



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

Processo n° 16327.721320/2012-04
Recurso n° 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1401-001.683 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de agosto de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente BRADESCO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

GLOSA DE DESPESAS. PAGAMENTO EFETUADO A ENTE PÚBLICO PARA GARANTIR EXCLUSIVIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSAÇÃO DO CONTRATO EM RAZÃO DE VÍCIO DE LEGALIDADE.

A cessação do contrato de prestação de serviços firmado pelo contribuinte com ente público, em razão do descumprimento de normas licitatórias, não justifica, por si só, a glosa da despesa referente ao pagamento feito àquele ente público com o fito de garantir a exclusividade na prestação de serviços.

GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DO CAPITAL APLICADO NA AQUISIÇÃO DE DIREITOS REFERENTES À ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS.

As despesas com amortização do capital aplicado na aquisição de direitos referentes à atividade de administração e gestão de recursos de terceiros (*asset management*) só serão consideradas dedutíveis, quando existir um limite de prazo, legal ou contratual, para a sua exploração.

GLOSA DE DESPESAS. LIBERALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não demonstrado nos autos que o pagamento de remuneração estaria condicionado à ocorrência de evento futuro não implementado, tratando-se, pois, de despesa operacional antecipada normal e usual da atividade comercial, não merece prosperar a glosa de despesas.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O que ficou decidido no lançamento do IRPJ, em relação à glosa de despesas, aplica-se também à CSLL.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O valor do crédito tributário lançado compreende o tributo e multa de ofício. Logo, sobre a multa de ofício não paga no vencimento, incidem juros de mora, calculados com base na taxa Selic.

Processo nº 16327.721320/2012-04
Acórdão n.º **1401-001.683**

S1-C4T1
Fl. 532

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, em relação ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL apenas para cancelar os lançamentos em relação ao contrato do contribuinte com as Casas Bahia.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara Argangelo Zani, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício no Acórdão nº 12-69.106 da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro -RJ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de autos de infração, às folhas 03/08 e 09/15, lavrados contra o contribuinte acima qualificado, por meio dos quais são exigidos Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo ao ano calendário 2007, no valor total de R\$ 62.003.490,19, conforme descrito no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à folha 02, demonstrado no quadro abaixo:

Tributo	Principal	Juros	Multa	Total
IRPJ	RS 22.121.568,08	RS 10.810.810,32	RS 16.591.176,06	RS 49.523.554,46
CSLL	RS 5.574.635,19	RS 2.724.324,20	RS 4.180.976,37	RS 12.479.935,76
Total	RS 27.696.203,27	RS 13.535.134,52	RS 20.772.152,43	RS 62.003.490,22

De acordo com as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal de folhas 17/27, o contribuinte deixou de adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL no ano calendário 2007, de forma indevida, despesas decorrentes da amortização dos valores pagos antecipadamente, no âmbito de contratos celebrados entre o contribuinte e o Banco do Estado da Bahia, Banco J.P. Morgan e Casa Bahia Comercial Ltda.

Com relação ao Banco do Estado da Bahia, a fiscalização glosou a amortização do saldo das despesas antecipadas no valor de R\$ 46.237.953,77, relativas ao Termo Aditivo ao Contrato entre o contribuinte e o Estado da Bahia, cujos efeitos cessaram em 03/10/2007, em razão do Ofício nº 215/2007, expedido pela Secretaria da Fazenda do Governo da Bahia.

A autoridade autuante consignou no Termo de Verificação Fiscal que:

"Por conseguinte, não há como se considerar que uma despesa possa ser caracterizada como normal, usual ou ainda necessária à atividade da pessoa jurídica quando decorrente de operação com vício declarado pelo poder público, devendo por esta razão ser adicionado de ofício o valor resultante da soma das amortizações mensais efetuadas com o saldo remanescente integralmente baixado, o qual totalizou no ano de 2007 o montante de R\$ 46.237.953,77. (fls. 5 do TVF). "

Com relação ao Banco J.P. Morgan, foi glosado o valor de R\$ 19.513.971,97, correspondente à amortização, realizada no ano-calendário 2007, de despesas antecipadas decorrentes do contrato celebrado entre o contribuinte, na qualidade de cessionário, e o Banco J.P. Morgan S.A. ("J.P. Morgan"), na qualidade de cedente, em 28/01/2003, tendo por objeto a cessão, por este último, de direitos e obrigações relacionados à atividade de administração e gestão de recursos de terceiros (asset management).

A autoridade autuante entendeu que o contribuinte não poderia ter amortizado o valor pago ao Banco J.P. Morgan em decorrência do referido contrato, haja vista

que o artigo 325, inciso I, do RIR/99, somente permite a amortização do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, e que este não seria o caso.

A autoridade autuante consignou no Termo de Verificação Fiscal que:

"Da leitura do contrato celebrado entre o Bradesco e o J.P. Morgan sobressai que a cessão realizada tem caráter definitivo, atemporal, dado que os direitos adquiridos pelo Bradesco são por prazo incerto, compreendendo, notadamente, a transferência da titularidade do serviço de administração de fundos de investimentos financeiros pertencentes, que pertenciam aos clientes do J.P. Morgan. A legislação fiscal não autoriza a amortização destes valores, que deve ser adicionada de ofício ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. "

Com relação às Casas Bahia, a autoridade autuante desconsiderou parcela da amortização feita no ano-calendário de 2007, relativamente às despesas com o pagamento de remunerações decorrentes do contrato celebrado entre o contribuinte e a Casa Bahia Comercial Ltda, pelo qual o autuado, em caráter exclusivo, emitiria, administraria e comercializaria cartões de crédito personalizados com a logomarca das Casas Bahia, bem como ofereceria todos e quaisquer produtos financeiros aos clientes desta, em todas as suas lojas.

O fundamento utilizado pela fiscalização para desconsiderar o referido montante consiste em suposta liberalidade no pagamento de parcela da remuneração, que estaria acordada em R\$ 30,00 a serem pagos às Casas Bahia para cada cartão de crédito comercializado e, teria passado a ser, em dezembro de 2006, de R\$ 45,45, sem que houvesse qualquer justificativa para tal aumento.

A parcela amortizada que excedia os R\$ 30,00 por cartão, atualizados pela variação do IPC-A (conforme previsão contratual), foi então glosada pela fiscalização, que procedeu à adição do valor de R\$ 22.734.346,56 ao lucro real e à base de cálculo da CSLL do contribuinte.

A autoridade autuante consignou no Termo de Verificação Fiscal que:

"A legislação fiscal não admite como dedução do lucro tributável as despesas que não se encaixam no conceito do artigo 299 do RIR/99, as quais obrigatoriamente devem atender as condições de necessidade, usualidade e normalidade. No caso ora em exame, os valores das amortizações contabilizadas pela instituição, as quais tiveram sua origem nos pagamentos realizados com nítido caráter de liberalidade, em razão da elevação da remuneração praticada sem justificativas plausíveis para tanto, devem ser adicionados de ofício para fins de apuração do lucro tributável. (fls. 9 do TVF) "

Em razão das glosas de amortizações efetuadas pela fiscalização em razão das infrações apuradas no procedimento fiscal, foi adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2007, o montante total de R\$ 88.486.272.301.

O contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 08/11/2012 (folha 15), tendo apresentado em 10/12/2012 a impugnação de folhas 239/283. Na peça, afirma que não merecem prosperar os autos de infração devendo ser integralmente cancelados pelas razões que abaixo indicadas.

II - DO DIREITO

CONTABILIZAÇÃO E AMORTIZAÇÃO DAS DESPESAS ANTECIPADAS PELO IMPUGNANTE

No desenvolvimento de suas atividades, o contribuinte diz que mantém relações com diversos parceiros de negócios, com os quais celebra acordos operacionais variados, necessários à consecução de seu objeto social.

Alega que os valores decorrentes de tais acordos são, em diversas situações, pagos antecipadamente pelo próprio contribuinte. Assim, faz-se um registro em seu Ativo correspondente a "Despesas Antecipadas" (as quais serão amortizadas e apropriadas como despesas segundo o regime de competência) contra um lançamento a crédito da conta Caixa.

Afirma que, conforme esclarecido à autoridade autuante em resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal, de 02/12/2011, os fluxos contábeis, no pagamento dos valores contratuais pelo contribuinte e no reconhecimento da despesa, por competência, são os seguintes:

Pelo pagamento:

D - Despesas Antecipadas

C - Caixa

Apropriação do resultado:

D - Outras Despesas Operacionais (Amortização Desp. Antecipada Acordo Operacional)

C - Despesas Antecipadas

Aponta o interessado que as despesas antecipadas por ele amortizadas consistiam em despesas operacionais, portanto dedutíveis para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e encontram-se comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

Afirma que, nos termos do artigo 299 do RIR/99, despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais e normais à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Aduz o autuado que, nesse dispositivo legal, o legislador pretendeu impor alguns limites ou condições para que as pessoas jurídicas pudessem considerar determinadas despesas como sendo operacionais e, conseqüentemente, deduzi-las para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

Desta forma, somente as despesas que tivessem as mencionadas características é que poderiam ser dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, devendo-se considerar os requisitos:

- (i) a despesa deverá ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora; e
- (ii) a despesa deverá ser usual e normal no tipo de atividade desenvolvida pelo contribuinte que a suportou.

Afirma o autuado que a necessidade da despesa é comprovada na medida em que ela é empregada na otimização das operações ou dos negócios exigidos pela atividade que constitui o objeto social da pessoa jurídica. Ademais, uma despesa será necessária quando for justificável do ponto de vista gerencial da empresa.

Continuando, já a usualidade pode ser definida em razão de a despesa ser habitual para a realização do objeto social. Caso a despesa seja justificável do ponto de vista negocial, ela possuirá grande potencial para tornar-se usual.

No que tange à normalidade, afirma que há que se considerar se determinada despesa é normal na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social exercido pela empresa, ou seja, se é comumente verificada na realização do objeto social pelas empresas do ramo.

Aduz o interessado que este entendimento é compartilhado pela Receita Federal do Brasil, conforme Parecer Normativo CST nº 32, bem como pela jurisprudência administrativa.

Conclui o autuado que se as despesas são operacionais (dedutíveis), pois são justificáveis do ponto de vista gerencial, os montantes despendidos pelo contribuinte, da mesma forma, são essenciais aos seus negócios.

Assim, uma vez comprovado que o autuado, no ano calendário 2007, incorreu em determinadas despesas que são usuais, normais e necessárias à sua atividade, não poderá prevalecer o entendimento manifestado pela fiscalização, motivo pelo qual devem ser cancelados os autos de infração lavrados para cobrança de créditos tributários de IRPJ e CSLL.

O contribuinte passa a analisar cada uma das despesas antecipadas cuja amortização foi glosada pela autoridade autuante.

CONTRATO ENTRE O IMPUGNANTE E O ESTADO DA BAHIA

Afirma o interessado que em 11/06/1999, o Estado da Bahia, entidade de direito público interno, celebrou com o Banco do Estado da Bahia S.A. ("BANEBA") o "Instrumento Particular de Prestação de Serviços", que tinha por objeto a prestação de serviços bancários diversos ao Estado, pelo BANEBA - tais como pagamento de servidores, licenciamento de veículos, recolhimento de tributos, manutenção das contas das autarquias e fundações, dentre outros. Tal contrato tinha duração inicial prevista de cinco anos, prorrogáveis por mais cinco anos.

Posteriormente, o controle acionário do BANEBA foi adquirido pelo contribuinte, em leilão de privatização promovido pelo Banco Central do Brasil ("BACEN"). Em momento futuro, o "Instrumento Particular de Prestação de Serviços" foi cedido ao autuado, por meio do "Instrumento de Cessão de Ativos e Passivos", conforme permitido pelo Edital de Leilão.

Desta forma, em cumprimento ao referido contrato, bem como em obediência ao princípio da continuidade do serviço público, a prestação dos serviços até então afeitos ao BANEBA passou a ser realizada pelo contribuinte.

Afirma o interessado que em 11/06/2004, foi assinado o "Termo Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços", sendo o contribuinte uma de suas partes, na qualidade de cessionário do contrato original.

Consoante disposto na cláusula primeira do referido Termo Aditivo, seu objeto era a prorrogação do prazo de vigência do contrato original, bem como a retificação e ratificação de algumas condições nele previstas.

No que diz respeito à remuneração acordada, a cláusula quarta do Termo Aditivo estabelecia que em razão do relacionamento comercial mantido entre as partes, o autuado comprometia-se a realizar, em favor do Estado da Bahia, o pagamento de R\$ 68.501.000,00, em razão da exclusividade na prestação dos serviços bancários mencionados.

Afirma que tal valor tinha sido registrado na conta do Ativo "Despesas Antecipadas - Governo da Bahia", e vinha sendo amortizado, no ano-calendário de 2007 (período objeto da presente autuação), mediante a apropriação de parcelas mensais de R\$ 1.541.265,13. Aduz que este expediente deu-se de janeiro a setembro de 2007.

Em 03/10/2007, afirma o interessado que a Secretaria da Fazenda do Governo do Estado da Bahia, unilateralmente, expediu o Ofício nº 215/2007, por meio do qual cientificou ao autuado a sua decisão de fazer cessar a eficácia do "Termo Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços", assegurada, tão somente, a prestação do serviço por mais 30 dias, para a preservação do princípio da continuidade do serviço público.

Aduz o autuado que a emissão do Ofício nº 215/2007 teria sido motivada pelo exercício do poder/dever de autotutela pelo Poder Público, por parecer emitido pela Procuradoria Geral do Estado e pela decisão do Governador do Estado nos autos no Processo nº PGE-2007231166-0, por suposta ofensa a dispositivos da Lei nº 8.666/93 e pela decisão proferida na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.578-9/DF, que suspendeu a eficácia do artigo 4º, § 1º, da Medida Provisória nº 2.192-70, que assim determinava:

"Art. 4º O financiamento dos ajustes prévios imprescindíveis à privatização da instituição financeira, de que trata o inciso III do art. 3º, concedido pela União ou pelo Banco Central do Brasil, restringe-se aos casos em que haja:

(...)

§ 1º As disponibilidades de caixa dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou das entidades do poder público e empresas por eles controladas poderão ser depositadas em instituição financeira submetida a processo de privatização ou na instituição financeira adquirente do seu controle acionário, até o final do exercício de 2010. "

Continua o autuado, afirmando que após a ciência do referido Ofício, entendeu por amortizar o saldo remanescente da conta "Despesas Antecipadas - Governo da Bahia", que naquele momento somava R\$ 32.366.567,60, lançando-o como despesa efetiva, nos exatos termos do artigo 324, § 3º, do RIR/99. Com isso, as amortizações relativas ao contrato com o Estado da Bahia foram realizadas, em 2007, de acordo com o seguinte quadro:

QUADRO DAS AMORTIZAÇÕES EM 2007	
Janeiro	R\$ 1.541.265,13
Fevereiro	R\$ 1.541.265,13
Março	R\$ 1.541.265,13
Abril	R\$ 1.541.265,13
Maio	R\$ 1.541.265,13
Junho	R\$ 1.541.265,13
Julho	R\$ 1.541.265,13
Agosto	R\$ 1.541.265,13
Setembro	R\$ 1.541.265,13

Outubro	R\$ 32.366.567,60
TOTAL	R\$ 46.237.953,77

Contudo, afirma que diverso foi o entendimento fiscalização: os valores acima não poderiam ser aceitos como dedutíveis, por tais despesas decorrerem de contrato de prestação de serviços cujos efeitos foram cessados em razão de alegados vícios de legalidade, e por consequência, não estariam atendidos os requisitos do artigo 299 do RIR/99.

Da Dedutibilidade Integral dos Valores Decorrentes do Contrato com o Estado da Bahia

Inicialmente, o contribuinte afirma que a sustação dos efeitos do Ofício nº 215/2007 e a validade e eficácia do Termo Aditivo são objeto do Mandado de Segurança nº 0003689-96.2007.805.0000-0, por ele impetrado em 22/10/2007, cujo pedido de liminar foi indeferido e que até o momento não houve julgamento do mérito.

Aduz o contribuinte que é sabido que os motivos que levaram o Governo da Bahia a rescindir o Termo Aditivo, com a concomitante transferência das operações para o Banco do Brasil, revestiu-se de caráter essencialmente político, o que foi duramente criticado pela imprensa baiana, conforme reportagens publicadas á época (doc. 04).

De qualquer forma, independentemente das discussões travadas no Mandado de Segurança nº 0003689-96.2007.805.0000-0, deve-se reconhecer que o efeito fiscal decorrente da cessação da eficácia do Termo Aditivo foi o reconhecimento da parcela não amortizada como encargo do período de apuração em que se extinguiu o direito de exclusividade, qual seja, 2007. De fato, é essa a disposição constante do § 3º do artigo 324 do RIR/99, verbis:

"Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art.58, §4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III). "

Assim, entende o autuado que a legislação fiscal admite, na hipótese em que um determinado direito ou bem venha a se extinguir antes da amortização integral de seu custo de aquisição, "o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminara utilização do bem".

Afirma que tal entendimento é seguido e até mesmo recomendado no Perguntas e Respostas, na pergunta nº 070 Como proceder se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem terminar antes da amortização integral?

Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem. Normativo:

RIR/1999, art. 324, § 3o.

Aduz que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora decidiu a respeito de bens e direitos extintos antes da amortização integral de seus custos, apresentando entendimento consentâneo com o que aqui se expõe. Veja-se, assim, a ementa da decisão:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. BASE DE CÁLCULO.

Somente os créditos oriundos da atividade operacional da empresa podem compor a base de cálculo da Provisão para Devedores Duvidosos.

DESPESA PRÉ-OPERACIONAL. AMORTIZAÇÃO.

Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá prejuízo no ano em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. As importâncias integrantes das contas Duplicatas a Pagar, Fornecedores e congêneres estão sujeitas à comprovação, sob pena de serem presumidamente consideradas omissão de receitas.

GLOSA DE DESPESAS. Logrando o contribuinte demonstrar na fase impugnatória a existência de despesas, as quais não haviam sido comprovadas durante a fiscalização, há de se afastar o lançamento correspondente. " (Decisão nº 3.014, de 25/02/2003, 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora; g.n.)

Afirma o contribuinte que n seu caso, com a extinção do direito de exclusividade na prestação de serviços ao Estado da Bahia, que ocorreu antes da amortização integral do custo de R\$ 68.501.000,00, surgiu para o autuado, nos exatos termos da legislação mencionada acima, o direito de amortizar, no próprio ano-calendário 2007, a parcela remanescente de R\$ 32.366.567,60.

Afirma que negar a dedutibilidade do saldo remanescente da conta "Despesas Antecipadas - Governo da Bahia" é penalizar o interessado duplamente por um mesmo fato: deixa de usufruir os benefícios econômicos advindos do Termo Aditivo e da exclusividade na prestação de serviços bancários ao Estado da Bahia, e, não poder deduzir o valor no período de apuração em que o direito foi extinto.

Por fim, entende o interessado que, uma vez que agiu de acordo com a legislação fiscal ao amortizar integralmente o saldo remanescente da conta "Despesas Antecipadas - Governo da Bahia" em outubro de 2007, mês em que foi emitido o Ofício nº 215/2007, os autos de infração lavrados não poderão ser mantidos.

Da Iliquidez e Incerteza dos Autos de Infração Lavrados - Da Inquestionável Dedutibilidade dos Valores Amortizados de Janeiro a Outubro de 2007

Alega a contribuinte que os autos de infração foram apurados pela fiscalização de forma equivocada, portanto são nulos e devem ser cancelados, que estão eivados de iliquidez e incerteza.

Afirma que o montante de R\$ 15.412.651,30, correspondente às parcelas amortizadas mensalmente entre os meses de janeiro a outubro, é indiscutivelmente dedutível, uma vez que sua amortização se deu durante a plena vigência do Termo Aditivo, antes da emissão do Ofício nº 215/2007.

Considera a contribuinte que também no mês de outubro, ao menos a parcela mensal de amortização de R\$ 1.541.265,13 deverá ser considerada dedutível, indiscutivelmente.

Alega que de fato, embora o Ofício nº 215/2007 tenha sido expedido no começo do mês de outubro (03/10/2007), nele se assegurava a continuidade da prestação de serviços por mais 30 dias, ou seja, até 03/11/2007.

Logo, ao menos a parcela mensal de amortização referente ao mês de outubro, no qual houve a prestação de serviços ao Estado da Bahia, deve ser reconhecida.

E em sendo inquestionável a dedutibilidade da parcela de R\$ 15.412.651,30, amortizada antes da cessação dos efeitos do contrato (janeiro a outubro), e considerando-se que esse montante também foi objeto de autuação pela autoridade autuante, esta acabou por incorrer em evidente erro ao apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclui a interessada que, por este motivo, os autos de infração lavrados padecem de iliquidez e incerteza, uma vez que ferem o disposto no artigo 142 do CTN, e também o disposto nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual devem ser cancelados.

CONTRATO ENTRE O IMPUGNANTE E O BANCO J. P. MORGAN

Alega o interessado que os valores por ele amortizados devem ser considerados como despesas dedutíveis, na medida em que o procedimento adotado encontrase em perfeita consonância com a legislação fiscal, bem como com a regulamentação contábil sobre a matéria.

Características do Contrato entre o Impugnante e o Banco J.P. Morgan e Tratamento Contábil Conferido aos Valores Pagos pelo Impugnante

Aduz o interessado que em 28/01/2003, celebrou contrato com o Banco J.P. Morgan denominado "Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças" ("Contrato de Cessão"), tendo o contribuinte figurado como interveniente nesta relação jurídica o BRAM - Bradesco Asset Management Ltda.

Afirma o autuado que o referido Contrato de Cessão tinha por objeto, estabelecido em sua cláusula 2.1, a cessão das atividades de administração e gestão de recursos do J.P. Morgan ao impugnante. Os direitos e obrigações cedidos ao autuado em razão do Contrato de Cessão compreendiam uma série de direitos e obrigações, todos relacionados às atividades até então exercidas pelo J.P. Morgan, de administração e gestão de recursos de terceiros (asset management).

Aduz que o preço a ser pago pelo impugnante ao J.P. Morgan pela cessão das atividades mencionadas estava previsto na cláusula 2.2 do Contrato de Cessão, que assim dispõe:

"2.2 Preço e Forma de Pagamento. Pela cessão e transferência das Atividades de Administração de Recursos, o Cessionário pagará ao Cedente o preço máximo, de R\$ 120.000.000,00 (cento e vinte milhões de reais) ("Preço Máximo"), compreendendo 2 (duas) parcelas, uma fixa (Parcela Fixa) e uma variável ("Parcela Variável"). "

A parcela fixa correspondia a R\$ 100.000.000,00, a serem pagos um dia após a assinatura do Contrato de Cessão, enquanto a parcela variável poderia atingir o montante de até R\$ 20.000.000,00, a depender do percentual de perda dos recursos administrados nos fundos e carteiras cuja gestão e administração foram cedidas.

Aduz o impugnante que o valor efetivamente por ele pago ao J.P. Morgan em decorrência do Contrato de Cessão totalizava o montante de R\$ 97.569.860,28.

Assim, o valor pago pelo contribuinte, nos termos do Contrato de Cessão que celebrou com o J.P. Morgan foi, inicialmente, registrado em conta do Ativo Diferido, denominada "Outros Gastos Diferidos" (COSIF 2.4.1.90.00-6).

Com efeito, no Ativo Diferido, subgrupo do Ativo que foi revogado pela Lei nº 11.941/09, registravam-se as aplicações de recursos em despesas que contribuíssem para formação do resultado de mais de um exercício, tais como gastos de constituição, expansão, fundo de comércio, instalação e adaptação de dependências.

Afirma que a aquisição de direitos e obrigações relacionados às atividades de asset management adquiridas do J.P. Morgan representavam, para o impugnante, aplicação de recursos e efetivo gasto para a expansão de suas atividades, sendo o retorno deste investimento em suas atividades esperado para os exercícios seguintes. Com efeito, com a referida aquisição, o contribuinte tornou-se o maior gestor de recursos privados do País, conforme amplamente noticiados pelos veículos de comunicação.

Aduz o interessado que passou a amortizar, em janeiro de 2003, à razão de 1/60, o montante pago na aquisição dos direitos e obrigações relacionados à gestão da carteira de clientes adquirida do J.P. Morgan, tendo em vista a natureza dos direitos e obrigações adquiridos, a classificação contábil originalmente adotada e a necessária observância aos regramentos do BACEN, sobretudo o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF.

Afirma que, de fato, a submissão do contribuinte às normas COSIF está prevista na Circular nº 1.273/87, do BACEN, que assim determina:

"2. As normas consubstanciadas no COSIF aplicam-se aos bancos comerciais, bancos de desenvolvimento, bancos de investimento, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de arrendamento mercantil, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de crédito imobiliário, associações de poupança e empréstimo, caixas econômicas e cooperativas de crédito. "

De outra parte, o procedimento contábil previsto nas referidas normas, relativamente às amortizações do Ativo Diferido, está regrado na Seção 11 do Capítulo "Normas Básica" do COSIF, transcrito pelo contribuinte abaixo:

"9. Aplicações no Diferido

1 - As aplicações de recursos classificáveis no Diferido registram-se pelo custo e sujeitam-se a correção monetária. A amortização faz-se a partir do início das operações normais da instituição ou do período em que passem a ser usufruídos os benefícios decorrentes das aplicações. " (CAPÍTULO: Normas Básicas - 1; SEÇÃO: Ativo Permanente -11)

Mais adiante, ao tratar da constituição de Provisão para Amortização do Diferido, a regulamentação COSIF é esclarecedora ao dispor, a este respeito: "amortizam-se os recursos aplicados no Diferido em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir da data do início da operação normal ou do período em que passam a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes", nos seguintes termos:

"10. Provisão para Amortização do Diferido

1 - Mensalmente, constitui-se a provisão, em contrapartida com a Conta específica de despesas operacionais, para amortização do capital aplicado em despesas e direitos classificados no Diferido.

2 - A amortização do Diferido deve ser contabilizada independentemente da existência de lucro e a provisão correspondente acumula-se até atingir o valor dos Custos originais corrigidos monetariamente.

3 - Amortizam-se os recursos aplicados no Diferido em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir da data do início da operação normal ou do período em que passam a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes.

4 - Se, em qualquer circunstância, houver dúvida quanto à recuperação das despesas diferidas com lucros de períodos futuros, ou quanto à continuidade do empreendimento ou atividade a que se destinavam os recursos, em regime operacional, os montantes ativados deverão ser imediatamente amortizados pela totalidade, mediante registro em PERDAS DE CAPITAL.

5 - Procede-se à baixa do registro quando o valor da provisão acumulada se nivelar ao do ativo a amortizar. Adota-se igual procedimento no caso do item anterior, quanto à parcela do ativo já amortizada.

6 - As amortizações calculam-se pelo método linear, exceto quando, pela natureza das despesas, o Banco Central determinar ou autorizar a adoção de outro critério de amortização.

7 - A conta AMORTIZAÇÃO ACUMULADA DO DIFERIDO figura de forma subtrativa nos balancetes e balanços no final do subgrupo Diferido."

Conclui o autuado que, considerando-se as normas COSIF, aplicáveis à contabilidade do contribuinte, prevê-se a amortização de contas do Ativo Diferido, desde que em prazo inferior a 10 anos, o impugnante passou a amortizar, mensalmente, em sua contabilidade, a parcela de R\$ 1.626.164,34, correspondente a 1/60 do valor total pago ao J.P.

Morgan, R\$ 97.569.860,28.

Posteriormente, como afirma o autuado, em 2005, o saldo da conta COSIF 2.4.1.90.00-6 foi reclassificado, passando a ser registrado na conta "Despesas Antecipadas - J.P. Morgan" (COSIF 1.9.9.10.00-2), tal como relatado pela autoridade autuante.

Aduz que continuou procedendo à amortização da conta "Despesas Antecipadas - J.P. Morgan", nos exatos termos prescritos pelas já citadas normas COSIF, haja vista que a reclassificação contábil em nada alterou a natureza dos valores anteriormente registrados no Ativo Diferido.

No ano de 2007, teve fim a amortização do montante relativo ao Contrato de Cessão realizada pelo contribuinte, procedendo-se, então, a amortização do saldo final de R\$ 19.513.971,97 registrado na conta "Despesas Antecipadas - J.P. Morgan".

Considerando-se que a legislação fiscal permite que se considerem como dedutíveis as parcelas amortizadas, o contribuinte não adicionou a parcela do custo de aquisição das atividades de asset management do J.P. Morgan amortizada em 2007 às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Afirma o contribuinte que este não foi o entendimento da fiscalização, tendo esta adicionado de ofício o saldo amortizado em 2007 (R\$ 19.513.971,97), considerado pela autoridade autuante indedutível para fins tributários.

Do Cumprimento dos Requisitos Legais Previstos no Artigo 325 do RIR/99 e da Improcedência da Autuação Fiscal

Segundo o contribuinte, a fiscalização, na tentativa de infirmar a dedutibilidade do montante amortizado em 2007, relativamente à conta "Despesas Antecipadas - J.P. Morgan", invocou o artigo 325 do RIR/99, inciso I, pelo qual poderão ser amortizados "o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado", não se podendo admitir a dedutibilidade dos valores amortizados pelo contribuinte, na medida em que a cessão realizada entre o autuado e o J.P. Morgan tinha sido definitiva, atemporal e ilimitada, compreendendo, notadamente, a transferência da titularidade do serviço de administração de fundos de investimento financeiros pertencentes, que pertenciam aos clientes do J.P. Morgan.

Entretanto, afirma o interessado o inciso do artigo 325 do RIR/99 aplicável ao caso concreto é o inciso II, que trata da amortização de "custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração" e não o inciso I.

Continua, afirmando, que era exatamente esta a classificação contábil inicial conferida aos valores pagos ao J.P. Morgan em razão do Contrato de Cessão (registro no ativo diferido). A reclassificação contábil ocorrida em 2005 em nada altera a natureza de Ativo Diferido destes valores, que à época dos fatos o Ativo Diferido ainda não havia sido revogado.

Conclui o autuado que se tratam de valores plenamente amortizáveis e dedutíveis, nos termos dos artigos 324, caput 325, II, do RIR/99, o que torna o fundamento legal utilizado na lavratura das autuações equívocado.

Adiciona que, ainda que se pretendesse alegar que a situação ora analisada enquadrar-se-ia no artigo 325, I, do RIR/99, também se chegaria à inevitável conclusão de que a dedutibilidade dos valores amortizados no ano-calendário 2007 deveria ser reconhecida.

Argumenta que embora esteja correta a fiscalização ao afirmar que o Contrato de Cessão não possui prazo e limitação temporal quanto ao exercício dos direitos e obrigações ali transferidos, o artigo 325, I, do RIR/99 não trata exclusivamente dos bens e direitos que possuam limitação temporal para exercício ou duração decorrente de contrato, mas também de lei.

Aduz o interessado que o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF determina que os valores registrados no Ativo Diferido sejam amortizados em prazo não superior a 10 anos, assim, a principal norma contábil que vincula as instituições financeiras, como o autuado, estabelece, de forma clara e expressa, que o prazo legal para a amortização de valores registrados no Ativo Diferido é de, no máximo, 10 anos.

E continua: que existe, portanto, ao contrário do afirmado pela autoridade autuante, um prazo legal máximo para a amortização, o qual foi devidamente respeitado pelo contribuinte, que amortizou os valores questionados em 60 meses.

Por essa razão, entende o autuado que, ainda que estivesse correta a fiscalização ao fundamentar a atuação no artigo 325, inciso I, do RIR/99, forçoso é que se reconheça que também os requisitos trazidos por este dispositivo foram cumpridos pelo impugnante.

Conclui o interessado que a parcela dos valores pagos ao J.P. Morgan em razão do Contrato de Cessão, amortizada em 2007, registrada no Ativo Diferido por contribuir para a formação do resultado de mais de um período de apuração, deve ter sua dedutibilidade reconhecida, e por conseqüência, devem ser canceladas as atuações fiscais no que diz respeito a este ponto.

Por fim, alega o contribuinte que ainda que assim não se entenda, e se adote a interpretação de que o dispositivo aplicável ao caso é o artigo 325, inciso I, do RIR/99, também é forçoso que se decida pela improcedência dos autos de infração, na medida em que o os direitos e obrigações adquiridos efetivamente possuíam prazo legal limitado, que é o prazo legal de amortização previsto nas normas COSIF, de observância obrigatória pelo impugnante.

CONTRATO ENTRE O IMPUGNANTE E AS CASAS BAHIA

Alega o contribuinte que a fiscalização desconsiderou parcela da amortização realizada no ano calendário 2007 pelo impugnante, relativamente às despesas decorrentes do contrato celebrado com as Casas Bahia.

Aduz que, de acordo com a fiscalização, parte do valor pago pelo impugnante às Casas Bahia para a emissão de cartões de crédito não teria base contratual, correspondendo a mera liberalidade, sendo, portanto, indedutível, nos termos do artigo 299 do RIR/99. Por essa razão, procedeu-se à glosa da despesa amortizada no montante de R\$ 22.734.346,56.

Contudo, os autos de infração lavrados contra o impugnante não poderão prosperar no que diz respeito a este ponto, devendo ser cancelados uma vez que todos os pagamentos realizados em favor das Casas Bahia estavam previstos contratualmente, figurando desta forma como efetivas despesas necessárias e, portanto, dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Características do Contrato entre o Impugnante e as Casas Bahia e das Remunerações nele Previstas

Alega o impugnante que em 10/11/2006 celebrou com as Casas Bahia "Acordo Operacional para Oferta de Cartões de Crédito e Outros Produtos Financeiros" ("Acordo Operacional").

Nos termos do referido Acordo Operacional, o impugnante e as Casas Bahia firmaram parceria com o objetivo de expandir as suas respectivas atividades por meio da oferta de cartões de crédito, bem como de operações de crédito pessoal, conta-corrente e outros produtos e serviços financeiros e correlatos aos clientes das Casas Bahia.

Assim, segundo alega o autuado, o Acordo Operacional regulou, dentre outras matérias, os aspectos comerciais, operacionais, financeiros e administrativos da estrutura operacional estabelecida pelas partes para a consecução da mencionada parceria, cujas operações já haviam sido iniciadas em 20/11/2005, conforme disposto na cláusula 3.1.

Afirma que a cláusula 2.1 do Acordo Operacional descreve as atividades objeto da parceria, as quais consistiam essencialmente na oferta e comercialização de produtos financeiros do impugnante, de forma exclusiva, aos clientes das Casas Bahia.

O impugnante transcreveu a redação a cláusula 2.1:

"CLÁUSULA SEGUNDA - OBJETO

2.1. O presente Acordo tem como objeto estabelecer, em grau de detalhe, os termos, condições, direitos e obrigações que deverão pautar as relações entre as Casas Bahia e o Bradesco, no que diz respeito às atividades de oferta e comercialização de Produtos Financeiros comercializados pelo Bradesco e por suas Afiliadas de forma exclusiva (esse conjunto de atividades sistematizado doravante denominado simplesmente a 'Parceria'), conforme disposto na Cláusula 6.1 abaixo."

Afirma o autuado que sua remuneração devida às Casas Bahia no âmbito do Acordo Operacional encontra-se devidamente discriminada na cláusula oitava deste instrumento contratual. Nesse passo, transcreveu a cláusula 8.1 do Acordo Operacional:

"8.1 As partes acordam que as Casas Bahia serão remuneradas, no âmbito da Parceria exclusivamente da seguinte forma (a 'Remuneração'):

(i) O Bradesco pagará às Casas Bahia, uma única vez, o valor de R\$ 30,00 (trinta reais) por cada Conta de Cartão comercializada nos termos do presente Acordo. Esse valor será a remuneração pelos primeiros 12 (doze) meses contados da comercialização da Conta de Cartão; e (ii) do 13º (décimo terceiro) ao 120º (centésimo vigésimo) mês, contados a partir da data em que o Cartão de Crédito tiver sido comercializado, o Bradesco pagará às Casas Bahia o valor de R\$ 30,00 (trinta reais) por Cartão de Crédito Ativo, a cada período de 12 (doze) meses.

8.1.1. Os valores referidos nos itens (i) e (ii) da Cláusula 8.1 acima serão atualizados a partir do segundo ano da assinatura deste Acordo pela variação do IPC-A."

Aduz o autuado que ainda no que diz respeito à remuneração, há a previsão, na cláusula 8.5, de que as condições de pagamento poderiam vir a ser renegociadas, mediante solicitação das Casas Bahia ou do impugnante, ao final do prazo de 36 meses após a assinatura do Acordo Operacional, que se deu em novembro de 2006. A falta de consenso das partes a respeito da referida renegociação poderia até mesmo ensejar a rescisão do Acordo Operacional, nos termos da cláusula 8.5.1.

Alega que o Acordo Operacional também tratava dos termos e condições em que se daria a chamada "Campanha de Venda no Primeiro Ano", destinada a certas categorias de funcionários das Casas Bahia, que receberiam prêmios pelo atingimento de metas individuais. A "Campanha de Venda no Primeiro Ano" estava prevista na cláusula 7.1.3.1 do Acordo Operacional, abaixo reproduzida:

"7.1.3.1. Campanha de Venda no Primeiro Ano. As Partes lançarão uma campanha de vendas com a participação de determinadas categorias de funcionários das Casas Bahia que farão jus a prêmios pelo alcance de metas de vendas de novos Cartões de Crédito. A meta de venda para a Campanha de Venda no Primeiro Ano será a abertura de 3.300.000 (três milhões e trezentas mil) Contas de Cartão ('Meta do Primeiro Ano'). O valor dos prêmios e as respectivas categorias beneficiadas estão definidas no Anexo 7.1.3.1. As metas individuais de cada loja beneficiada serão definidas pelas Partes, caso a caso.

O Bradesco arcará com o custo econômico dos prêmios que serão distribuídos e pagos pelas Casas Bahia aos funcionários participantes. Para fins de clareza, o pagamento dos prêmios previstos nesta Cláusula será baseado unicamente nas metas de vendas de novas Contas Cartão, e os prêmios não serão devidos em nenhum outro caso. "

Afirma o impugnante que pela citada cláusula, a meta de vendas de novos cartões de crédito estabelecida para a "Campanha de Venda no Primeiro Ano" correspondia à 3.300.000 novas contas, que esta campanha não era desconhecida pela autoridade autuante, e que vinculada à meta, havia a previsão do pagamento antecipado de R\$ 150.000.000,00, a ser realizado pelo impugnante em até 10 dias úteis após a assinatura do Acordo Operacional, nos termos da cláusula 8.3 do Acordo Operacional.

Aduz o interessado que em 23/11/2006 depositou, em conta corrente das Casas Bahia, o valor antecipado de R\$ 150.000.000,00, conforme atestam o comprovante de depósito e o documento denominado "Recibo e Quitação", de 24/11/2006, juntados aos autos do presente processo administrativo, às fls. 170 e 171.

No documento de quitação emitido pelas Casas Bahia, inclusive, menciona-se expressamente que o montante de R\$ 150.000.000,00 recebido do Impugnante refere-se às disposições da cláusula 8.3 do Acordo Operacional.

Do Correto Procedimento Adotado pelo Impugnante e da Improcedência da Autuação Fiscal

Alega o contribuinte que no ano calendário 2007, em relação ao Acordo Operacional, amortizou o montante de R\$ 96.416.063,95. Aduz que este valor compreende o total das amortizações mensais da remuneração paga pelo impugnante para cada cartão de crédito emitido, na fração de 1/12, realizadas a partir do mês de emissão do cartão. No período analisado, as amortizações correspondiam às remunerações pagas pelo contribuinte para os cartões de crédito emitidos em 2006 e 2007.

Aduz que o procedimento contábil adotado era o mesmo de despesa antecipada: os valores pagos às Casas Bahia eram debitados na conta do Ativo "Despesas Antecipadas" (COSIF 1.9.9.10.00.2), tendo como contrapartida um lançamento a crédito em "Caixa" (ou conta equivalente), no momento em que ocorria a emissão dos cartões de crédito.

Assim, a cada mês, a parcela de 1/12 dos valores contabilizados em "Despesas Antecipadas" era amortizada, com a transferência para a conta "Outras Despesas Operacionais" (COSIF 8.1.9.99.00.6), em obediência ao princípio da competência.

A contabilização do valor de R\$ 150.000.000,00, antecipado às Casas Bahia nos termos da cláusula 8.3 do Acordo Operacional não divergiu muito da referida sistemática. Tal valor foi registrado, inicialmente, sob a rubrica contábil "Adiantamento p/ Cta. Acordos Operacionais" (COSIF 1.8.8.05.00.8), também uma conta representativa do Ativo, com o respectivo débito na conta "Caixa" (ou equivalente).

Continuando o atuado alega que após, à medida que iam sendo emitidos novos cartões de crédito no período abrangido pela "Campanha de Venda do Primeiro Ano", creditava-se a conta "Adiantamento p/ Cta. Acordos Operacionais", debitando-se a conta "Despesas Antecipadas".

Posteriormente, a amortização dos valores registrados na conta "Despesas Antecipadas" dava-se exatamente da forma já enunciada: mensalmente, na proporção de 1/12.

Afirma que considerava tais valores em ambas as situações dedutíveis, uma vez que são operacionais, decorrentes de atividades desenvolvidas em cumprimento ao seu objeto social.

Aduz que a fiscalização considerou indedutível parte das despesas amortizadas no ano calendário 2007, por entender que não guardam correspondência com a remuneração a ser paga às Casas Bahia para cada cartão de crédito emitido, prevista no Acordo Operacional, que a partir de dezembro 2006, para cada cartão de crédito emitido, passou de R\$ 30,00 para R\$ 45,45.

O contribuinte afirma que respondeu o questionamento da fiscalização sobre o aumento da remuneração, dizendo que o valor unitário de remuneração de R\$ 30,00, passou a ser de R\$ 45,45 a partir de Dezembro/2006, em decorrência de atualização monetária prevista na cláusula oitava do contrato.

Entretanto, aduz que a fiscalização não aceitou a justificativa, uma vez que a variação do IPC-A no período de novembro de 2005 (início da parceria) e novembro de 2006 (mês a partir do qual foram praticados os novos valores) foi de 3,01%, percentual diferente da atualização de 51,50% praticada. Ademais, a fiscalização também afastou uma renegociação das condições e remunerações contratuais, pois, nos termos da cláusula 8.5 do Acordo Operacional, esse evento somente ocorreria após o prazo de 36 meses, contado da assinatura de tal documento.

Afirma que a fiscalização concluiu que o valor discutido decorre de liberalidade não justificada, não se enquadrando no disposto no artigo 299 do RIR/99.

Afirma o interessado que equivocou-se deixando de apresentar a justificativa correta para a alteração de valores.

Alega que em 26/10/2012, respondeu, em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 02/10/2012, que o pagamento dos R\$ 150.000.000,00 às Casas Bahia realizado em 2007 devia-se à antecipação prevista na cláusula 8.3 do Acordo Operacional, estando vinculado ao atingimento de metas.

Entende o contribuinte que, de acordo com a cláusula 8.3 do Acordo Operacional, o valor antecipado "será compensado com os valores devidos pelo Bradesco a título de Remuneração na data dos respectivos pagamentos". Assim, o valor de R\$ 150.000.000,00 nada mais é do que o pagamento antecipado pelo cumprimento da meta de emissão de 3.300.000 cartões de crédito.

Fazendo-se o simples cálculo de dividir o valor antecipado às Casas Bahia (R\$ 150.000.000,00) pela meta estabelecida na "Campanha de Venda no Primeiro Ano" (3.300.000 cartões), chega-se ao nada surpreendente valor unitário, por cartão de crédito, de R\$ 45,45, da seguinte forma:

$$\text{R\$ } 150.000.000,00 / 3.300.000 \text{ cartões} = \text{R\$ } 45,45 \text{ por cartão}$$

Assim, o interessado alega que, no ano calendário 2007, em razão da "Campanha de Venda no Primeiro Ano" e da remuneração antecipada atrelada ao cumprimento de suas metas, estas efetivamente cumpridas, a remuneração por cartão de crédito emitido passou a ser de R\$ 45,45.

Afirma que, ainda que tenha, equivocadamente, alegado que o valor unitário de R\$ 45,45 pago por cartão de crédito emitido decorreria de atualização monetária, a verdade que decorre dos fatos, respostas e documentos apresentados é que esse

montante corresponde à remuneração paga antecipadamente em virtude do cumprimento das metas - o que ocorreu efetivamente nos termos das cláusulas 8.3 e 7.1.3.1 do Acordo Operacional.

Afirma o contribuinte que tanto é assim que, nos anos 2008, 2009 e 2010, a remuneração por ele paga às Casas Bahia em razão de novas contas de cartão de crédito voltou a ser de R\$ 30, 00, devidamente atualizados pelo IPCA acumulado no período, conforme atestam as planilhas anexas - (doc. 05 - Demonstrativo dos pagamentos mensais efetuados no período de janeiro de 2008 a outubro de 2010) e (doc. 06 - Demonstrativo dos reajustes anuais a partir de novembro de 2007 até outubro de 2009).

Assim, para o autuado, a fiscalização não analisou o tema de forma adequada, tendo se valido de uma incorreção do contribuinte para imputar-lhe as autuações, haja vista que os valores pagos, diferentemente do que foi alegado pelo próprio contribuinte nas respostas às intimações, possuem efetiva previsão contratual.

Da Necessária Observância ao Princípio da Verdade Material

Alega o interessado que a autoridade autuante valeu-se de seu equívoco nas respostas às intimações para lavrar as autuações, deixando assim de investigar a verdade dos fatos e dos documentos apresentados e de agir em consonância com o princípio da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário e não pode ser violado.

Aduz que no processo administrativo tributário deve prevalecer a verdade material, uma vez que, estando em jogo a legalidade da tributação, os fatos devem ser analisados pela administração pública tal como efetivamente ocorreram.

Afirma que constitui dever da Administração Pública a busca incessante pela verdade material, de modo a reconhecer a regularidade do reconhecimento de perda realizado em 2008, sob pena de estar atentando contra princípio norteador do processo administrativo.

Afirma que o princípio verdade material decorre de outro, da legalidade, cláusula pétreia e verdadeira viga mestra de todo ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, na formação da livre convicção do órgão fiscal, são concedidos vastos meios instrutórios de inquirição da verdade dos fatos, pelo que não deve a autoridade fiscal retroceder diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstâncias. Ao contrário, deve prová-la para garantir a certeza, que deve reger toda atividade administrativa tributária.

Conclui o interessado que demonstrado o flagrante desrespeito ao princípio da verdade material, tendo em vista que a fiscalização simplesmente valeu-se de equívoco cometido pelo impugnante no curso do procedimento fiscalizatório para autuá-lo, sem proceder a maiores investigações ou elucubrações sobre os documentos e respostas apresentados, requer-se o cancelamento integral dos autos de infração, objeto do presente processo.

DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA A ADIÇÃO, À BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DE DESPESA CONSIDERADA INDEDUTÍVEL.

Alega o interessado que não há previsão legal para a adição de despesa considerada indedutível à base de cálculo da CSLL, como pretendeu a autoridade autuante.

De fato, 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 contribuinte entende pela análise do artigo 2º da Lei nº 7.689/88, que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas exclusões e adições previstas nas alíneas 1, 2, 3 (revogado) e 4.

Argumenta o interessado que a única adição permitida ao resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, está prevista na alínea 4, qual seja: a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

E continua, não há, portanto, previsão legal, na legislação que regulamenta a CSLL, para a adição, ao lucro líquido, de qualquer despesa considerada indedutível, tal como as despesas operacionais que foram indevidamente glosadas pela fiscalização.

Deveras, não é possível à Administração Tributária querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. 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 contribuinte cita acórdão do antigo Conselho de Contribuintes quanto à impossibilidade da utilização da legislação do IRPJ, no tocante à glosa de despesa, para o lançamento da CSLL.

Em outra citação, por oportuno, o trecho do voto proferido no Acórdão nº 101-94.286, que reconhece a diferença entre a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

"E inequívoco que a base de cálculo da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/1988, conforme definida no art. 2º do mesmo diploma legal, com a alteração introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034/1990, é distinta daquela fixada para o imposto de renda de pessoa jurídica. Assim, despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeito de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerada não dedutíveis para os efeitos do IRPJ (no caso, por se submeterem a tributação em separado), nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da Contribuição Social. Para esta, ao lucro dos diplomas legais mencionados, bem do art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal."

Argumenta o interessado que a CSLL tem regras que lhe são próprias, razão pela qual não se pode aceitar a aplicação, para fins de composição da base de cálculo da contribuição em questão, de regras que são próprias do IRPJ, como fez a fiscalização no presente caso, que indevidamente adicionou despesas nitidamente operacionais para fins de apuração da base de cálculo dessa contribuição social.

Ante o exposto, o impugnante requer o cancelamento da referida parcela do auto de infração de CSLL objeto do presente processo.

DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA

Argumenta o interessado que ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros

calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

De fato, 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.

Aduz que, como é sabido, 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.

A multa fiscal, de forma diversa, decorre de infração cometida pelo contribuinte, como bem conceitua De Plácido e Silva¹: "É a imposição pecuniária devida pela pessoa, por decisão da autoridade fiscal, em face de infração às regras instituídas pelo Direito Tributário."

Ainda, segundo Alfredo Augusto Becker¹ 2, "sanção é o dever preestabelecido por uma regra que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou um fato que a ordem jurídica proíbe".

Essa característica distingue os tributos das multas. De fato, a instituição de uma multa tem como objetivo sancionar esse comportamento repudiado pelo ordenamento jurídico. Os fatos que ensejam o pagamento dos tributos, por outro lado, são fatos lícitos: auferir renda, prestar serviços, ser proprietário de veículos automotores, utilizar efetiva ou potencialmente um serviço público específico e divisível etc.

Continua o autuado, verifica-se, assim, que a multa tem natureza de sanção, que é aplicada em decorrência do descumprimento de uma obrigação (principal ou acessória), estando, portanto, expressamente excluída do conceito de tributo indicado no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Ademais, o §1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, ao diferenciar "tributo" de "penalidade pecuniária", ratifica o que ora se demonstra, deixando claro que as duas figuras não se confundem.

Assim, demonstrado que (i) multa não é tributo; e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal¹ 3, o que não pode ser admitido por essa E. Turma Julgadora.

Isso porque, o princípio da legalidade representa a base do Estado de Direito e significa que, assim como os particulares, a Administração Pública só pode atuar na conformidade da Lei.

Deveras, a atividade administrativa é subalterna à lei, ou seja, a autoridade fiscal não poderá fazer qualquer exigência, salvo se embasada em expressa disposição legal. A função da Administração é concretizar os comandos existentes no ordenamento jurídico pátrio, dando efetividade aos textos legais, sendo-lhe vedado extrapolar os limites delineados pelo legislador.

Ante o exposto, o impugnante aguarda o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada no auto de infração originário do presente processo administrativo.

DO PEDIDO

Pelo exposto, o contribuinte requer o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente impugnação, com a conseqüente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE EM PARTE o lançamento, nos termos da ementa abaixo, RECORRENDO DE OFÍCIO DA PARTE CANCELADA:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2007

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE MATÉRIA DE MÉRITO.

Afasta-se a preliminar de nulidade do auto de infração, quando este for lavrado por autoridade competente e contiver os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, podendo o contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa.

Versando o lançamento sobre glosa de despesas, a discussão da dedutibilidade é própria razão da autuação, é o núcleo da análise, portanto trata-se de matéria de mérito e não de preliminar de nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. PAGAMENTO EFETUADO A ENTE PÚBLICO PARA GARANTIR EXCLUSIVIDADE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CESSAÇÃO DO CONTRATO EM RAZÃO DE VÍCIO

DE LEGALIDADE.

A cessação do contrato de prestação de serviços firmado pelo contribuinte com ente público, em razão do descumprimento de normas licitatórias, não justifica, por si só, a glosa da despesa referente ao pagamento feito àquele ente público com o fito de garantir a exclusividade na prestação de serviços.

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. AMORTIZAÇÃO DO CAPITAL APLICADO NA AQUISIÇÃO DE DIREITOS REFERENTES À ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS.

As despesas com amortização do capital aplicado na aquisição de direitos referentes à atividade de administração e gestão de recursos de terceiros (asset management) só serão consideradas dedutíveis, quando existir um limite de prazo, legal ou contratual, para a sua exploração.

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. LIBERALIDADE. PAGAMENTOS EFETUADOS EM MONTANTE SUPERIOR AO PREVISTO NO CONTRATO.

O pagamento de remuneração, condicionado à ocorrência de evento futuro, não se configura como despesa dedutível, quando não verificada a implementação desta condição, justificando-se, assim, a glosa efetuada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. DECORRÊNCIA.

O que ficou decidido no lançamento do IRPJ, em relação à glosa de despesas, aplica-se também à CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O valor do crédito tributário lançado compreende o tributo e multa de ofício. Logo, sobre a multa de ofício não paga no vencimento, incidem juros de mora, calculados com base na taxa Selic.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação na parte mantida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator
Os recursos (voluntário e de ofício) preenchem os requisitos de admissibilidade.

RECURSO DE OFÍCIO**Glosa de Despesa do Contrato com o Estado da Bahia**

A DRJ, em síntese, considerou que a cessação do contrato de prestação de serviços firmado pelo contribuinte com ente público, em razão do descumprimento de normas licitatórias, não justificaria, por si só, a glosa da despesa referente ao pagamento feito àquele ente público com o fito de garantir a exclusividade na prestação de serviços.

Eis os fundamentos pelos quais a DRJ cancelou o presente item:

Conforme consta nos autos, o controle acionário do Banco do Estado da Bahia S.A.(BANEB) foi adquirido pelo autuado, em leilão de privatização promovido pelo Banco Central do Brasil.

Entretanto, em 11/06/1999 (antes de ser privatizado), o BANEB o tinha celebrado com Estado da Bahia contrato de prestação de serviços bancários com duração inicial prevista de cinco anos, prorrogáveis por mais cinco anos, conforme contrato de folhas 69/81.

Assim, a prestação dos serviços bancários para o Estado da Bahia, até então afeitos ao BANEB, passou a ser realizada pelo Banco Bradesco (seu cessionário).

Em 11/06/2004, foi assinado o "Termo Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços" entre o contribuinte e o Estado da Bahia para a continuidade da prestação dos serviços bancários por outros cinco anos, folhas 82/100.

Na cláusula quarta do "Termo Aditivo ao Contrato de Prestação de Serviços" consta que em razão do relacionamento comercial mantido entre as partes, o contribuinte se comprometeu a realizar, em favor do Estado da Bahia, o pagamento de R\$ 68.501.000,00, em razão da exclusividade na prestação dos serviços bancários.

Ou seja, o contribuinte, em razão da exclusividade na prestação de serviços bancários incorreu em despesa no valor de R\$ 68.501.000,00 expressamente estabelecido em contrato.

Neste aspecto, não há como desconsiderar o fato de que o contribuinte incorreu em um dispêndio, diretamente relacionado com a prestação de serviços bancários perante o Estado da Bahia.

Assim, levando-se em conta o contrato celebrado entre o contribuinte e o Estado da Bahia, entendo que o valor amortizado pelo contribuinte, relativo ao pagamento de R\$ 68.501.000,00, em razão da exclusividade, nada mais é do que despesa incorrida e necessária à sua atividade na prestação de serviços bancários.

Considero, assim, esta despesa como normal, usual na realização das atividades e negócios pertinentes ao objeto social exercido pelo contribuinte.

Desta feita, dou razão ao impugnante para considerar a despesa com a exclusividade na prestação de serviços bancários como necessária.

Contrato declarado ilegal pelo poder público

Importa analisar aqui os efeitos de ilegalidade atribuída pelo poder público face à Lei nº 8.666/1993.

Nos termos do Ofício nº 215/2007, O Governador do Estado da Bahia decidiu por fazer cessar a eficácia dos Termos Aditivos ao Contrato de Prestação de Serviços firmado entre o Estado da Bahia e o Banco do Estado da Bahia S/A - BANEBA, de que é cessionário o BRADESCO, ante os vícios de legalidade, tendo sido informado pela autoridade autuante que foram ofendidos os artigos 24, VIII e 57, II da Lei nº 8.666/1993, que cuida das normas gerais sobre licitações e contratos administrativos.

Os citados artigos da Lei nº 8.666/1993 são abaixo transcritos:

"Art. 24. É dispensável a licitação: (...)

VII - quando as propostas apresentadas consignarem preços manifestamente superiores aos praticados no mercado nacional, ou forem incompatíveis com os fixados pelos órgãos oficiais competentes, casos em que, observado o parágrafo único do art. 48 desta Lei e, persistindo a situação, será admitida a adjudicação direta dos bens ou serviços, por valor não superior ao constante do registro de preços, ou dos serviços; "

"Art. 57. A duração dos contratos regidos por esta Lei ficará adstrita à vigência dos respectivos créditos orçamentários, exceto quanto aos relativos:

II - à prestação de serviços a serem executados de forma contínua, que poderão ter a sua duração prorrogada por iguais e sucessivos períodos com vistas à obtenção de preços e condições mais vantajosas para a administração, limitada a sessenta meses; "

Federal, institui providências.

A Lei nº 8.666/1993 regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras

Os dispositivos elencados pela autoridade autuante dizem respeito à ilegalidade atribuída ao regramento do processo licitatório e sua duração, não fazendo menção a qualquer nulidade, desde o seu início, acerca da prestação de serviços bancários até então realizada pelo contribuinte para o Estado da Bahia.

Assim, a ilegalidade argüida teve a força de cessar o contrato entre o Estado da Bahia e o contribuinte, mas não desfez o passado, nem de anular os atos anteriormente praticados na prestação dos serviços bancários.

O próprio Ofício nº 215/2007, quando determina cessão do contrato, determina também a continuidade da prestação de serviço por parte do contribuinte ao Estado da Bahia por outros trinta dias. Disso concluo que:

- o serviço foi prestado pelo contribuinte até a data da emissão do Ofício nº 215/2007;

- o serviço continuou a ser prestado, por outros 30 dias, da data de ciência do Ofício, objetivando preservar o princípio da continuidade do serviço público.

Vale dizer, a prestação de serviços bancários é confirmada entre o contribuinte e o Estado da Bahia até o final do mês de outubro/2007, tempo este necessário para que o Estado pudesse contratar outra Instituição Financeira preservando-se o princípio da continuidade do serviço público.

Ressalto ainda que, se as receitas do citado contrato foram consideradas normais, usuais e necessárias para a formação do lucro que foi tributado pela Fazenda Nacional, as despesas relativas a tal contrato também devem ser assim consideradas, nos termos do artigo 118 do CTN:

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

Concluo então, que não tem razão a autoridade autuante quando alega que a dedução realizada pela instituição feriu os mandamentos da legislação fiscal, pois, as despesas escrituradas tiveram origem em contrato de prestação de serviços celebrado com entidade pública, cujos efeitos foram cessados em razão de vícios de legalidades.

A despesa amortizada no contrato do contribuinte com o Estado da Bahia é necessária, pois há correlação com a essência e natureza dos fatos pertinentes à atividade empresarial explorada.

Revisados os autos, constato a correção integral da decisão de piso. Sem razão o autuante quando aduz que a dedução realizada pela Recorrente tenha ferido a legislação fiscal. Embora a ilegalidade apontada tenha feito cessar o contrato entre o Estado da Bahia e do contribuinte, como aduziu a decisão de piso, o passado não foi desfeito, não sendo assim pertinente se pretender anular os atos anteriormente praticados com a prestação de serviços, pois se esse fosse o caso, as receitas provenientes desses contratos também deveriam ser expurgadas para efeito de tributação, mas isso não é compatível com o art. 116 do CTN que dispõe "*A definição legal do fato gerador é interpretada I-abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*"

Outrossim, na hipótese em que um determinado direito ou bem venha a se extinguir antes da amortização integral de seu custo de aquisição, a lei determina que "o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminara utilização do bem". E foi isso exatamente que aconteceu no caso concreto. E não poderia ser diferente, porque o fato gerador da despesa já aconteceu no momento em que o ativo foi diferido. O que foi diferido foi a apenas a apropriação da despesa para se confrontar com as receitas vinculadas a essa despesa e formação do lucro.

Por todo o exposto, NEGÓ provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Glosa de despesa no contrato do contribuinte com o Banco J. P. Morgan

Conforme relatado, foi glosada a parcela de R\$ 19.513.971,97, correspondente à amortização, realizada no ano-base de 2007, de ativo diferido em virtude da celebração, em 28/01/2003, de contrato a Recorrente (cessionário), e o Banco J.P. Morgan S.A. (Cedente), tendo por objeto a cessão, por este último, de direitos e obrigações relacionados à atividade de administração e gestão de recursos de terceiros (*asset management*).

O atuante entendeu que a Recorrente não poderia ter amortizado o montante pago ao Banco J.P. Morgan em decorrência do referido contrato, uma vez que o artigo 325, inciso I, do RIR/99, somente permite a amortização do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, o que não seria o caso.

A esse respeito o TVF assim dispôs:

"Da leitura do contrato celebrado entre o Bradesco e o J.P. Morgan sobressai que a cessão realizada tem caráter definitivo, atemporal, dado que os direitos adquiridos pelo Bradesco são por prazo incerto, compreendendo, notadamente, a transferência da titularidade do serviço de administração de fundos de investimentos financeiros pertencentes, que pertenciam aos clientes do J.P. Morgan.

A legislação fiscal não autoriza a amortização destes valores, que deve ser adicionada de ofício ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL".

A Recorrente, por sua vez, afirma que ao contabilizar tal aquisição, optou pelo registro no Ativo Diferido, devido à natureza dos direitos e obrigações adquiridos e da necessária observância aos regimentos do BACEN, sobretudo o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF.

Aduz em complemento que a principal norma contábil que vincula as instituições financeiras estabeleceu que o prazo legal para a amortização de valores registrados no Ativo Diferido era de, no máximo, 10 anos, e o contribuinte efetivou a amortização em 60 meses, desde janeiro de 2003, à razão de 1/60, tendo em 2005, o saldo da conta passado a ser registrado na conta "Despesas Antecipadas - J.P. Morgan" (COSIF 1.9.9.10.00-2) e que em 2007, tendo fim a amortização do montante relativo ao Contrato de Cessão, procedeu, então, a amortização do saldo final de R\$ 19.513.971,97

Entende o contribuinte que a parcela dos valores pagos ao J.P. Morgan em razão do Contrato de Cessão, amortizada em 2007, registrada no Ativo Diferido por contribuir para a formação do resultado de mais de um período de apuração, teve sua dedutibilidade reconhecida.

Concluiu o atuado, pois, que tendo em vista se tratarem de valores que contribuiriam para a formação do resultado de mais de um período de apuração, seriam plenamente amortizáveis e dedutíveis, nos termos dos artigos 324, caput 325, II, do RIR/99.

Sem razão a Recorrente.

Transcrevo a legislação correlata:

"Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(...)

§2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado, intangível e diferido será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial **e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;**

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração."¹

¹ Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;

c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;

d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;

e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 328;

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "a");

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o caput do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");

Como se vê, o dispositivo é claro em esclarecer, que, são passíveis de serem amortizados **os direitos com vida útil definida** que será apropriada de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

O inciso I do art. 327 do RIR/99 em consonância com o inciso I do art. 325 do RIR/99 deixa mais claro ainda a necessidade de existir um vida útil definida para o caso de amortização de capital:

Taxa Anual de Amortização

Art. 327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);

II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.

Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas "a" a "e" do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º).

Como se vê tem uma razão de ser para a possibilidade de amortização da qual não se pode afastar: somente se utiliza o conceito de vida útil definida em ativos cujos valores se reduzem ao longo do tempo. A contrário senso, como é o caso concreto, no caso da cessão ocorrida, não há necessidade de amortização, ou seja, se a vida útil do direito em questão não se perde não tem razão de ser a sua amortização e transformação paulatina em despesa, pois é atemporal, ilimitada e definitiva.

A esse mesmo respeito, como bem colocou a DRJ:

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "b");d

) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "c");

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea "d");

f) os juros durante o período de construção e pré-operação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "a");

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "b");

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º, alínea "c").

§ 1º A amortização terá início (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º):

I - no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações;

II - no caso da alínea "d" do inciso II, a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações;

III - no caso da alínea "e" do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.

§ 2º Não será admitida amortização de bens, custos ou despesas, para os quais seja registrada quota de exaustão (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 6º).

Relembrando, o custo de aquisição de administração de fundo de investimento, a rigor, não possui vida útil definida, pois, assim como uma marca, não é direito cujos valores é esperado que se reduzam ao longo do tempo."

Nesse sentido, a Recorrente em seu recurso defende-se em duas frentes:

i) Em primeiro lugar, tenta dar uma interpretação diferenciada ao inciso I do do art. 325 do RIR/99, caso se queira entender que tal inciso se aplicaria ao caso;

(ii) Para depois defender a inaplicabilidade do inciso I do art. 325 do RIR/99 e a aplicabilidade do inciso II do mesmo artigo ao presente caso, onde tal aquisição se assemelharia a uma despesa operacional que contribuiria para a formação do resultado de mais de um período de apuração;

i) interpretação diferenciada do inciso I do art. 325 do RIR/99

Alega que é um equívoco entender que o Contrato de Cessão não possui prazo e limitação temporal quanto ao exercício dos direitos e obrigações ali transferidos (ausência de limitação prevista em contrato). É que, segundo ela, o artigo 325, I, do RIR/99 não trataria exclusivamente dos bens e direitos que possuam limitação temporal para exercício ou duração decorrente de contrato, **mas também de lei**.

Transcreva-se novamente o referido dispositivo:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte **tenha o prazo legal** ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

Quota de Amortização

Art. 326. A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada **pela aplicação da taxa anual** de amortização sobre o valor original do capital aplicado ou das despesas registradas no ativo diferido (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º).

§ 1º Se a amortização tiver início ou terminar no curso do período de apuração anual, ou se este tiver duração inferior a doze meses, a taxa anual será ajustada proporcionalmente ao período de amortização, quando for o caso.

§ 2º A amortização poderá ser apropriada em quotas mensais, dispensado o ajuste da taxa para o capital aplicado ou baixado no curso do mês.

Taxa Anual de Amortização

Art. 327. A taxa anual de amortização será fixada tendo em vista:

I - o número de anos restantes de existência do direito (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 1º);

II - o número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes das despesas registradas no ativo diferido.

Parágrafo único. O prazo de amortização dos valores de que tratam as alíneas "a" a "e" do inciso II do art. 325 não poderá ser inferior a cinco anos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º).

E, na época dos fatos, afirma ela, dispunha o § 3º do artigo 183 da Lei das S/A que os recursos aplicados no ativo diferido deveriam ser amortizados no prazo máximo de 10 anos:

"Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

(-)

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo **não superior a 10 (dez) anos**, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los."

Ora, o denominado "prazo legal" referido no art. 325, I do RIR/99 é nada mais do que um limite temporal máximo a qual os limites contratuais devem se subordinar. Apenas isso. É então falacioso o argumento da Recorrente no sentido de que por referência a esse prazo legal afirmar que " não trataria exclusivamente dos bens e direitos que possuam limitação temporal para exercício ou duração decorrente de contrato, **mas também de lei** ". Na verdade o prazo legal reforça mais ainda o reconhecimento de que tem que haver uma vida útil definida, limitada, nem que seja por força de Lei, como é o caso.

Afinal, o objetivo da amortização é apenas representar a perda do capital ao longo do tempo, mas se não há perda de capital por que haveria que se falar amortização de sua perda?

Portanto, afasto esta argumentação.

ii) Defende a aplicabilidade do inciso II do art. 325 do RIR/99 e não do inciso I como fez a fiscalização

Capital e Despesas Amortizáveis

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

- a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;

A esse respeito, alega que a Fiscalização fundamentou equivocadamente o lançamento com base no inciso I do artigo 325 do RIR/99, pois os fatos deveriam ter sido analisados sob a égide do inciso II do mesmo dispositivo aplicável ao caso

Segundo a Recorrente, contudo, ao analisar a aplicação do inciso II do artigo 325 do RIR/99, entendeu equivocadamente a DRJ que o Contrato em questão não teria natureza de ativo diferido.

Ainda em sua defesa aduz que a classificação das contas contábeis está prevista no artigo 179 da Lei nº 6.404/76. De acordo com a redação do inciso V do referido dispositivo, revogado pela lei nº 11.941/2009, mas que estava vigente na época dos fatos, eram classificadas no ativo diferido as contas relativas às "**aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social**, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais " (destacou).

Assim o inciso do artigo 325 do RIR/99 aplicável ao caso concreto é o inciso II, que trata da amortização de "custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração" e não o inciso I.

Segundo ela, da leitura do referido dispositivo, para ser classificada no ativo diferido a conta deveria:

- (i) Se referir à aplicação de um recurso;
- (ii) A aplicação desse recurso deve refletir em despesa; e
- (iii) A despesa deve contribuir para gerar receita em mais de um período.

Assim, não haveria qualquer exigência legal no sentido de que o intangível se assemelhe a uma despesa operacional para ser classificado no ativo intangível.

Por outro lado, o recurso despendido pelo Recorrente para a celebração do Contrato com o J.P. Morgan se encaixa perfeitamente nos requisitos previstos no inciso V, do artigo 179, da Lei nº 6.404/76 anteriormente expostos. Confira-se:

- (i) Houve pagamento em contrapartida à cessão das atividades de administração e gestão de recursos de terceiros (asset management),
- (ii) O custo de aquisição deste ativo foi baixado em contrapartida a conta de despesa contábil; e
- (iü) A despesa incorrida serviu para gerar receitas, compreendidas nas taxas pela prestação de serviços de administração de fundos, mantendo a contraposição entre receitas e despesas, escopo da norma .

Portanto, segundo a Recorrente, não haveria dúvida que o Contrato firmado com o J.P. Morgan se trata de um ativo diferido, de modo que a possibilidade de amortização da despesa em questão deve ser analisada à luz do artigo 325, inciso II, do RIR/99.

O que se percebe na verdade é que a Recorrente tenta forçar um entendimento de que o caso concreto, uma verdadeira *aplicação de capital na aquisição de atividade de administração e gestão de recursos de terceiros*, de natureza atemporal e permanente, teria a natureza de despesas antecipadas e que por isso seria classificado e amortizado no Ativo Diferido.

Também não convence o seu argumento de que "despesa incorrida" (aplicação de capital) serviu para gerar receitas compreendidas nas taxas de prestação de serviços de administração dos fundos. Isso porque tais receitas, de pequena monta se comparado ao capital investido, seriam apenas para a manutenção do fundo e não de recuperação de "despesas" (capital). Por fim, nem tudo que gera receitas tem por origem despesas. Aplicação de capital, como é o caso concreto também gera receitas, o que não transmuta a natureza de uma em outra, como quer fazer crer a Recorrente. Acontece que a aplicação em capital, que se assemelha aqui a uma aquisição de marca, patente ou fundo de comércio, segundo o art. 325, I não dá direito a amortização, pois precisa ter prazo limitado, o que não é o caso.

Outrossim, cabe aqui ressaltar como fundamento complementar o que foi muito bem colocado pela decisão de piso:

Ademais, ressalto que o regramento do BACEN, notadamente o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - COSIF não estabelecia que o contribuinte tivesse que contabilizar os direitos de propriedade industrial ou comercial, como no presente caso, a aquisição de atividade de administração e gestão de recursos de terceiros no Ativo Diferido, como de fato fez autuado.

Assim, o argumento do contribuinte de que havia seguido as normas do BACEN para contabilizar sua aquisição, e que a amortização também seguiu o regramento da COSIF, que autorizava a amortização em até dez anos, não leva em conta o aspecto mais importante daquilo que o contribuinte buscou amortizar: a natureza do direito de propriedade comercial, indevidamente contabilizado no ativo diferido.

Seguiu nessa mesma linha de entendimento o Acórdão nº 101-95.469, de 26/04/2006, do artigo 1º Conselho de Contribuintes /1a Câmara, abaixo transcrito:

"DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - AMORTIZAÇÃO - FUNDO DE COMERCIO - Não é dedutível a amortização do custo de aquisição do fundo de comércio quando inexistir limite de prazo legal ou contratual para a sua exploração. (...)"

Pelo exposto, nego provimento a este item.

Glosa de despesa no contrato do contribuinte com as Casas Bahia

Segue abaixo breve relato da DRJ que muito bem contextualizou o tema:

O contribuinte se insurge contra a glosa de despesa considerada pela fiscalização indedutível, por ser mera liberalidade do interessado, nos termos do artigo 299 do RIR/1999, afirmando que se equivocou em sua resposta prestada à autoridade autuante no procedimento fiscal, acabando por dar causa à conclusão da autoridade autuante.

O valor glosado corresponde à amortização feita pelo contribuinte da remuneração ele pagou às Casas Bahia, por cada cartão de crédito emitido no acordo operacional Bradesco/Casas Bahia, que excedeu o valor contratual de R\$ 30,00, acrescido do IPC-A. O contribuinte havia amortizado o valor de R\$ 45,45 por cartão emitido Bradesco/Casas Bahia.

A autoridade, tendo como resposta do contribuinte à intimação fiscal de que a citada atualização de valor (de R\$ 30,00 para R\$ 45,45) teve como fundamento a atualização monetária nos termos da cláusula 8.4.3.3. do contrato verificou a autoridade a variação do IPC-A no período de novembro/2005 (início das emissões dos cartões Bradesco/Casas Bahia) até novembro/2006 (início da amortização pelo contribuinte do valor de R\$ 45,45) e concluiu por injustificada a atualização do excedente a 3,01%, do aludido período.

Já na impugnação, o interessado muda sua argumentação acerca da diferença entre o valor previsto no acordo operacional para remuneração às Casas Bahia.

Se no procedimento fiscal, o argumento era atualização monetária, na impugnação o argumento passa a ser remuneração paga antecipadamente em virtude do atingimento da meta acordada, nos termos das cláusulas 8.3 e 7.1.3.1 do Acordo Operacional entre contribuinte e Casas Bahia.

Afirma o contribuinte, que mesmo em 26/10/2012, a autoridade já tinha conhecimento, pela resposta do interessado ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 02/10/2012, que o pagamento dos R\$ 150.000.000,00 às Casas Bahia realizado em 2007 devia-se à antecipação prevista na cláusula 8.3 do Acordo Operacional, estando vinculado ao atingimento de metas.

Afirma segundo a cláusula 8.3 do Acordo Operacional, o valor antecipado "*será compensado com os valores devidos pelo Bradesco a título de Remuneração na data dos respectivos pagamentos*". Assim, o valor de R\$ 150.000.000,00 nada mais seria do que o pagamento antecipado pelo cumprimento da meta de emissão de 3.300.000 cartões de crédito nos doze primeiros meses do Acordo.

O interessado calculou, dividindo o valor antecipado às Casas Bahia (R\$ 150.000.000,00) pela meta estabelecida na "Campanha de Venda no Primeiro Ano" (3.300.000 cartões), chegando-se ao valor unitário, por cartão de crédito, de R\$ 45,45.

Conclui o autuado que a verdade dos fatos, respostas e documentos apresentados é que o valor de remuneração que amortizou por cartão emitido, de R\$ 45,45, correspondeu à meta cumprida na "Campanha de Venda no Primeiro Ano" (3.300.000 cartões).

A DRJ manteve o lançamento partindo da premissa de que as despesas antecipadas com o Plano de metas só seriam amortizáveis a partir do momento em que a meta fosse alcançada, nos seguintes termos:

"Da discussão acima, verifica-se que o ponto central da análise está em saber se, durante as amortizações levadas a efeito pelo contribuinte, durante o ano calendário 2007, o contribuinte havia atingido ou não a meta dos 3.300.000 cartões da 'Campanha de venda do Primeiro Ano', de forma a comprovar se faria jus à amortização de R\$ 45,45 (meta atingida), ou R\$ 30,00 do valor previamente acordado. (...)

Isto porque o fato gerador da despesa de amortização, como despesa antecipada que é, somente ocorreria se e quando fosse atingida tal meta de vendas. (...)

Desta feita, o contribuinte não poderia ter se aproveitado das amortizações pelo valor unitário de R\$ 45,45 (por cartão emitido) como se a meta tivesse sido atingida desde o início, ou seja, em dezembro/2006, quando na realidade o acordo operacional tinha acabado de ser celebrado com as Casas Bahia"

(...)

Que, a partir de janeiro/2007, a campanha de vendas no primeiro ano, de fato havia apenas se iniciado, e somente em dezembro/2007 é que teria, em tese, transcorrido o prazo dos doze meses de venda de cartões (ou primeiro ano de vendas).

Assim, inicialmente, verifico que não há correspondência entre o início das amortizações pelo valor de remuneração "cheio", de R\$ 45,45, a partir de janeiro/2007 e o atingimento da meta, pois o prazo necessário para vender três milhões e trezentos mil cartões não havia transcorrido. Ou seja, não é crível o atingimento de meta logo no início do prazo das vendas.

Ademais, no corpo do Acordo Operacional, folha 133, a Cláusula Terceira define o que a data de início da operações da parceria se deu em 20/11/2005, denominada data de início da parceria.

Esta data foi observada pela autoridade autuante, quando efetuou a atualização monetária da amortização da remuneração paga pelo contribuinte às Casas Bahia pelo IPC-A.

Muito embora o contribuinte se defenda com a cláusula contratual de "primeiro ano de vendas", na folha 214, verifico que o contribuinte não demonstrou que haviam sido emitidos os 3.300.000 cartões.

Aliás, o autuado, ao alterar a justificativa da alteração da remuneração paga às Casas Bahia por cartão emitido (de R\$ 30,00 para R\$ 45,45), de atualização monetária do valor para cumprimento de meta já estabelecida em contrato, deve comprovar inequivocamente a nova justificativa. E isso o contribuinte não fez.

O único documento juntado pelo interessado com alguma informação acerca da quantidade de cartões que teriam sido emitidos é uma planilha (folha 214) que o próprio contribuinte elabora, denominada "planilha de amortização dos pagamentos efetuados pelas Casas Bahia", na qual existe a informação totalizada de 3.309.195 cartões emitidos em 2007.

De fato, a mudança de discurso da Recorrente da fase inquisitorial para a fase impugnatória implica dizer que a nova história conta pela Recorrente possui sobre ela uma necessidade de carga de prova maior ainda.

E penso que a Recorrente nesse aspecto se desincumbiu perfeitamente trazendo uma versão bastante coerente e fundada em fatos, isso implica dizer que a sua versão anterior foi fruto de mero equívoco na avaliação dos fatos.

Nesse contexto, vejo que a DRJ partiu da premissa equivocada de que as despesas antecipadas com o Plano de metas só seriam amortizáveis a partir do momento em que a meta fosse alcançada.

A Recorrente em seu recurso voluntário através de uma interpretação correta do contrato desconstruiu perfeitamente essa premissa a partir da qual partiu a DRJ.

(...)

Ocorre que, ao assim decidir, a DRJ acabou não se atentando para os próprios termos do contrato que foram reportados na decisão recorrida.

Isto porque, transcreve-se da própria decisão recorrida que "**consta no item (ii) da Cláusula 8.3.1, que caso as Casas Bahia não alcancem a meta do primeiro ano, durante esse período adicional, o valor antecipado será compensado com o valor devido a título de Remuneração, e a diferença proporcional que faltar para o atingimento da meta do primeiro ano será restituída ao Bradesco (folha 194)**" (fls. 37 da decisão recorrida - g.n.). Ou seja, caso a meta não fosse cumprida, deveria ser restituído ao Recorrente o montante da despesa Antecipada que correspondesse apenas aos cartões não emitidos.

Em um exemplo prático, na hipótese de não ser atingida a meta estipulada em contrato por uma diferença de 100 cartões, caberia às Casas Bahia devolver ao Recorrente R\$ 4.545,00, dos R\$ 150.000.000,00 antecipados.

Diante do exposto, a premissa adotada pela DRJ no sentido de que a despesa com a Campanha de Venda só poderia ser amortizada após o cumprimento da meta estipulada se mostra manifestamente descabida.

De fato, nos termos da própria cláusula reportada pela DRJ, independentemente do cumprimento da meta dos 3.300.000 cartões, naquele primeiro ano, o Recorrente estava obrigado a remunerar as Casas Bahia pelo valor de R\$ 45,45 quando da emissão de cada novo cartão, de modo que a parcela amortizada se tratou efetivamente de uma despesa incorrida.

Em outras palavras, a cada cartão emitido, as Casas Bahia teria direito à parcela do que lhe foi antecipado (i.e. R\$45,45 dos R\$ 150.000.000,00), que era compensada com o montante da remuneração ordinária que seria devida pelo Recorrente a cada cartão emitido, (i.e. R\$30,00), conforme previsto na própria cláusula 8.3 do Acordo Operacional, anteriormente transcrita².

² "8.3 No prazo de 10 (dez) Dias Úteis da assinatura deste Acordo, o Bradesco antecipará o valor de R\$ 150.000.000,00 (cento e cinquenta milhões de reais) a título de expectativa de Remuneração das Casas Bahia pelo atingimento das metas da campanha de vendas prevista na Cláusula 7.1.3.1 (o 'Valor Antecipado'), para os primeiros doze meses contados desta data. O Valor Antecipado será corrigido pela variação de 100% da Taxa CDI, **e será compensado com os valor devidos pelo**

Por este motivo, a cada cartão vendido pelas Casas Bahia durante a Campanha e Venda, o Recorrente passou a amortizar os R\$ 45,45, na proporção de 1/12, correspondentes à despesa que havia sido anteriormente antecipada e passava a se tornar incorrida na medida em que cada cartão era emitido.

Ora, diante do anteriormente exposto, não há sentido na afirmação da DRJ de que a glosa da despesa em questão estava correta, "uma vez que a despesa antecipada ainda não havia sido incorrida" (fls. 37 da decisão recorrida).

Frise-se, a autoridade fiscal glosou amortizações correspondentes às remunerações pagas às Casas Bahia no montante de R\$45,45 por cartão efetivamente emitido, que eram levadas a resultado na razão de 1/12, tendo em vista que a remuneração se referia ao período de 12 meses da vigência do contrato com o usuário do cartão, nos termos das cláusulas 8.1 (i) e 8.1 (ii) do Acordo Operacional. Dessa forma, tratavam-se de despesas efetivamente ocorridas, já que os valores não seriam devolvidos ao Recorrente caso a meta de 3.300.000 cartões não fosse atingida, nos termos da cláusula 8.3.1 do mesmo Acordo Operacional.

Em outros termos, não se está tratando, nos presentes autos, da dedutibilidade de valores correspondentes a prêmio por cartões não emitidos. Trata-se simplesmente do pagamento de valores efetivamente devidos em razão da emissão de cartões, nos termos do Acordo Operacional.

Ademais, ainda que (i) as Casas Bahia não tivessem cumprido a meta prevista em contrato no prazo de um ano e (ii) que o contrato não previsse a restituição apenas da parcela correspondente aos cartões não emitidos, o Recorrente poderia ter optado por estender o prazo da Campanha ou simplesmente considerar a meta como cumprida, mesmo que emitidos menos cartões do que o esperado, como forma de estreitar relações com este que era um dos maiores Grupos varejistas do país e incentivar novas parcerias (ou seja: tratar-se-ia de medida para manutenção de importante cliente — fonte geradora de receitas para o Recorrente).

Exigir a restituição dos valores questionados por uma meta supostamente não cumprida em sua totalidade, por exemplo, poderia gerar descontentamento por parte das Casas Bahia, levando ao fim de um contrato importante para o Recorrente, com prejuízo potencialmente muito maior do que o referido valor.

Deste modo, ainda que o Recorrente não tivesse demonstrado o cumprimento da meta acordada, como alegado pela DRJ, em nada seria alterada a natureza dessa despesa antecipada, que se mostra operacional por

Bradesco a título de Remuneração na data dos respectivos pagamentos, observado o disposto na Cláusula 8.3.1." (g.n.)

SÃO PAULO BRASÍLIA RIO DE JANEIRO NEW YORK 33
Al Joaquim Eugênio de Uma 447 SHS Q6 Bloco C CJ A sala 1901 Praia do Flamengo 200 11º andar 712 Fifth Avenue 26º Floor
01403 001 São Paulo SP Brasil 70322 915 Brasília DF Brasil 22210 901 Rio de Janeiro RJ Brasil New York NY 10019 USA
T+55 11 3147 7600 T +55 61 3218 6000 T+55 21 3231 8200 T+1 646 695 1100

servir como incentivo para que se mantenha a relação contratual entre as partes e para que novos cartões sejam emitidos em anos posteriores.

Como se vê, nos termos do contrato (cláusula 8.3.1) independentemente do cumprimento da meta dos 3.300.000 cartões, naquele primeiro ano, a Recorrente estava obrigado a remunerar as Casas Bahia pelo valor de R\$ 45,45 quando da emissão de cada novo cartão, de modo que a parcela amortizada se tratou efetivamente de uma despesa incorrida. Ou seja, na hipótese de não ser atingida a meta estipulada em contrato por uma determinada diferença de cartões, caberia às Casas Bahia apenas devolver ao Recorrente de R\$ 45,45 multiplicado pelo número dessa diferença de cartões não vendidos.

Por este motivo, a cada cartão vendido pelas Casas Bahia durante a Campanha a Recorrente passou a amortizar os R\$ 45,45, na proporção de 1/12, correspondentes à despesa que havia sido anteriormente antecipada e passava a se tornar incorrida na medida em que cada cartão era emitido. Dessa forma a despesa antecipada era incorrida, diferentemente do que entendeu a DRJ.

Outrossim, cabe ressaltar o que bem colocou a Recorrente em seu recurso:

Em outros termos, não se está tratando, nos presentes autos, da dedutibilidade de valores correspondentes a prêmio por cartões não emitidos. Trata-se simplesmente do pagamento de valores efetivamente devidos em razão da emissão de cartões, nos termos do Acordo Operacional

Dessa forma, não demonstrado nos autos que o pagamento de remuneração estaria condicionado à ocorrência de evento futuro não implementado, tratando-se, pois, de despesa operacional antecipada normal e usual da atividade comercial, não merece prosperar a glosa de despesas.

Por todo o exposto, DOU provimento a este item.

Lançamento Decorrente(CSLL)

Alega a Recorrente ausência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL de despesa considerada indedutível.

No contrato com o Estado da Bahia, o crédito tributário foi todo exonerado pela DRJ e negado provimento ao recurso de ofício neste voto, perdendo-se o objeto. Da mesma forma aconteceu com a Glosa de despesa no contrato do contribuinte com as Casas Bahia que foi exonerado no presente voto.

Em relação a glosa de despesa que remanesceu (Glosa de despesa no contrato do contribuinte com o Banco J. P. Morgan), reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que negaram provimento a este tema de forma bastante detalhada e percuciente, motivo pelo qual adoto-as também como razões de decidir do presente voto:

Ausência de previsão legal para a adição, à base de cálculo da CSLL de despesa considerada indedutível.

O contribuinte argumenta que em relação aos lançamentos de CSLL, não há previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL de despesa considerada indedutível.

Aduz que embora a CSLL seja, assim como o IRPJ, tributo incidente sobre o lucro dos contribuintes, certo é que para a CSLL 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.

Pela análise do artigo 2º da Lei nº 7.689/88, verifica-se que a base de cálculo da CSLL é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas exclusões e adições previstas nas alíneas 1, 2, 3 (revogado) e 4.

Insiste o interessado que a única adição permitida ao resultado do exercício, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, está prevista na alínea 4, qual seja: a adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

Entende o interessado que não há, portanto, previsão legal, na legislação que regulamenta a CSLL, para a adição, ao lucro líquido, de qualquer despesa considerada indedutível, tal como as despesas operacionais que foram indevidamente glosadas pela fiscalização.

Deveras, não é possível à Administração Tributária querer atribuir à CSLL as mesmas regras de adições e exclusões previstas para o IRPJ quanto à dedutibilidade de despesas. 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.

Neste aspecto, não dou razão ao interessado.

Explico.

No contrato com o Estado da Bahia, o crédito tributário foi todo exonerado por item anterior deste voto, perdendo-se o objeto.

Já com relação ao contrato do contribuinte junto ao Banco J.P. Morgan, verifico que, como já abordado no item respectivo neste voto, a amortização levada a efeito pelo contribuinte naquele contrato foi considerada à margem do disposto na legislação fiscal.

O RIR/1999, em seu artigo 325, inciso I estabelece que somente será amortizado o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, como nos casos da letra "c": custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio.

Transcrevo o dispositivo abaixo: "*Art. 325. Poderão ser amortizados:*

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58):

(...)

c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio; "

Ademais, o pronunciamento técnico contábil número 04, que trata do Ativo Diferido esclarece que um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Já em relação à glosa da amortização do contrato com as Casas Bahia, tenho a comentar que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento

estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei nº 8.981, de 1995, artigo 57).

Assim, o fato de ser procedente o auto de infração de IRPJ, por falta de comprovação da necessidade, significa ser também procedente o lançamento *reflexo* da CSLL.

Como se observa, entre as hipóteses previstas em lei para o ajuste do lucro líquido se enquadra a adição de despesas ou custos consideradas desnecessárias com fulcro na legislação do imposto de renda (art. 299 do RIR/1999).

Exemplifico com a Solução de Consulta Cosit nº 120 de 27/05/2014, publicada no DOU em 05/06/2014, que transcrevo abaixo:

"ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: LUCRO REAL. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS DECORRENTES DE CLÁUSULA DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA.

Tratando-se de contrato de compra e venda de baterias automotivas novas, no qual o comprador, comerciante atacadista, compromete-se a enviar para o vendedor, fabricante das mercadorias em questão, baterias automotivas inservíveis, as despesas referentes à aquisição das baterias inservíveis podem ser deduzidas na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, desde que o comprador em questão seja tributado pelo Lucro Real e que essas despesas sejam usuais e normais nesse ramo de negócios, além de serem efetivamente incorridas.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981/1995, art. 57; RIR/1999, arts. 299 e 300; PN CST nº 32/1981, itens 4 e 5."

Assim sendo, o que ficou decidido no lançamento do IRPJ, em relação à glosa de despesas, aplica-se também à CSLL.

Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta"

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO RECURSO DE OFÍCIO e, quanto ao RECURSO VOLUNTÁRIO DOU provimento PARCIAL apenas para cancelar os lançamentos em relação ao contrato do contribuinte com as Casas Bahia

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto