes atualizações monetárias. Da mesma forma procedeu a interessada relativamente à Cofins, em que foi adicionado o montante de R\$5.692.343,62, conforme cópia do razão da conta nº “4.9.4.50.90.3.002.9 – Prov. P/ contingência Cofins”, juntado às fls. 816/817.

10.5. No ano de 2008 foi adotado procedimento semelhante: o Lalur de fls. 832/835 demonstra que a interessada adicionou ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL o valor de R\$1.407.240,65 a título “Provisão para Contingências Fiscais – Pis”, que corresponde ao total da variação da conta “4.9.4.50.90.3.001.00 – Prov. P/ contingência PIS” do ano, e o valor de R\$8.661.666,59 a título de “Provisão para

Contingências Fiscais – Cofins”, que corresponde ao total da variação da mencionada conta, sendo que ambos os casos estão incluídos os valores devidos da contribuição e as correspondentes atualizações monetárias, tudo conforme cópias do razão relativo às contas nºs “4.9.4.50.90.3.002.9 – Prov. P/ contingência Cofins” e “4.9.4.50.90.3.001.00 – Prov. P/ contingência PIS”, às fls. 829/831.

10.6. Assim, comprovado que os valores deduzidos do lucro líquido foram tributados quando adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, não resta alternativa além de considerar improcedente o lançamento quanto a este item.

(término da transcrição do voto da DRJ)

Desta forma, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a exoneração do montante de R\$ 520.429,05 (2007) e R\$ 1.416.621,37 (2008).

Provisões não autorizadas

A DRJ exonerou desta infração os valores deduzidos a título de passivo trabalhista e outros passivos, decorrentes de ações cíveis.

Em concordância com a análise detalhada da delegacia de piso, adoto como razões de decidir o quanto disposto no voto da DRJ:

(início da transcrição do voto da DRJ)

11.1. A fiscalização apurou que a interessada deduziu do lucro tributável dos anos calendário de 2007 e 2008 valores cuja dedutibilidade é vedada pela regra prevista no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, relativos a encargos de provisões operacionais. Consequentemente promoveu a glosa de tais provisões, as quais estão distribuídas nas contas COSIF “198999030105 – Prov. P/ Desval. Outros Valores e Bens – Veículos apreendidos” (R\$1.552.586,87 do a/c de 2007 e R\$120.716,24 do a/c de 2008), “499351051001 – Passivos Trabalhistas” (R\$64.303,34 do a/c 2007) e “499359091029 – Outros Passivos – Ações Cíveis” (R\$453.717,96 do a/c 2007 e R\$155.571,18 do a/c 2008).

11.2. Em sua defesa a interessada alega que tanto em 2007 quanto em 2008 adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL a variação das contas patrimoniais das provisões para contingências trabalhistas e cíveis. Entretanto, teria deixado de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário autuados os saldos de Provisão para Desvalorização de Bens e Veículos Apreendidos, vindo a fazê-lo no resultado do ano-calendário de 2011, razão pela qual, neste caso específico, deveriam ser observados os efeitos da postergação.

11.3. Quanto à glosa das provisões para contingências trabalhistas e cíveis ocorreu situação semelhante ao que se passou relativamente à glosa de encargos de atualização monetária calculados sobre os valores devidos de Pis e Cofins, analisados no item anterior do presente voto, o que leva à conclusão que mais uma vez assiste razão à interessada.

11.4. Verificando a documentação juntada pela interessada juntamente com a impugnação, constato que foi adicionado à parte A do LALUR do ano-calendário de 2007, tanto na apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL, o valor de R\$64.303,34 a título de provisão para contingências trabalhistas e o valor de R\$453.717,96 de provisão para contingências cíveis. Por

sua vez, foi adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008 o valor de R\$155.571,18 a título de provisão para contingências cíveis.

11.5. Portanto, entendo que os lançamentos que promoveram as glosas da provisão para contingências trabalhistas e da provisão para contingências cíveis são improcedentes, pois as parcelas glosadas já tinham sido oferecidas à tributação.

(término da transcrição do voto da DRJ)

Desta forma, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo a exoneração do montante de R\$ 518.021,30 (2007) e de R\$ 155.571,18 (2008).

Despesas não comprovadas com Multa agravada (112,5%)

A DRJ exonerou a referida infração do lançamento fiscal por entender que os documentos apresentados são suficientes para comprovar as despesas deduzidas do resultado contábil e fiscal.

Os documentos que, no entender da delegacia de piso, comprovam as despesas contabilizadas são: contrato de prestação de serviços, notas-fiscais, comprovantes de pagamentos etc..

Como a devida *venia*, exceto em relação à exoneração da multa agravada, discordo do posicionamento adotado pela instância *a quo*.

Compulsando os documentos apresentados, não percebo a comprovação da efetividade da prestação dos referidos serviços. Este, a meu ver, é o principal elemento que pode conceder o caráter dedutível a uma despesa decorrente de prestação de serviços.

Entendo que a própria contabilidade - não somente os registros fiscais - tem como princípio registrar receitas e despesas que são efetivamente comprovadas. E não estou entrando ainda na discussão da dedutibilidade de uma despesa para fins fiscais.

Cito essa rigidez nos controles contábeis, pois entendo que serve para que a contabilidade reflita a veracidade dos fatos ocorridos, para que, ao fim e ao cabo, os sócios ou acionistas de uma sociedade empresarial recuperem o capital aplicado na empresa, que é devolvido em forma de lucros e dividendos. Se a contabilidade da empresa não reflete esta realidade, seus sócios serão prejudicados, principalmente aqueles que não têm poder de decisão. Esta prejudicialidade torna-se mais patente quando despesas, que reduzem o resultado contábil e, por conseguinte, a base do lucro a ser distribuído aos sócios/acionistas, não estão devidamente amparadas por documentação que represente a veracidade dos fatos.

Também não entendo, como disse em outras oportunidades, que a descrição na nota-fiscal é elemento suficiente para permitir (ou não) a dedução fiscal de uma despesa contabilizada, como alegou a DRJ, mesmo que como um fundamento *obter dictum*. Uma nota-fiscal que tenha a descrição - à primeira vista "nebulosa" - de "serviços de consultoria", mas que segue carregada por comprovação efetiva da prestação de serviços, como relatórios de execução, troca de mensagens entre prestador e tomador e outros elementos indicativos da

prestação dos serviços, tem mais força probatória do que uma nota-fiscal com descrição mais detalhada sobre um serviço que efetivamente não se consegue comprovar.

E, no caso concreto, vejo que os serviços prestados à ora recorrente poderiam, sim, ser comprovados com mais substância pela empresa autuada, pelo que passo a enfrentar os pontos questionados em sua peça recursal:

Comissão Panamericano Adm. Cartão Crédito - Conta nº 8.1.7.57.00.4.483.4

Apesar de intimada e reintimada, a recorrente somente apresentou contrato de prestação de serviços, nota-fiscal, comprovante de pagamento e lançamentos contábeis.

À primeira vista, parece que a documentação é suficiente para comprovar o serviço prestado. Ainda mais quando se percebe na descrição da cláusula 1.1 do contrato, que há descrição pormenorizada da serviço a ser prestado:

1.1 (...) a Contratada prestará à Contratante, serviços de correspondente da Contratante no País, incluindo, mas não se limitando às seguintes atividades ('Serviços') :

(i) recepção e encaminhamento de pedidos de operações de arrendamento mercantil;

(ii) cadastro;

(iii) execução de serviços de cobrança;

(iv) outros serviços de controle, inclusive processamento de dados das operações pactuadas

Porém, em um breve leitura da cláusula 06 do aditamento ao referido contrato de prestação de serviços, assinada em 01 de setembro de 2005, vê-se que a comissão a ser paga pelos serviços prestados deveria ser calculada sobre o volume de operações realizadas no mês. Desta forma, é de pressupor a existência de relatórios indicativos de tais operações para que se comprove a efetividade dos serviços.

Como não foram apresentados demais elementos, dou provimento ao recurso de ofício quanto a este ponto, restabelecendo o valor de base de R\$ 540.000,00, relativo ao ano de 2007, e o valor de base de R\$ 1.688.840,00, relativo ao ano de 2008.

Comissão Panamericano Prestadora Serviços - Conta nº 8.1.7.57.00.4.484.2

Da mesma forma que a despesa supracitada, apesar de intimada e reintimada, a recorrente apresentou contrato de prestação de serviços, nota-fiscal, comprovante de pagamento e lançamentos contábeis. Além destes documentos, apresentou "Relatório de produção (intermediações) dos contratos de arrendamento mercantil, gerados no período solicitado, pela matriz e filiais", que se resume à seguinte planilha:

SOMA DE PRODUÇÃO	Total - R\$	SOMA DE PRODUÇÃO	Total - R\$
CAMPO GRANDE	13.988.178,00	RIO DE JANEIRO - RUA URUGUAIANA	4.879.717,00
CAXIAS DO SUL	7.617.881,00	S.M. PAULISTA	4.869.277,00

GIOÂNIA	51.845.421,00	SANTANA	2.948.768,00
LAPA	10.015.916,00	SANTOS	6.477.908,00
MARÍLIA	10.083.942,00	SÃO BERNARDO DO CAMPO	244.623,00
NITERÓI	17.660.319,00	TATUAPÉ	7.574.953,00
PIRACICABA	8.094.171,00	TAUBATÉ	15.855.310,00
RIO DE JANEIRO	18.542.912,00		

Apesar do esforço em apresentar os documentos, não há como considerar tal despesa, pois a efetividade dos serviços não foi demonstrada. Não há sequer algum comprovante de intermediação, por parte do prestador, do negócio firmado entre o cliente e a empresa ora recorrente.

Desta forma, dou provimento ao recurso de ofício quanto a este ponto, restabelecendo o valor de base de R\$ 2.100.000,00 relativo ao ano de 2008.

Demais Prestadores de Serviços

A fiscalização glosou o valor total de R\$ 2.529.322,08 referente à dedução fiscal das despesas pagas aos seguintes prestadores:

Nome	CNPJ	Valor - em R\$
Focus Consultoria Financeira Ltda	04.566.041/0001-09	187.500,00
Infocus Adm. Financeira Ltda	07.781.178/0001-66	345.000,00
Boafonte Consultoria e Negócios Ltda	05.477.415/0001-74	309.114,00
Teixeira de Carvalho Bruno Advocacia	02.775.181/0001-53	170.122,30
Max Control Eventos e Promoções Ltda	07.770.487/0001-30	488.379,53
Max Control Assessoria e Investimentos Ltda	56.342.439/0001-57	1.029.206,25
TOTAL:		2.529.322,08

Intimada a apresentar os documentos de suporte das referidas despesas, foram oferecidos os lançamentos contábeis, cópias de documentos de tesouraria (contas a pagar, recibos e emissão de cheque, extrato-posição no banco, solicitação de pagamento-fatura) e algumas notas-fiscais e contrato de prestação de serviços (este somente em relação ao prestador Boafonte Consultoria e Negócios Ltda).

Quanto à efetividade da prestação de serviços, a ora recorrente respondeu à fiscalização o seguinte, conforme se depreende de trecho do Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 594):

(iii) a alegação de que os serviços prestados consistiam em consultorias verbais, por meio de opiniões solicitadas e participações em reuniões de interesse da contratante, tendo como característica a confiança mútua entre as partes contratantes, tratando-se, em suma, de "*contratos tácitos firmados verbalmente*".

Não entendo que os argumentos da recorrente sejam suficientes para comprovar a prestação dos serviços.

Outrossim, a empresa foi devidamente reintimada pela fiscalização para complementar a apresentação de documentos e a comprovar efetivamente a prestação dos serviços, não logrando sucesso na apresentação de tais documentos.

Desta forma, dou provimento ao recurso de ofício quanto a este ponto, restabelecendo o valor de base de R\$ 2.529.322,08 relativo ao ano de 2007.

Multa agravada (112,5%)

Quanto à redução da multa de 112,5% para 75%, entendo que andou bem a decisão de piso, pelo que reproduzo teor de seu voto, adotando-o como razões de decidir:

(início da transcrição do voto da DRJ)

13.1. Caso a Turma entenda como procedentes as glosas, cabe ainda responder ao questionamento da interessada a respeito da incidência da multa agravada de 112,5% sobre as glosas de despesas a título de “8.1.7.57.00.4.483.4 - Comissão Panamericano Adm. Cartão Crédito”; “8.1.7.57.00.4.484.2- Comissão Panamericano Prestadora de Serviços” e, a título de outros Serviços de Pessoas Jurídicas relativos aos pagamentos efetuados às empresas Focus Consultoria Financeira Ltda, CNPJ nº 04.566.041/0001-09; Infocus Adm. Financeira Ltda, CNPJ nº 07.781.178/0001-66; Teixeira de Carvalho Bruno Advocacia, CNPJ nº 02.775.181/0001-53; Max Control Eventos e Promoções Ltda, CNPJ nº 07.770.487/0001-30; Max Control Assessoria e Investimentos Ltda, CNPJ nº 56.342.439/0001-57 e Boafonte Consultoria e Negócios Ltda, CNPJ nº 05.477.415/0001-74. A interessada alega que não teria sido justificada pela fiscalização a aplicação da multa majorada.

13.2. A multa de 112,5% é prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, e decorre de majoração em 50% da multa de ofício normalmente aplicada, que no caso seria de 75%, em virtude de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos, para apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, ou para apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 da referida Lei.

13.3. Analisando os Termos de Verificação Fiscal constato que, de fato, não há esclarecimentos suficientes da fiscalização a respeito do porquê da incidência da referida multa majorada. Aliás, nos dizeres da própria fiscalização a interessada teria apresentado, em relação a tais despesas, diversos documentos contábeis e fiscais que não foram aceitos como comprovação das despesas. Assim, relativamente às despesas a título de Comissão Panamericano Adm. Cartão Crédito “... foram entregues Razões Contábeis, Notas Fiscais e Contrato de Prestação de Serviços com a citada empresa” (fl. 590); quanto às despesas de Comissão Panamericano Prestadora de Serviços, a interessada “... forneceu esclarecimentos acerca da forma de contabilização da despesa, Razões Contábeis, Relatórios da Tesouraria, Notas Fiscais e Contrato de Prestação de Serviços firmado com a empresa Panamericano Prestadora de Serviços Ltda” (fl. 591); enquanto relativamente à glosa das despesas relacionadas a Outros Serviços de Pessoas Jurídicas, teriam sido inicialmente apresentadas “razões contábeis ... cópias de documentos de tesouraria (contas a pagar, recibo de emissão de cheque, extrato - posição no banco, solicitação de pagamento - fatura) e Notas Fiscais de Serviços, a título exemplificativo, um caso para cada uma das empresas, sendo que quanto à Boafonte Consultoria e Negócios Ltda também foi apresentado Contrato de Prestação de Serviços” (fl. 593) e posteriormente “...Notas Fiscais e Recibos de prestação de serviços, acompanhados dos respectivos comprovantes de liquidação financeira, cabendo ressaltar que

foram anexados ao processo documentos por amostragem, a título ilustrativo, tendo em vista o apreciável volume da referida documentação entregue em mídia” (fl. 594).

13.4. A Fiscalização até ressaltou que os documentos foram anexados ao processo por amostragem, a título ilustrativo, tendo em vista o apreciável volume da referida documentação entregue em mídia. Além disso, não há qualquer referência se os prazos para atendimento às intimações foram ou não cumpridos.

13.5. Pelo exposto, entendo que mesmo se mantidas as glosas de despesas em referência, a multa a ser aplicada seria a multa de ofício no percentual de 75% prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sem a majoração pela metade prevista no § 2º do mencionado dispositivo de lei.

(término da transcrição do voto da DRJ)

Diante disso, nego provimento ao recurso de ofício para manter a exoneração da multa agravada de 112,5%, reduzindo-a ao patamar de 75%.

Compensação de Prejuízo Fiscal

Entendo por correto o procedimento da DRJ, ao ter corrigido o valor a ser compensado decorrente de prejuízo fiscal de períodos anteriores ao ano de 2007, limitados a 30% do lucro real. E não acho que a falta de compensação de prejuízo fiscal, pela fiscalização, deva ensejar qualquer nulidade do lançamento fiscal, pois não está em consonância com as condições de nulidade de um ato administrativo nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Por outro lado, como votei por restabelecer parte do valor exonerado pela instância de piso, o prejuízo fiscal a ser compensado deve ser calculado em relação à nova base de cálculo de lançamento, mas sempre limitado a 30% do valor do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 15 e parágrafo único da Lei nº 9.065/1995 (base legal do inciso III do art. 250 do RIR/99).

RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de analisar os argumentos apresentados pela recorrente, cabe esclarecer que o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pela empresa autuada, se já formou seu convencimento por meio das questões mais essenciais trazidas no recurso, desde que (condicionado a): i) tais questões sejam fundamentais para o julgamento da lide; e ii) a falta de discussão de outros pontos não viole o direito de defesa da empresa.

O Ministro do STF Francisco Galvão, em decisão monocrática proferida no Recurso Especial nº 792.497, em 10/11/2005, também convergiu seu entendimento no mesmo sentido:

Como é de sabença geral, o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só

estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes julgados, verbis:

(...)

1. Não ocorre violação do art. 535, do CPC, quando o acórdão recorrido não denota qualquer omissão, contradição ou obscuridade no referente à tutela prestada, uma vez que o julgador não se obriga a examinar todas e quaisquer argumentações trazidas pelos litigantes a juízo, senão aquelas necessárias e suficientes ao deslinde da controvérsia.

(...)Resp nº 394.768/DF, DJ 01/07/2002, pág. 247)

1. Inexiste violação ao art. 535, I e II do CPC, se o Tribunal a quo, de forma clara e precisa, pronunciou-se acerca dos fundamentos suficientes à prestação jurisdicional invocada.

(...) AG Resp nº 109.122/PR, DJ 08/09/2003, p. 263.”

Diante disso, passo a enfrentar as razões do recurso voluntário:

PRELIMINAR

Erros Formais

A recorrente alega que a DRJ incorreu em erros formais que precisam ser sanados por esta turma ordinária.

Inicialmente, convém observar que os erros invocados pela recorrente não representam hipóteses de nulidade do lançamento fiscal, tampouco dos atos administrativos ali colacionados, pois não se subsumem aos ditames do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Tanto é que a recorrente não pede a nulidade dos atos administrativos constantes neste processo.

Afirma a pugnante que a DRJ, em seu voto, reconhece como passível de dedução o valor de R\$ 1.865.088,34, que foi autuado como perdas em operações em crédito, mas que a própria delegacia de julgamento afirma que se trata de valores registrados a título de excesso de provisão (R\$ 312.501,47) e de provisão para desvalorização de outros bens e veículos apreendidos (R\$ 1.552.586,87). Não obstante ter reconhecido o direito de dedução, a DRJ considerou na planilha que resume os valores lançados, mantidos e exonerados na autuação o montante de R\$ 1.865.088,34 como mantido.

Em análise dos fundamentos utilizados pela DRJ, percebo que tem razão a recorrente. Trata-se de erro formal, o qual deve ser sanado por este voto, até porque concordo com a delegacia de piso de que o valor de R\$ 1.865.088,34 deve ser exonerado do lançamento fiscal. E tal enfrentamento já foi feito no recurso de ofício, pelo que propus manter a exoneração do lançamento do valor de R\$ 1.865.088,34.

Com relação ao erro na compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, decorrentes da recomposição do cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL em razão da falta de exclusão do valor de R\$ 1.865.088,34, entendo correto o pedido da recorrente. Entretanto, esta correção torna-se por ora prejudicada, pois o resultado deste

juízo é quem ditará o valor remanescente do lançamento e, por conseguinte, o valor do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL a serem compensados.

Quanto à alteração do dispositivo da decisão recorrida, para ajustar o item "b" (e-fl. 1.215) do acórdão: onde se lê "*b) Reduzir o prejuízo fiscal apurado no exercício de 2009, ano-calendário de 2008, passando a constar o valor de R\$80.681.395,46*" passe a constar "***b) Recompor o saldo de prejuízo fiscal apurado no exercício de 2009, ano-calendário de 2008, passando a constar o valor de R\$80.681.395,46***", tenho a observar que a recorrente tem razão ao solicitar a indicação do termo "recomposição". Entretanto, como já disse acima, somente no resultado deste julgamento é que se poderá dizer qual é o valor exato dos saldos do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL restará para o ano-calendário de 2008.

MÉRITO

A recorrente apresenta digressão sobre o art. 299 do RIR/99 e alega que, em nenhum momento, a fiscalização e a DRJ se preocupam em verificar se as despesas, que foram glosadas, estavam relacionadas com a manutenção da fonte produtora da recorrente.

Ora, é de se indagar como a fiscalização vai adentrar nas condições de dedutibilidade de uma despesa se tampouco a despesa foi comprovada? Como saber se um serviço é necessário à recorrente se sequer comprova que o serviço foi prestado?

Para verificação da necessidade de uma despesa, para fins fiscais, deve-se primeiramente comprovar que tal despesa ocorreu. E no caso da recorrente este é o ponto central: a despesa não se comprova com documentos extrínsecos à prestação de serviços. Deve-se comprovar necessariamente a efetividade da prestação do serviço. Como a recorrente não logrou comprová-la, afasto o argumento da recorrente.

Também não acho que a demonstração da atividade desenvolvida pela recorrente, por si só, seja capaz de corroborar a dedução de despesas atinentes a tal objeto. Esta alegação não tem qualquer força argumentativa, pois a questão no caso concreto é meramente probatória. E, conforme lições do Direito Romano, "*Quod non est in actis non est in mundo*", quer dizer, o que não está nos autos não está no mundo (real).

Provisões não autorizadas

A recorrente reclama do afastamento do pedido de aplicação dos efeitos da postergação em relação à glosa dos saldos de Provisão para Desvalorização de Bens e Veículos Apreendidos, constantes na conta contábil "198999030105 – Prov. P/ Desval. Outros Valores e Bens - Veículos apreendidos", referentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de R\$ 1.552.586,87 e R\$ 120.716,24, respectivamente. Segundo a recorrente, a tributação de ambas as despesas ocorreu em 2011, período de apuração em que a recorrente teria adicionado tais valores no Lalur e na base de cálculo da CSLL.

Apresenta os lançamentos contábeis para demonstrar que o valor constante na conta contábil que registra a provisão que foi objeto de lançamento está contemplado na contabilidade do ano de 2011. Desta forma, anexa o Lalur do ano de 2011 para demonstrar que

efetivamente adicionou as bases de R\$ 1.552.586,87 e R\$ 120.716,24 na apuração do IRPJ e da CSLL.

Não obstante a constatação de que os valores foram devidamente adicionados no Lalur, em análise da "Demonstração do Lucro Real" e da "Demonstração da Base de Cálculo CSLL" constante no Lalur do ano-calendário de 2011 (e-fls. 1.354 e 1.355), vejo que a recorrente apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, nos montantes de R\$ 77.764.799,93 e R\$ 23.111.303,22, respectivamente.

Para a aplicação da postergação, deve-se seguir o mandamento contido nos parágrafos 4º Decreto-Lei 1.598/1977 do art. 273 do RIR/99 (que tem base legal nos §§ 5º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1977):

Decreto-Lei nº 1.598/1977

§ 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.

RIR/1999

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Primeiramente, há que definir que o artigo acima não trata especificamente da postergação, mas sim da inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração da receita, custos e despesas. Ou seja, a apuração de tributo que contraria o regime de competência.

A partir daí é que se deve avaliar se tal inexatidão: i) não resultou em postergação ou redução indevida do lucro real; ou ii) resultou em ii.1) postergação ou ii.2) redução indevida do lucro real.

Ou seja, inicialmente deve-se se vencer a premissa de que a inexatidão constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária e multa, para posteriormente verificar se houve postergação ou não. No caso, vencida a premissa primária e, em se verificando que não ocorreu a postergação, o lançamento deve ser fundamentado na redução indevida do lucro real.

A postergação somente ocorre quando o tributo que deixou de ser pago no correspondente período de apuração o foi em período de apuração posterior. Se a receita (ou, no caso, a adição no resultado fiscal) foi contabilizada em período posterior, há de se verificar se em tal período houve apuração de tributo a pagar e se a base de cálculo do tributo contempla todo o valor da receita postergada.

Isto é o que dita o Parecer Cosit nº 02/1996, indicado inclusive pela recorrente como base para o pedido de aplicação da postergação:

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Caso isto não ocorra - o efetivo pagamento em período posterior - não há a postergação, mas sim redução indevida do lucro real, conforme dita o inciso II do art. 273 do RIR/99, reproduzido novamente para facilitar a compreensão:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

(...)

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

No caso concreto, vê-se que a recorrente não pagou o tributo em período posterior, pois o resultado no ano-calendário de 2011 foi negativo e bem maior que os valores lançados, não ocorrendo a citada postergação.

Afasto também os argumentos da recorrente de que o lançamento viola o art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, pelas razões que me fizeram concluir pela procedência do lançamento fiscal.

Desta forma, mantenho o lançamento fiscal de glosa nos valores de R\$ 1.552.586,87 (2007) e R\$ 120.716,24 (2008).

Perdas em operações de créditos

Alega que o citado inciso III do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996 depende de outras condições, além do prazo de 2 (dois) anos para que o crédito possa ser baixado: a existência e manutenção de procedimentos judiciais para seu recebimento.

Não entendo ter razão a empresa recorrente.

Não quer dizer que a falta de preenchimento de condições para a dedução decorrente de perda de um crédito necessariamente indica que a dedução não ocorreu.

E, no caso, não há prova de falta de dedução, em períodos anteriores, dos valores mantidos pela fiscalização na diligência fiscal.

E esse foi o ponto corretamente apontado pela fiscalização, no resultado de sua diligência fiscal. Que não há como aceitar os argumentos da recorrente, desacompanhados de prova de sua veracidade, se, principalmente, há despesas que foram utilizadas em duplicidade, conforme alegou a fiscalização.

Por outro lado, a fiscalização reconhece como dedutíveis os valores que foram contabilizados nos anos de 2005 e 2006, por se tratar de despesa contabilizada dentro do prazo de 2 (dois) anos previsto no inciso III, do art. 9º da Lei nº 9.430/1996:

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;

Veja nos trechos do relatório da diligência fiscal:

22. Como o contribuinte não apresentou os arquivos das perdas em operações de crédito utilizadas em períodos anteriores a 2007, para fins de exame de duplicidade, não há possibilidade de se garantir que as perdas em tese passíveis de dedução nesses períodos, constantes dos arquivos de R\$ 7.079.536,36 e R\$24.104.282,61 apresentados, já não tenham sido anteriormente utilizadas e deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda mais considerando-se o grande número de duplicidades em registros de perdas em operações de crédito encontrado nos cruzamentos das planilhas fornecidas pela empresa.

23. Portanto, expurgadas as duplicidades e dada a não apresentação dos arquivos de perdas em operações de créditos relativas aos anos-calendário de 2006 e anteriores, com fundamento no artigo 264 do RIR/99 e no artigo 9º, § 1º, inc. III da Lei nº 9.430/96, o entendimento da fiscalização é o de que caiba considerar apenas as operações de crédito com data de vencimento igual ou posterior a 01/01/2005, passíveis de dedução a partir do ano-calendário de 2007.

24. Prevalecem, dessa forma, como parte dos arquivos de R\$ 7.079.536,36 e R\$24.104.282,61 apresentados pela empresa, os valores da coluna 2 dos

quadros constantes do item 19 do presente relatório, como potencial de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

(...)

19. Desses procedimentos relativos à planilha de R\$ 24.104.282,61, resultaram as planilhas apresentadas pela empresa em 12/05/2017. Na coluna 1 temos os valores dos arquivos de 2007 e 2008 após o expurgo das duplicidades, conforme planilhas apresentadas pela própria empresa. A fiscalização chegou aos valores da coluna 2 (com potencial de dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL), após o expurgo das operações referentes a "perdas em operações de crédito passíveis de dedução em anos-calendário anteriores a 2007":

Ano-calendário	(1)	(2)
2007	1.022.524,01	8.141,56
2008	7.406.936,17	203.727,75

Aplicando-se os mesmos critérios ao arquivo de R\$ 7.079.536,36, chegamos ao seguinte quadro (o contribuinte apresentou a planilha da coluna 1 em 23/06/2017):

Ano-calendário	(1)	(2)
2007	3.204.462,00	167.513,31

Entendo correto o procedimento da fiscalização em considerar as despesas dentro do prazo de 2 (dois) anos, uma vez que foi este o critério utilizado para fundamentar a glosa de grande parte das despesas aqui tratadas.

Outrossim, como não houve aprofundamento por parte do fisco para verificar demais condições para a dedução fiscal e entendendo que a empresa não pode ser prejudicada em razão disso, proponho dar provimento parcial quanto a este ponto, exonerando do lançamento fiscal os valores de R\$ 8.141,56 (2007) e R\$ 203.727,75 (2008) e R\$ 167.513,31 (2007), conforme resultado da diligência fiscal.

Baixa de créditos cedidos

A recorrente alega que o valor de R\$ 24.104.282,61 tem caráter de despesa efetiva, não se enquadrando nos termos do art. 9º da Lei nº 9.430/1996.

Justifica tal afirmação no fato de ter cedido o direito ao crédito acima para a empresa Feurs Holding S/A, na data de 31/10/2007, que pagou valor de 1,8% do valor de face do crédito.

Desta forma, afirma que a despesa com a cessão do referido crédito é dedutível nos termos do art. 299 do RIR/99, pois representa uma perda efetiva decorrente do contrato de cessão, mormente pela previsão de cláusula de não coobrigação, o que tornaria a cessão definitiva e irretratável.

Não entendo ter razão a recorrente.

Antes dos referidos créditos terem sido cedidos, por meio do contrato de cessão de créditos, as provisões foram contabilizadas no resultado contábil da recorrente. Entretanto, assim como em relação às provisões do art. 9º da Lei nº 9.430/1996, a recorrente não comprovou que os valores não foram deduzidos em duplicidade.

E como argumento adicional, mas que não é o fundamento principal para a manutenção da glosa, mesmo que as despesas não tivessem sido deduzidas em duplicidade, não entendo que a despesa seja usual e necessária. A empresa recebeu apenas o valor de 1,8% do valor de face dos créditos para cedê-los, o que me leva a crer que tal cessão teve muito mais o intuito de reduzir a base tributável do IRPJ e da CSLL (em 34%) do que o próprio interesse em negociar os títulos, sendo tal operação inoponível ao fisco.

Desta forma, afasto o pedido da recorrente, mantendo o lançamento quanto a este ponto.

Superveniência da Depreciação - aplicação à CSLL

Entendo ter razão a recorrente no pedido de exclusão, da base de cálculo da CSLL, das receitas de superveniência de depreciação.

Em razão da atividade da recorrente de arrendamento mercantil, a Lei nº 6.099/1974 determina que ajustes sejam efetuados no balanço patrimonial da empresa, com contrapartida em seu resultado contábil, mas que não representam ingresso de receita ou despesa incorrida. Desta forma, há de se efetuar os ajustes fiscais destas receitas (exclusão) e despesas (adições), a meu ver, para ambos os tributos - IRPJ e CSLL.

Estendo meu posicionamento à CSLL, pois tal voto vai ao encontro de meu entendimento de que tanto o IRPJ quanto à CSLL têm suas bases de cálculo apuradas a partir do lucro do exercício. Logo, se tal lucro contempla receitas e despesas que não representam efetivo ingresso de riqueza - como dita o art. 43 do CTN - ou a saída de recursos com redução do patrimônio líquido, não há que se fazer os ajustes para ambos os tributos.

Além de meu posicionamento, o caso conta com um reforço na minha tese, pois a empresa foi favorecida com o julgamento do processo nº 16327.000311/2004-68, que tratou de lançamento de auto de infração que comporta exatamente a mesma matéria discutida neste ponto.

Na ocasião, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta Seção de Julgamento, por meio do acórdão nº 1102.00-674, da sessão de 14 de março de 2012, entendeu que a receita de superveniência de depreciação deveria ser excluída também da base de cálculo da CSLL.

Tratando-se de julgado que foi decidido no CARF favoravelmente à Recorrente, curvo-me sobre tal decisão e aplico-a a este processo, pelo que proponho dar provimento para reconhecer o direito de exclusão, da base de cálculo da CSLL, da receita de superveniência de depreciação.

Contabilidade - prova a favor ou contra

A recorrente alega que a escrituração mantida com observância das disposições legais, como é o caso do autos, faz prova em favor dos fatos ali registrados.

Entretanto, esquece-se a recorrente que a contabilidade deve ser amparada por documentação hábil e idônea dos valores ali descritos.

E, como demonstrado amplamente aqui neste voto, a recorrente deixou de apresentar documentos e esclarecimentos necessários à dedução dos valores da base de tributação do IRPJ e da CSLL, pelo que afasto os argumentos da recorrente quanto a este ponto.

Ônus da Prova

Entendo que o ônus da prova de uma dedução fiscal é de quem a aproveita.

No caso, a empresa deve comprovar os valores deduzidos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com base em documentação hábil e idônea da ocorrência dos fatos redutores dos tributos a pagar.

Diante disso, afasto qualquer argumento da recorrente em relação a este ponto.

CSLL

Despesas não comprovadas e Perdas de operação em créditos - falta de comprovação de despesas

O art. 299, do RIR/99, que é a base legal do lançamento fiscal para as despesas não comprovadas, determina que para ser considerada uma despesa como operacional, para fins fiscais, deve tal despesa ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Como a base de cálculo da CSLL, assim como do IRPJ, partem do lucro líquido para o cálculo dos tributos, a apuração da CSLL deve seguir o disposto no art. 299 do RIR/99.

Isto torna-se mais patente com a redação proposta pelo art. 13 da Lei 9.249/1995, que apresentou ajustes ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, mas fez ressalva de que o art. 47 da Lei 4.506/64, que é a base legal do art. 299 do RIR/99, continua sendo aplicado aos dois tributos aqui discutidos.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Na acepção gramatical, a redação acima representa uma "oração", que é um conjunto linguístico que se estrutura em torno de um verbo ou locução verbal¹. Diferentemente de um "período", que é a frase constituída de uma ou mais orações, formando um todo, com sentido completo². O período pode ser simples ou composto. Período Simples é aquele constituído por apenas uma oração, que recebe o nome de oração absoluta. Período Composto é aquele constituído por duas ou mais orações, as quais podem ser coordenadas ou subordinadas.

Como se trata de apenas uma oração, ou período simples, conclui-se que os signos constantes na redação legal devem ser concatenados entre si para que deem ensejo ao propósito do texto legal. Diferentemente de um período composto em que uma eventual redação legal poderia ter orações que não conversariam, não teriam a obrigatoriedade de concatenar os signos de uma (oração) com os de outra (oração).

Esta definição serve para que se perceba a impossibilidade de se dissociar a parte final da parte inicial do artigo acima. Ou seja, fica muito claro que o advérbio de modo "independentemente" faz uma ressalva para ambos os tributos, inseridos na oração como uma finalidade ("para") que busca a norma - "Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido" -. Logo, a construção de todo o dispositivo legal nos leva a deduzir que a regra contida art. 47 da Lei 4.506/64, que é a base legal do art. 299 do RIR/99, também se aplica à Contribuição Social para o Lucro Líquido.

Esse também é o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão nº 9101-002.396, da sessão de 13 de julho de 2016, de lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

Com relação à exigência de CSLL, está correto o entendimento da decisão de primeira instância, como descrito pela decisão recorrida, de que:

xxxvi) apesar de nem todas as restrições à dedutibilidade de dispêndios, previstas na legislação do Imposto de Renda, serem aplicáveis à CSLL, deve-se ter em conta que a glosa das despesas em litígio não teria sido motivada por disposições específicas na legislação do IRPJ, posto que comprometeria o resultado do exercício.

É dizer: a admissão de determinados valores como despesas operacionais, ou não, afeta a apuração do lucro operacional - que é o mesmo, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL - e, apenas reflexamente, as correspondentes bases de cálculo (lucro real e lucro ajustado). O resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial, é comum a ambos os tributos, cujas respectivas bases de cálculo começam a diferir entre si, pelos ajustes específicos previstos na legislação de cada um deles, somente a partir da apuração daquele resultado.

¹ extraído do site: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Ora%C3%A7%C3%A3o_\(gram%C3%A1tica\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Ora%C3%A7%C3%A3o_(gram%C3%A1tica)), em 29/01/2018

² extraído do site: <https://www.soportugues.com.br/secoes/sint/sint4.php>, em 29/01/2018

Assim é que o Lucro Líquido Antes do IRPJ, indicado na Linha 06A/53 da Ficha 06A Demonstração do Resultado, é transportado para a Linha 09A/01 da Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real [onde será adicionado da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Linha 09A/04, esclareço], e o Lucro Líquido Antes da CSLL [e do IRPJ, esclareço], apontado na Linha 06A/51 da Ficha 06A Demonstração do Resultado, é transferido para a Linha 17/01 da Ficha 17 – Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - conforme se verifica das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos anos-calendário de 2000 a 2003, períodos objeto da autuação em análise.

Há também que se concordar com o argumento do recorrente em relação à aplicação do art. 13 da Lei nº 9.249/95, que veda diversas deduções da base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506/64, ou seja, o referido dispositivo, que segue abaixo transcrito, determinou a adição das "despesas desnecessárias" à base de cálculo da CSLL:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Veja que o art. 47 da Lei nº 4.506/1964 é o fundamento legal do art. 299 do RIR/1999. Ele dispõe exatamente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para a dedutibilidade das despesas.

Assim, o texto legal acima transcrito evidencia claramente o vínculo entre a apuração da base cálculo da CSLL e os referidos requisitos para a dedutibilidade de despesas, do contrário não faria nenhum sentido a ressalva contida no texto. Com efeito, se o texto diz que para uma determinada situação deve se aplicar "A" independentemente de "B", é porque "B" também é aplicável àquela mesma situação.

Permito-me fazer uma ressalva de que não sou partidário de que toda a legislação do IRPJ, que se refere a ajustes no lucro real, se aplica à CSLL.

Cito como exemplo os ajustes da depreciação acelerada incentivada que, a meu ver, somente são aplicados em relação ao IRPJ. Outro ajuste é a adição da CSLL ao lucro real, que não se aplica à base de cálculo da própria contribuição social.

Por outro lado, se há previsão expressa em outro dispositivo legal de que há aplicação também à CSLL, como é o caso do art. 299 do RIR/99, a norma do IRPJ aplica-se à CSLL por reflexo.

Outro ponto que externo aqui neste voto, é que (não só a base de adição) a base de exclusão do IRPJ também se assemelha à base de exclusão da CSLL, com algumas exceções, é claro.

O que percebo é que alguns defensores da total disparidade entre a legislação de um e de outro tributo somente querem aplicar tal conceito para as adições à base de cálculo dos tributos. Quando se fala em exclusão, querem deixar a entender que as regras atribuídas ao IRPJ se estendem à CSLL, o que, a meu ver, é totalmente desconexo com o que se apregoa, e causa, por vezes, descrédito em suas alegações. E este é um caso que comprova tal contrassenso, pois, como visto neste voto, a recorrente ao mesmo tempo que (i) pede que a receita de superveniência de depreciação seja excluída da base de cálculo da CSLL justamente

por justificar que a base de incidência da CSLL também parte do lucro líquido, assim com a legislação do IRPJ; (ii) pede também que a adição ao lucro real de despesas não dedutíveis não se aplique à CSLL por se tratar de tributos com fundamentos distintos.

Como não entendo desta forma, e principalmente por entender que as despesas não foram comprovadas, estendo o entendimento tratado na análise da glosa das despesas não comprovadas também para a CSLL.

Quanto às perdas de operação de créditos, também aplico à CSLL a obrigatoriedade de adição à sua base de cálculo, eis que tais perdas reduziram indevidamente o lucro do exercício, que é a base de fundamentação para tributação do IRPJ e da CSLL.

Diante do exposto, nego provimento quanto a este ponto.

Responsabilidade Tributária dos Administradores

A recorrente pede que, na eventual manutenção da autuação fiscal, que seja atribuída responsabilidade pessoal de seus antigos administradores, de acordo com o que dispõe o art. 135, III do Código Tributário Nacional.

Vejamos a redação do art. 135, III do CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pois bem.

Pelo que vejo, a responsabilidade solidária decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos devem ser avaliadas durante o procedimento fiscal de fiscalização, a partir de provas materiais da participação do representante legal da pessoa jurídica na conduta que ensejou a mitigação do fato gerador do tributo.

No caso dos autos, a fiscalização não comprovou que houve conduta fraudulenta por parte dos administradores da recorrente, por isso, a meu ver, entendeu não ser cabível a responsabilidade solidária a eles.

Além disso, mesmo que se possa comprovar a conduta fraudulenta pelos administradores, este órgão não é competente para responsabilizar terceiros alheios à relação tributária original, sendo de competência privativa da fiscalização, conforme preceitua o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,

identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim, afasto o pedido da recorrente quanto à responsabilidade tributária dos administradores da época dos fatos geradores.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

Entendo ser incabível o argumento de ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O art. 161 do CTN determina que ao crédito vencido e não pago acrescem-se juros de mora:

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.

Já a parte final da redação do supra dispositivo legal define que a incidência de juros de mora não prejudica a imposição de penalidades.

O art. 142 do CTN, por sua vez, apresenta a definição de crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme se extrai da cláusula legal, o crédito tributário é composto pelo montante do tributo devido e pela penalidade cabível.

Da conjugação dos dois dispositivos acima, conclui-se que ao tributo e à multa de ofício (crédito tributário) incidem os juros de mora.

Desta forma, aplica-se o art. 30 da Lei 10.522/2002, que determina a incidência da Selic como taxa referencial para a atualização do crédito tributário.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Desta forma, nego o pedido quanto ao afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Compensação de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL

Após consolidação dos valores mantidos neste processo administrativo fiscal, entendo que a delegacia de origem deve compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas da CSLL, existentes nos cadastros da RFB, com as bases de cálculo de lançamento mantidas neste voto.

Conclusão

Diante do exposto, voto por AFASTAR as arguições de nulidade, DAR PARCIAL provimento ao recurso de ofício e DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário para afastar do lançamento as exigências relativas às perdas em operações de crédito de acordo com o resultado da diligência e as receitas de superveniência de depreciação aplicáveis à CSLL.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa