



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO 16327.721333/2020-85

ACÓRDÃO 1102-001.522 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 8 de outubro de 2024

RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO

RECORRENTES BANCO BRADESCO S.A.

FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL. RENTABILIDADE ESPERADA E TAXA DE AMORTIZAÇÃO LINEAR.

O §1º do art. 58 da Lei nº 4.506/64 determina a aplicação do método de amortização linear para ativos intangíveis, não se aplicando, para fins fiscais, os critérios contábeis utilizados pelo contribuinte. No entanto, por ter seguido a Instrução Normativa RFB nº 1.515/14, que autorizava o procedimento contábil adotado, excluem-se os juros e multas, conforme art. 100, parágrafo único, do CTN.

CONTRATO. BANCO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (BERJ). AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL. ALEGADA DIVERGÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO.

O Recorrente apontou base de amortização diversa daquela utilizada pelo TVF. Contudo, os documentos apresentados corroboram a base de cálculo adotada pela fiscalização.

CONTRATO CELEBRADO COM O ESTADO DE PERNAMBUCO. DIREITO. FOLHA DE PAGAMENTO DE SERVIDORES. EXECUÇÃO. DESPESAS. CUSTOS. ENCARGOS. ATIVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas, custos e demais encargos incorridos na execução do contrato celebrado com o Estado de Pernambuco não são passíveis de ativação, já que não se reportam a custos de aquisição, de prorrogação ou de modificação do contrato ou do direito.

CONTRATO CELEBRADO COM O ESTADO DE PERNAMBUCO. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EXTEMPORÂNEAS.

Despesas incorridas em 2010 e 2011, relacionadas à contratação com o Estado de Pernambuco, foram consideradas necessárias, usuais e normais, conforme o artigo 299 do RIR/99. Aplicação do §5º do artigo 6º do

Decreto-Lei n. 1.598/77, que condiciona o lançamento de tributos à comprovação de postergação do pagamento do imposto ou à redução indevida do lucro real. No caso concreto, a fiscalização não demonstrou prejuízo ao erário pela postergação de pagamento, permitindo-se a dedutibilidade das despesas.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS E AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL. OLIMPÍADAS RIO 2016.

A aquisição de direitos que demonstram aderência ao art. 58 da Lei n. 4.506/64, sendo possível seu reconhecimento como ativo intangível.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2015

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) as mesmas razões de decidir adotadas para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), em razão de se tratar de tributação reflexa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015

ALEGAÇÃO DE CONDUTA CONTRADITÓRIA E MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A mera alegação de conduta contraditória ou modificação no critério jurídico no cálculo de proporcionalização da CSLL não é suficiente para justificar a nulidade do lançamento fiscal. É necessária a comprovação efetiva das alegações apresentadas.

ALEGAÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ERROS NOS CÁLCULOS DA AMORTIZAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS.

Incorreções relativas aos contratos foram sanadas pela DRJ, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72. No caso de um dos contratos, o vício temporal invocado não foi devidamente comprovado. Quanto à glosa de valores a maior, decorrente da aplicação do método linear, a fiscalização apurou corretamente a amortização devida no ano-calendário de 2015 e considerou a diferença em relação à amortização realizada pelo sujeito passivo. Assim, não houve erro no cálculo.

ATIVOS INTANGÍVEIS. RIO/2016. AMORTIZAÇÃO. GLOSA. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INCORREÇÃO. DIREITO DE DEFESA. GARANTIA PLENA. AUTUAÇÃO FISCAL. NULIDADE. DESCABIMENTO.

São nulos os atos e termos lavrados por autoridade incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, circunstâncias não caracterizadas nos autos. O mero erro de enquadramento legal não configura hipótese de nulidade da atuação fiscal.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, (I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, (II) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte quanto à glosa da amortização do ativo intangível associado à Rio/2016, vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton (Relatora) e Eduarda Lacerda Kanieski, que a acolhiam mas não a declararam, com fundamento no parágrafo 3º do art. 59 do Decreto 70.235/72, (III) por unanimidade de votos, em rejeitar as demais preliminares suscitadas pelo contribuinte, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (IV) por voto de qualidade, afastada a incidência de multa de ofício e de juros sobre a exigência alusiva à amortização de ativos intangíveis glosada pela Fiscalização com fundamento na inobservância do método de amortização linear, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa - que negava provimento mantinha a incidência da multa de ofício e de juros, Fredy José Gomes de Albuquerque e Eduarda Lacerda Kanieski, que davam provimento integral ao recurso quanto à infração autuada; (V) por unanimidade de votos, mantida a glosa da amortização de ativos representativos de direitos sobre folha de pagamentos – contrato firmado com o BERJ; (VI) por maioria de votos, com fundamento no parágrafo 5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, afastada a glosa da amortização de intangível associado às despesas e gastos indiretos incorridos em 2010 e 2011 ativados pelo contribuinte em razão dos direitos sobre a folha de pagamentos de servidores do Estado de Pernambuco, vencido o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, que rejeitava a aplicação do dispositivo legal ao caso concreto, ressaltando-se que em rodada de votação anterior foi considerada indevida a ativação das tais despesas e custos por maioria de votos (vencidas as Conselheiras Cristiane Pires McNaughton e Eduarda Lacerda Kanieski, que entendiam pertinente a ativação e decorrente amortização do intangível); e (VII), afastada a glosa da amortização do ativo intangível associado à Rio/2016 por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Fenelon Moscoso de Almeida, que mantinham a glosa. Designado para redigir o voto vencedor, no que foi vencida a Relatora, o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Eduarda Lacerda Kanieski (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para a exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSL”), relativos ao ano-calendário 2015, sob o argumento de que o Recorrente teria cometido as seguintes infrações à legislação tributária:

- (1) o excesso de amortização de ativos intangíveis em função da utilização do método de Resultado Esperado do Ativo (REA);
- (2) a indedutibilidade da amortização de custos indiretos relacionados a ativos intangíveis não passíveis de ativação; e
- (3) a amortização indevida de gastos com as Olimpíadas tratados como ativo intangível representativo de direitos relativos ao uso de marca.

Em virtude das infrações acima, a d. fiscalização lavrou Autos de Infração de IRPJ (fls. 471/478) com crédito tributário total de R\$ 108.906.731,28, incluindo imposto, multa de ofício de 75% e juros de mora (até 11/2020), e de CSLL (fls. 479/484) com crédito tributário total de R\$ 95.828.112,63, incluindo contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora (até 11/2020).

Conforme relata o acórdão *a quo*, o Termo de Verificação Fiscal (fls. 485/512), apresenta como principais razões para o lançamento:

- (i) iniciando pelos direitos sobre folhas de pagamento e outros ativos intangíveis (abordados no item 4.1.1 do TVF) contratados com o BERJ – Banco do Estado do Rio de Janeiro, a fiscalização afirma que o sujeito passivo, mesmo após devida intimação, não conseguiu comprovar o custo total de aquisição deste contrato que foi contabilizado no ativo intangível, no valor de R\$ 1.414.052.972,21, tendo apresentado documentação pertinente a um custo (atualizado pela TR) de R\$ 752.066.424,48. Informou que referido contrato originalmente havia sido celebrado entre o BERJ e o Governo do Estado do Rio de Janeiro (Estado do RJ) e versava sobre a prestação de serviço de processamento de folha de pagamento e outras avenças, sendo que, posteriormente (resposta do contribuinte de

04/11/2019), estes direitos foram cedidos pelo BERJ ao BRADESCO mediante celebração do “Instrumento Particular de Cessão de Direitos e Obrigações”, justamente pelo valor citado de R\$ 752.066.424,48 que corresponde ao valor que o BERJ pagou ao Estado do RJ pela exploração da sua folha de pagamento para o triênio de 2012/2014, conforme aponta os elementos de prova apresentados em 15/08/2018, e 07/08/2019. ;

(ii) especificamente em relação ao biênio 2015/2016, período que comporta o ano autuado, afirma a fiscalização que o valor do contrato do BERJ com o Estado do RJ foi aditado em R\$ 500 milhões (4º aditamento entregue em resposta de 15/10/2018) e, “portanto, com base nos elementos probatórios apresentados, que o custo de aquisição do ativo intangível ‘BERJ – Banco do Estado do Rio de Janeiro’ amortizável no biênio 2015-2016 é de R\$ 500.000.000,00”. Não aceitou a fiscalização o valor de R\$ 950.775.458,88 relativo ao saldo deste ativo (contrato com o Estado do RJ) em 31/12/2013, tal como informou o contribuinte em resposta de 17/09/2020, pelo fato de não ter apresentado “nenhum documento comprobatório que suporte o montante”;

(iii) em relação aos contratos firmados com o Governo do Estado de Pernambuco (Estado de PE) afirma a fiscalização que “a fiscalizada apresenta, em sua resposta de 24/09/18, um único contrato no valor de R\$ 700.000.000,00, com prazo de vigência de 05 anos, a contar da data da assinatura, dia 18/11/09”, cujo valor confere com a base de cálculo da amortização informada pelo impugnante em planilha entregue à fiscalização em 20/03/2019;

(iv) quanto ao contrato celebrado com a Universidade Federal de Goiás – GO (UFGO) informa a fiscalização que na citada planilha entregue em 20/03/2019 a base para cálculo da amortização foi de R\$ 1.296.101,00, enquanto que pelo contrato apresentado o custo de aquisição seria de R\$ 1.300.001,00;

(v) após essas constatações de fato sobre o custo de aquisição de alguns ativos intangíveis, a autoridade fiscal adentrou na análise do mérito “das despesas de amortização escrituradas e levadas ao resultado no ano-calendário 2015”. Inicia reportando-se à resposta do fiscalizado em 17/09/2020 em que discorre sobre os dois métodos de amortização aplicados aos contratos no ano de 2015, quais sejam, o de REA e o de Taxa de Amortização Linear (TAL), sendo o primeiro utilizado em novos contratos, onde a amortização segue o critério da curva de resultado esperado apurado através de estudo interno e, o segundo, utilizado quando da renovação de contratos já existentes;

(vi) instado pela fiscalização a se pronunciar sobre a dedutibilidade das despesas de amortização dos ativos intangíveis apropriadas no resultado de 2015 pelo método de REA, o sujeito passivo, em resposta ofertada em 29/09/2020, disse que “as despesas de amortização em questão foram consideradas integralmente dedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, por corresponderem a gastos intrinsecamente relacionados à atividade do Banco Bradesco e que contribuem com a geração de resultado em mais de um período

de apuração. A fundamentação legal encontra-se no artigo 41 da Lei nº 12.973/14 e artigos 324 e 325 do Decreto nº 3.000/99”;

(vii) a autoridade fiscal também citou as normas dos artigos 326 e 327 do RIR/99, “que regulam a quota de amortização e a taxa anual de amortização, respectivamente”. Afirmar que o art. 326 estabelece que “a quota de amortização dedutível é determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado”, e o art. 327 prescreve que “a taxa anual de amortização é fixada tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito, ou seja, amortização pelo método linear”. Além destas normas legais a fiscalização lembrou que a autoridade monetária (BACEN) no parágrafo 2º do art. 6º da Resolução nº 4.534/2016 (Resolução 4534), “determina que a amortização do ativo intangível com vida útil definida deve corresponder ao valor amortizável dividido pela vida útil do ativo, calculada de forma linear, a partir do momento em que o ativo está disponível para uso, no local e nas condições necessários para que possa ser utilizado da maneira pretendida pela administração da instituição”;

(viii) conclui então a fiscalização neste ponto que “tendo o contribuinte efetuado amortização do intangível por outro método, deveria ter efetuado os ajustes na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL com o objetivo de adequar a despesa tributariamente dedutível, pois não há previsão legal, nas normas tributárias, para considerar dedutíveis as amortizações apuradas com taxas definidas pela rentabilidade esperada”. Tendo constatado que o fiscalizado assim não procedeu “e considerou integralmente dedutíveis as despesas de amortização contabilizadas no ano-calendário 2015, apuramos o excesso de despesa em razão da taxa utilizada pelo contribuinte nos contratos elencados no 'Anexo II - Amortização Linear'”. Em relação aos valores constantes neste Anexo II (fls. 513/519) a autoridade fiscal explica que “refletem os dados informados pelo contribuinte, sendo a parte sombreada em cinza indicação da amostragem efetuada, onde os contratos foram apresentados e os dados confrontados. Ou seja, os dados em cinza refletem os dados constantes nos contratos apresentados e a retificação do método de amortização do intangível ref. 1980 informada pelo contribuinte no item 2 de sua resposta de 29/09/20. Os demais campos (sem sombreamento em cinza), trazem os dados da planilha de 20/03/20”;

(ix) tendo então constatado “que o procedimento utilizado pelo Banco Bradesco S.A se caracteriza pela utilização de taxa de amortização incompatível com as disposições legais previstas no art. 327 do RIR/99”, foi glosado e adicionado ao lucro líquido, nos termos do inciso I do art. 249 do RIR/99, o valor de R\$ 121.055.288,60 correspondente à amortização excedente, alertando a fiscalização “que, conforme demonstrado no Anexo III, não há que se falar em postergação de pagamento para a autuação em questão”;

(x) para fazer essa afirmação sobre a não aplicação da postergação de pagamento na infração lançada relativa a 2015, a autoridade fiscal relata a realização de diligência fiscal (TDPF nº 08.1.66.00-2020-00079) na qual especificamente

analisou as despesas de amortização dos ativos intangíveis para os anos de 2016 e 2017. No plano geral informa a fiscalização que o contribuinte afirmou “que as despesas de amortização contabilizadas não sofreram ajustes de adição e/ou exclusão quando da apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendário 2016 e 2017”. Lembra também “que a taxa anual de amortização é fixada em função do número de anos restantes da existência do direito. Logo, para apuração de possível postergação, antes se faz necessário verificar a existência do direito”, e ainda que “na verificação do direito, consideramos a data fim de cada contrato informada; pelo próprio contribuinte; na planilha encaminhada durante o procedimento fiscal”;

(xi) esclarece, em relação à exegese do parágrafo 4º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977 (DL 1598), que “os valores que, por competirem a outro período-base, forem adicionados ao lucro líquido do exercício para efeito de determinação do lucro real, serão excluídos do lucro líquido na determinação do período competente”. Pela lógica desta norma, “o valor deverá ser excluído do lucro líquido do(s) ano(s) posterior(es) em que a despesa deveria ter sido contabilizada e não foi, ou, ainda, que tenha sido contabilizada por um valor menor, ocasionando, desta forma, uma base de cálculo maior e, por consequência, recolhimento a maior de tributos e/ou contribuições”;

(xii) após a análise efetuada demonstrou, sobretudo no bloco I do Anexo III, que “a despesa de amortização contabilizada para contratos ainda vigentes após 31 de dezembro de 2015, não foi a menor, pelo contrário, foi contabilizado valor acima despesa anual linear”. Com isso conclui que “não houve apuração de base de cálculo a maior nos anos-calendário 2016 e 2017, e, conseqüentemente, não houve pagamentos espontâneos com relação aos contratos decorrentes desta autuação”. Sustenta sua conclusão inclusive no Parecer Normativo (PN) Cosit nº 2/1996 (PN 2/96), que orienta que “a redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha a ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento”;

(xiii) referindo-se especificamente ao ativo intangível referenciado com o número 1804 (REF 1804) correspondente ao Governo do Estado de Pernambuco (Estado de PE), cujo valor de contrato foi contabilizado em 2011 por R\$ 30.680.753,54 (a ser amortizado em 58 meses), a fiscalização, após regular intimação e resposta do fiscalizado, identificou que os gastos ativados (despesas de manutenção diversas, como aluguel de máquina xérox, aluguel de prédio, gastos com propaganda e publicidade, locação de veículos, faturas de cartão de crédito com despesas de alimentação, despesas de lanches, de transporte, de aquisição de passagens aéreas, etc), apesar de estarem relacionados ao contrato principal de prestação

de serviços de processamento de folha de pagamento de R\$ 700 milhões (REF 1625 e 1786), possuem natureza de custos indiretos dos serviços contratados prestados e, portanto, não podem fazer parte do custo do ativo intangível a ser amortizado, tal como indicado no Pronunciamento Técnico CPC-04 (CPC 04) de lavra do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que cita textualmente os custos administrativos e outros custos indiretos como exemplo de gastos não ativáveis como ativos intangíveis. Por esta razão a autoridade fiscal glosou a despesa de R\$ 7.808.251,78 de amortização em 2015 referente a este ativo REF 1804, alegando que tais gastos seriam de competência do ano de 2011 e não poderiam ser ativados para amortização, em respeito ao regime de competência consagrado no art. 177 da Lei das S/A, e assim não poderiam ter reduzido o lucro líquido de 2015. Argumenta, adicionalmente, "que ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro imputável a determinado exercício anterior. No entanto, tais valores não transitam pelo resultado, ou seja, não geram receitas ou despesas, estes são lançados diretamente contra conta de Patrimônio Líquido", e cita uma decisão do CARF no sentido de não aceitar os efeitos fiscais de um ajuste de exercício anterior realizado contra contas de resultado e não contra conta de patrimônio líquido;

(xiv) a fiscalização também questionou o tratamento tributário de ativo intangível conferido pelo fiscalizado aos valores despendidos a título de patrocínio no apoio direto a projetos esportivos para as Olimpíadas e Paralimpíadas de 2016 realizadas no Rio de Janeiro. Apontando a norma do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, combinada com o art. 1º da Resolução BACEN nº 3.642/2008 (Resolução 3642), conclui que "os dispêndios efetuados pelo Bradesco relativo aos jogos Olímpicos de 2016 são patrocínio e não aquisição de intangível, uma vez que não há a aquisição de bem incorpóreo destinado à manutenção do Banco Bradesco SA ou exercido com essa finalidade". No campo do direito tributário cita também a Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006 (Lei 11438) que disciplina a matéria, informando que o aproveitamento do incentivo pelas pessoas jurídicas se opera pela dedução dos valores gastos diretamente do imposto de renda devido (caput do art. 1º), não sendo permitida (parágrafo 2º do art. 1º) a dedução destas despesas na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL (BC CSLL);

(xv) segue a sua argumentação fazendo menção ao conceito de despesa operacional de que trata os artigos 299 e 300 do RIR/99, destacando que "para ser dedutível como despesa operacional, o gasto efetuado deve ser comprovadamente necessário e estar diretamente voltado para os objetivos da pessoa jurídica, isto é, deve ser necessário à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, e deve ainda ser normal ou usual no tipo de atividade da empresa; caso contrário, constitui mera liberalidade". Invocando ainda os Pareceres Normativos (PN) nºs 582/1971 e 32/1981, que submetem a despesa ao crivo do conceito de essencialidade "para a realização

das atividades da empresa", a autoridade fiscal conclui que "as despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade, que é o caso em questão, os dispêndios efetuados a título de patrocínio". Nesta mesma linha de raciocínio também cita a regra de dedutibilidade da despesa de amortização presente no inciso III do art. 13 da Lei nº 9.249/1995 (Lei 9249), a qual exige que os gastos ativados sejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Assevera a fiscalização que "patrocínio a projetos esportivos não se relaciona diretamente com a atividade de um banco e sua fonte produtora de receitas, tendo apenas finalidade promocional e institucional de publicidade, conforme inciso I do art. 3º da Lei nº 11.438/06", e que "a fiscalizada errou ao incluir, no subgrupo ativo intangível, despesas não classificáveis como tal, já que tinham natureza de dispêndios de patrocínio...Por consequência, esses ativos passaram a sofrer amortizações que foram, indevidamente, consideradas dedutíveis pelo contribuinte";

(xvi) não tendo pois o sujeito passivo obedecido a legislação de regência para a fruição dos incentivos fiscais e benefícios para fomentar as atividades de caráter desportivo de que trata a Lei 11438, foi glosada a despesa de amortização do intangível deduzida em 2015 no valor de R\$ 166.304.373,84;

(xvii) por fim informa a fiscalização que considerou a alíquota de CSLL de 15% para os fatos geradores ocorridos até 31/08/2015 e de 20% para os fatos geradores ocorridos entre 01/09/2015 a 31/12/2015, cuja metodologia de cálculo foi exposta na IN RFB nº 1.591/2015 (IN 1591), e também que levou em consideração os ajustes no lucro real e na BC CSLL efetuados anteriormente no ano calendário de 2015 fruto de AI anteriores de IRPJ e CSLL controlados no processo nº 16327.720937/2019-71.

Cientificado do Auto de Infração, o Recorrente apresentou Impugnação (fls. 540/603), sob os fundamentos resumidos a seguir:

– Preliminarmente, a nulidade do auto de infração de CSL, no limite da diferença a maior apurada no confronto entre os percentuais de proporcionalização calculado pelas autoridades fiscais nos autos do presente processo e no Processo Administrativo n. 16327.720937/2019-71, tendo em vista o procedimento adotado pela d. Fiscalização ir de encontro ao princípio da vedação da atuação contraditória ("venire contra factum proprium non potest") e acarretar a modificação do critério jurídico, nos termos previstos pelo art. 146 do CTN.

– Subsidiariamente, caso as autoridades fiscais entendam que tal ponto não acarreta a nulidade dos autos, pleiteia-se o recálculo da exigência fiscal de CSL, considerando o percentual de proporcionalização de 31,37% apurado no Processo Administrativo n. 16327.720937/2019-71, para o período de setembro a dezembro de 2015, de forma a exonerar a parcela da exigência fiscal correspondente ao excesso (R\$ 10.946.870,78).

Quanto à amortização de ativos intangíveis em geral

– Preliminarmente, a nulidade dos autos de infração por erro na quantificação da matéria tributável, decorrente de equívocos cometidos na determinação das taxas lineares de amortização, tidas pela d. Fiscalização como corretas, relativas aos ativos intangíveis agrupados como “folha de pagamento” e “outros ativos intangíveis” (Tópico 4.1.1 do TVF);

– No mérito, a possibilidade de amortização dos ativos intangíveis por taxas não lineares, tendo em vista tal mecanismo ser expressamente autorizado pela legislação tributária, nos termos do art. 41 da Lei n. 12973 c/c art. 70 da Instrução Normativa RFB n. 1515, vigente à época dos fatos, e estar alinhado com as normas contábeis previstas no Pronunciamento Contábil CPC n. 04.

Quanto à amortização dos ativos intangíveis correspondentes a direitos sobre folha de pagamentos dos servidores do Estado de Pernambuco

– A possibilidade de amortização dos dispêndios incorridos na criação de estrutura física e profissional apta a viabilizar o processamento da referida folha de pagamentos, tendo em vista se tratar de custos diretamente atribuíveis à preparação do ativo intangível, nos termos do Pronunciamento Contábil CPC n. 04; – Ademais, ainda que se admita que o Impugnante reconheceu as despesas em período indevido, a mera postergação do reconhecimento de despesas, com a consequente inobservância do regime de competência, não pode ser óbice para a dedutibilidade de despesas diretamente vinculadas ao custo de aquisição do ativo intangível, quando não resultar a postergação do recolhimento de tributos; ou (ii) a redução indevida do lucro real ou do lucro líquido;

– Ainda em caráter subsidiário, caso não se entenda que tais despesas consistem em despesas diretamente atribuíveis ao ativo intangível, estando, portanto, sujeitas à amortização, pleiteia-se seu reconhecimento como despesas passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSL, nos termos do art. 299 do RIR/99, tendo em vista configurarem despesas necessárias, usuais e normais às suas atividades econômicas.

Quanto à amortização de ativo intangível correspondente ao direito de uso da marca do Rio 2016

– Preliminarmente, a nulidade por erro de enquadramento legal, decorrente do incorreto enquadramento do regime fiscal de amortização do ativo intangível relativo às Olimpíadas como hipótese de patrocínio prevista na Lei n. 11438 (Tópico 4.1.2 do TVF);

– No mérito, a possibilidade de amortização de ativo intangível relacionado ao direito de uso da marca do Rio 2016, a uma, porque se trata de bem imaterial, efetivamente adquirido e por prazo determinado e, a duas, porque os valores pagos no âmbito dos contratos correspondentes não decorreram de mera liberalidade do Impugnante, mas consistiram em dispêndios intrinsecamente relacionados às atividades bancárias, direcionados a promover o banco, sua

marca e seus serviços, fomentando novos negócios, incrementando seu faturamento e sua presença no mercado nacional;

– Subsidiariamente, caso se reconheça que tais gastos não são decorrentes da aquisição de ativo intangível, constituindo despesas, é indiscutível sua dedutibilidade, dado tratar-se de dispêndios necessários à consecução das atividades do banco, além de se tratar de despesas com propaganda, passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSL, nos termos dos art. 299 e 366 do RIR/99;

– Por fim, ainda que não se considere que tais gastos são necessários à consecução das atividades do banco, pleiteia-se, ainda assim, sua dedutibilidade de base de cálculo da CSL, haja vista não haver normas que condicionam tal procedimento à observância dos critérios de necessidade, normalidade e usualidade, tendo em vista que o escopo do art. 299 do RIR/99 é limitado ao IRPJ.”

Às fls. 892/950 foi proferido o r. acórdão n. 108-018.463 que julgou a Impugnação procedente em parte o crédito tributário lançado conforme demonstrado no quadro abaixo:

FATO GERADOR: 31/12/2015	LANÇADO	MANTIDO	EXONERADO
IRPJ (principal)	51.344.458,67	49.922.971,36	1.421.487,31
IRPJ (multa de ofício)	38.508.344,00	37.442.228,52	1.066.115,48
CSLL (principal)	45.178.498,25	45.139.991,50	38.506,75
CSLL (multa de ofício)	33.883.873,68	33.854.993,62	28.880,06

O r. acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2015 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não pode ser considerado nulo o Auto de Infração lançado por autoridade competente em que não foi verificado o cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

LUCRO REAL. DESPESA DE AMORTIZAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. AMORTIZAÇÃO LINEAR.

A teor dos artigos 326 e 327 do RIR/99, 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 intangível. A legislação de regência consagra o método linear como o aplicável na amortização dos bens e direitos do ativo intangível.

LUCRO REAL. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. CAUSA PARA O LANÇAMENTO.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto,

atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

PREJUÍZO FISCAL. RECONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO.

Encontra-se em harmonia com a legislação o lançamento tributário que não aproveitou o prejuízo fiscal apurado em ECF referente ao mesmo ano calendário da autuação, ainda que o processo administrativo fiscal que reconstituiu o prejuízo fiscal esteja pendente de decisão definitiva na jurisdição administrativa.

LUCRO REAL. PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE. VEDAÇÃO.

A vedação à dedutibilidade de despesas de patrocínio para fins de determinação do lucro real, contida no art. 1º, § 2º, da Lei 11.438/06, somente alcança aos projetos desportivos nela amparados. Deve ser afastada esta motivação quando for utilizada para a glosa de despesas de patrocínio a eventos esportivos não enquadrados na citada lei.

LUCRO REAL. PATROCÍNIO. DESPESA. DEDUTIBILIDADE.

Somente podem ser deduzidas as despesas de patrocínio para fins de determinação do lucro real se atendidas todas as condições previstas nas normas tributárias especiais que regulam a matéria (art. 54 da Lei nº 4.506/1964 e art. 54 da Lei nº 7.450/1985, reproduzidas no art. 366 do RIR/99). Ausente qualquer uma delas não é possível a dedução da despesa de patrocínio para fins fiscais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2015 TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento de CSLL tido como reflexo as mesmas razões de decidir do lançamento matriz, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos ou elementos novos a ensejar conclusões diversas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2015 JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. BASE LEGAL.

CABIMENTO.

A multa de ofício proporcional integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

INTIMAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO. REGRAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE DIRIGI-LA AO ADVOGADO.

No processo administrativo fiscal é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Em razão do valor exonerado, o acórdão foi encaminhado para o reexame de ofício deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532/1997, do § 3º do art. 70 do Decreto nº 7.574/2011, incluído pelo Decreto nº 8.853/2016, e do art. 1º e seu § 2º da Portaria MF nº 63/2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.”

Às fls. 965/1.055, o Recorrente apresenta seu Recurso Voluntário, no qual aduz:

- (i) Preliminarmente, a nulidade por erros na quantificação da CSLL em razão da modificação do critério jurídico adotado pela Fiscalização no âmbito do Processo Administrativo 16327.720937/2019-71 para fins de cálculo da proporcionalização da CSLL, sob pena de desrespeito ao princípio da vedação da atuação contraditória (“venire contra factum proprium non potest”) e de modificação do critério jurídico, nos termos previstos pelo art. 146 do CTN;
- (ii) Ainda em caráter preliminar, divergências na apuração da amortização dos intangíveis em relação ao cálculo da autoridade fiscal, dentre outras razões, do fato de a fiscalização ter considerado como data de início da amortização de intangível a celebração (assinatura) do contrato, em vez da data de início da efetiva prestação de serviços. Em relação aos casos em que a taxa de amortização utilizada foi inferior à taxa de amortização linear, insurge-se ante o fato de que a fiscalização não realizou ajustes, reconhecendo tributo pago em excesso.
- (iii) No mérito, que o método utilizado para amortização relativa à aquisição dos ativos intangíveis baseada no método de rentabilidade esperada foi correto e atende o disposto na legislação vigente à época;
- (iv) Que o art. 41 da Lei n. 12973, de 13.5.2014, autoriza, de forma clara e objetiva, a dedução fiscal das quotas de amortização contábil dos bens do intangível.
- (v) Que a menção ao inciso III do art. 13 da Lei n. 9249 tem como objetivo esclarecer que a dedutibilidade alcança apenas os bens ou direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.
- (vi) Que uma vez atendido o disposto no inciso III do art. 13 da Lei n. 9249 e inexistindo qualquer discussão quanto à validade do critério contábil adotado pelo Recorrente, a amortização dos bens do intangível é dedutível tal como registrada na contabilidade, não havendo que se cogitar de aplicação de regra que imponha a amortização linear.

- (vii) Que a pretensão de atribuição de efeitos normativos à exposição de motivos da medida provisória que resultou na edição da Lei n. 12973 de ser refutada de modo que o comando “observadas as demais disposições da legislação tributária sobre a matéria” não pode ser utilizado como fundamento para a glosa fiscal.
- (viii) Que a Lei n. 12.973 possui como ponto de partida o lucro líquido tal como apurado segundo o padrão IRFS adotado na contabilidade, tendo determinado ajustes quando entendeu necessária a sua neutralização para fins fiscais.
- (ix) Que no caso da amortização dos bens do ativo intangível, a Lei n. 12.973 admitiu expressamente a sua dedutibilidade, com a ressalva da aplicação do art. 13 da Lei n. 9.249, sem determinar a realização de qualquer ajuste, via adição ou exclusão, o que significaria dizer que não se pretendeu estabelecer neutralidade dos critérios contábeis de amortização para fins fiscais.
- (x) Que as regras contábeis determinam que o ativo intangível deve ser amortizado de acordo com o Pronunciamento CPC n. 04. Dessa forma, o valor amortizável do ativo intangível com vida útil definida, como é o caso em questão, deve ser apropriado ao resultado de forma sistemática ao longo da vida útil, e o método de amortização deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros esperados (item 97).
- (xi) Que na ausência de norma específica do BACEN quanto ao critério de amortização de ativos intangíveis adquiridos por instituição financeira somado com o fato de haver norma expressa do próprio BACEN prevendo a elaboração anual de demonstrações contábeis em conformidade com os pronunciamentos emitidos pelo CPC, aplicam-se as normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”), é dizer, aplica-se, “in casu”, o CPC 04, adotado pelo Recorrente, o qual dispõe, em seu item 97, que o método de amortização deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros esperados (item 97).
- (xii) Que a interpretação da Carta-Circular BACEN n. 3357, defendida pelas autoridades julgadoras, no sentido de que tal normativo consagraria o método linear como único critério aplicável para amortização de ativo intangível, não encontra amparo na própria literalidade do referido normativo

- (xiii) Que as demonstrações financeiras da Recorrente são auditadas por empresa de auditoria independente e nunca foram ressalvadas em relação ao procedimento adotado para amortização de seus ativos intangíveis.
- (xiv) Que a existência do Projeto de Lei n. 2337/2021 que visa promover diversas alterações na legislação do IRPJ e da CSL (“Reforma Tributária”), entre elas, limitar a amortização de ativos intangíveis somente com base no critério linear mostra que a limitação ainda não se impunha à Recorrente.
- (xv) Que o art. 58 da Lei n. 4506 não contém qualquer menção ao “método linear” como único critério para o cálculo da taxa de amortização dos ativos intangíveis. Embora a prática tenha prevalecido como o principal método utilizado pelos contribuintes, nada consta expressamente em relação ao método linear. Embora válido, o método linear não é o único admitido pela lei.
- (xvi) Que despeito de a taxa de amortização não ter sido linear, os custos relativos ao direito em questão foram inteiramente amortizados dentro do prazo de vigência do contrato, em estrito cumprimento ao previsto no art. 58 da Lei n. 4506. Tal informação é claramente verificada a partir dos demonstrativos das curvas de amortização que foram apresentados aos autos no curso da fiscalização.
- (xvii) Quando o legislador quis fixar um limite mensal para definição da taxa de amortização ele o fez expressamente. Nesse sentido, cite-se o art. 7º, inciso III, da Lei n. 9532, de 10.12.1997, que tratava da amortização contábil de ágio baseado na expectativa de rentabilidade futura da participação societária adquirida. Segundo esse dispositivo, o valor do ágio poderia ser amortizado “(...) à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração”.
- (xviii) Subsidiariamente, caso se entenda que o Recorrente deveria ter observado a taxa linear de amortização de ativos intangíveis, deve ser afastada a imposição de multa e juros de mora, nos termos do art. 100, inciso III, do CTN, tendo em vista que o art. 70 da Instrução Normativa RFB n. 1515 expressamente admitia a dedução da amortização “registrada com observância das normas contábeis”.
- (xix) Quanto aos ativos representativos de direitos sobre “folha de pagamento” – contrato firmado com o BERJ, esclarece que a base considerada para amortização do referido ativo intangível no ano-calendário 2015, partiu do valor de R\$ 673.943.526,60 e não de R\$ 950.775.548,88, conforme quadro constante na Resposta à Intimação, de 17.9.2020. A referida base decorre do saldo contábil líquido das amortizações efetuadas em períodos

anteriores, com base no método da rentabilidade esperada, estando suportada pelos documentos anexos.

- (xx) Quanto a amortização dos ativos intangíveis correspondentes a direitos sobre folhas de pagamento - Estado de Pernambuco, afirma que à luz da contabilidade, os valores em discussão podem ser enquadrados como “custos diretamente atribuíveis à aquisição do ativo intangível”. Cita o Pronunciamento Técnico CPC n. 04 (item 27).
- (xxi) Que os gastos que compõem o valor de R\$ 30.680.753,54 dizem respeito a custos diretos do ativo intangível em questão, porquanto intimamente relacionados à implantação de estrutura apta a viabilizar e operacionalizar os direitos de folha de pagamento que foram adquiridos.
- (xxii) Que a complexidade dos serviços supradescritos, somada ao alto número de beneficiários (totalidade dos servidores ativos e inativos, e pensionistas das administrações direta e indireta do Poder Executivo do Estado de Pernambuco) exigia a adequação da capacidade operacional do Recorrente de forma a torná-la compatível com as novas obrigações assumidas.
- (xxiii) Quanto ao ponto da postergação do reconhecimento dos custos diretamente atribuíveis à preparação do ativo, afirma que não merece prevalecer o entendimento das d. autoridades fiscais no sentido de que tais encargos, por terem sido incorridos nos anos-calendário 2010 e 2011, não poderiam ser deduzidos do lucro líquido apurado no ano-calendário 2015.
- (xxiv) Que o termo inicial para amortização dos encargos pautou-se na data em que os benefícios econômicos deles decorrentes começaram a ser percebidos, i.e., do início das operações, e não na data de assinatura de seu contrato de aquisição, conforme adotado pela d. autoridade fiscal.
- (xxv) Que, ainda que se admita que o Recorrente reconheceu as despesas em período indevido, a mera postergação do reconhecimento de despesas, com a consequente inobservância do regime de competência, não pode ser óbice para a dedutibilidade de despesas diretamente vinculadas ao custo de aquisição do ativo intangível.
- (xxvi) Subsidiariamente, caso não se entenda que tais despesas consistem em despesas diretamente atribuíveis ao ativo intangível, estando, portanto, sujeitas à amortização, o Recorrente pleiteia pelo seu reconhecimento como despesas passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSL, nos termos do art. 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos. Isso porque, por estarem vinculadas à consecução da atividade operacional do Recorrente, tais despesas configuram típicas despesas necessárias, usuais e normais, nos termos previstos no referido dispositivo.

- (xxvii) Quanto as despesas incorridas para aquisição do direito de uso de marca do Rio 2016, alega que o art. 1º, parágrafo 2º, da Lei n. 11438 (“Lei de Incentivo ao Esporte”) o não alcança o apoio financeiro aos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos Rio 2016. O escopo da referida norma limita-se aos projetos desportivos e paradesportivos que atendam à finalidade de desporto educacional, ou desporto de participação, ou desporto de rendimento.
- (xxviii) Que o art. 5º, parágrafo 2º, do Decreto n. 6180, de 3.8.2007, que regulamenta o art. 2º, parágrafo 2º, da Lei n. 11438, foi expresso em vedar a utilização de recursos vinculados ao programa da referida lei para o pagamento de remuneração de atletas profissionais, em qualquer modalidade esportiva, bem como para a manutenção e organização de competições profissionais, o que é justamente o caso dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos Rio 2016.
- (xxix) Que a impossibilidade de aplicação da Lei n. 11438 ao patrocínio de eventos desportivos profissionais já foi expressamente reconhecida pela 2ª Turma, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, quando do acórdão n. 2402-007.474, de 11.7.2019, em caso envolvendo a glosa de despesas incorridas no patrocínio de equipe automobilística.
- (xxx) Que os gastos incorridos com a promoção do aludido evento olímpico não foram objeto de prévia aprovação pelo Ministério do Esporte, como requerem os art. 1º e seguintes da Lei n. 11438, mediante a submissão de projeto a Comissão Técnica vinculada ao referido Ministério.
- (xxxi) Que a fiscalização não sustenta que o Recorrente teria submetido projeto desportivo à aludida Comissão Técnica. Nem poderia tê-lo feito, uma vez que, como dito, a contratação firmada pelo Recorrente não estava subsumida à Lei n. 11438. Prova disso é que os gastos incorridos pelo Recorrente com os jogos olímpicos e paraolímpicos não foram incluídos no relatório de arrecadação relativo ao ano-calendário 2012 publicado pelo próprio Ministério do Esporte.
- (xxxii) Que a indicação inadequada do fundamento legal que embasa o auto de infração, tem como resultado direto o vício de motivação do trabalho fiscal, restando, assim, prejudicados o contraditório e a ampla defesa, resguardados pela Constituição e pela Lei n. 9784, que rege o processo administrativo em geral, sendo, pois, nulo o lançamento fiscal, em ofensa a tais normativos, bem como ao art. 142 do CTN.
- (xxxiii) Que o CARF já encampou o entendimento de que o erro no enquadramento legal é causa para nulidade do lançamento por vício material, como foi

decidido pela 2ª Turma, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, por exemplo, no acórdão n. 2402-007.474, de 11.7.2019.

- (xxxiv) Sendo assim, tendo havido erro no enquadramento legal, o Recorrente invoca os mesmos fundamentos jurídicos acima apresentados, a fim de que seja reconhecida a nulidade do lançamento ora combatido.
- (xxxv) Mesmo reconhecendo a inaplicabilidade da Lei n. 11438 ao caso em questão, as autoridades julgadoras, inovando no feito, entenderam que a linha acessória da argumentação afastaria a preliminar de nulidade e justificaria a manutenção do auto de infração.
- (xxxvi) Se por um lado, o trabalho fiscal sustentou a impossibilidade de amortização dos gastos incorridos pelo Recorrente para aquisição de direitos intangíveis no contexto dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos Rio 2016, em virtude de tais dispêndios serem qualificados como patrocínio, nos termos previstos na Lei n. 11438, e, portanto, configurarem mera liberalidade, lei que a Recorrente entende inaplicável ao presente caso, por outro, as autoridades julgadoras, mesmo afastando a aplicação de tal normativo, sustentaram a impossibilidade de dedução de tais dispêndios, com base na falta de observância dos requisitos previstos no art. 366 do RIR/99, que trata de despesas com propaganda. Portanto, haveria nulidade do lançamento por erro de enquadramento legal bem como do Acórdão da DRJ por alteração do critério jurídico adotado pela Fiscalização.
- (xxxvii) Além disso, no mérito, o Recorrente afirma que adquiriu uma série de direitos classificáveis no ativo intangível, porque se trata de bens imateriais, efetivamente adquiridos e por prazo determinado, de modo que foi adequado seu procedimento, quer do ponto de vista contábil, quer fiscal, de amortizar, inclusive para efeito de apuração do IRPJ e da CSL, os gastos relacionados ao referido contrato. É assim correta a classificação dos bens no intangível seja do ponto de vista contábil, seja do ponto de vista fiscal, sendo a amortização mera decorrência de tais fatos.
- (xxxviii) Ainda que se considere que tais gastos não observam os requisitos previstos no art. 366, o que se admite para fins meramente argumentativos, pleiteia-se, ainda assim, sua dedutibilidade na base de cálculo da CSL, haja vista não haver normas que condicionam tal procedimento à observância dos critérios previstos no art. 366 do RIR/99 cujo escopo é limitado ao IRPJ. ainda que se considere que tais gastos não observam os requisitos previstos no art. 366, o que se admite para fins meramente argumentativos, pleiteia-se, ainda assim, sua dedutibilidade na base de cálculo da CSL, haja vista não

haver normas que condicionam tal procedimento à observância dos critérios previstos no art. 366 do RIR/99 cujo escopo é limitado ao IRPJ.

Às fls. 1.069/1.141, a Fazenda Nacional apresenta suas contrarrazões, alegando em síntese:

- (i) Quanto a primeira preliminar levantada pela Recorrente, que a divergência de percentuais não decorre necessariamente de adoção de critérios jurídicos diversos, podendo resultar da utilização de inputs diversos nos cálculos. Caso a recorrente tenha efetuado ajustes nos resultados do ano-calendário de 2015, as bases de cálculo da apuração serão distintas, o que pode resultar em proporções diversas sem que haja mudança nos critérios de apuração;
- (ii) Em relação a segunda matéria de preliminar, afirma que no caso de erro de cálculo basta a revisão do lançamento pela autoridade julgadora, como foi realizada pela DRJ, para correção do auto, se afigurando desnecessário e ilegal o cancelamento de todo o lançamento tributário, cabendo excluir apenas os valores indevidamente exigidos.
- (iii) No que diz respeito a alegação de erro de cálculo ocasionados pela alteração do critério de contabilização adotada, aduz que a pretensão da Recorrente não apenas carece de amparo legal, como viola o regime jurídico estabelecido para a restituição e compensação de tributos pagos em excesso.
- (iv) No mérito, aduz ausência de amparo legal para a pretensão de amortizar ativo intangível por taxas não lineares.
- (v) Que o art. 41 da Lei n.º 12.973/14 não objetivou regular o tratamento da amortização dos ativos intangíveis. Limitou-se a estabelecer para a classe de ativos ATIVO NÃO CIRCULANTE INTANGÍVEL o direito à dedução das parcelas amortizadas, i.e., integrou a legislação contábil à tributária.
- (vi) Que as regras de dedutibilidade veiculadas no art. 58 da Lei n.º 4.506/64 permaneceram vigentes e, não por outra razão, mantiveram-se as previsões dos artigos 326 e 327 do RIR/99. Que da leitura dos referidos dispositivos, depreende-se que Lei adotou do método da taxa de amortização linear ao estabelecer que a quota de amortização dedutível é obtida por operação aritmética que divide a taxa anual de amortização pelo valor original do capital, sendo a taxa anual de amortização determinada pelo prazo pelo qual se espera que perdure o direito. O resultado da divisão é uma taxa linear.
- (vii) Que, ao contrário do que afirma o Recorrente em sede recursal, reconhecer a aplicabilidade do art. 58 da Lei n.º 4.506/64 em conjunto com o art. 41 da

Lei nº. 12.973/14 não deriva da “atribuição de efeitos normativos” à Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 627/2013 (que originou a Lei nº 12.973/14). A um, porque não é necessário comando no sentido de que sejam “observadas as demais disposições da legislação tributária sobre a matéria”, pois se trata de consectário inexorável da interpretação sistemática sem a qual nenhum ordenamento jurídico se sustentaria. A dois, porque a revogação de lei anterior exige que a lei posterior seja (i) expressa nesse sentido ou (ii) com ela incompatível ou (iii) regule inteiramente a matéria, consoante prescreve o art. 2º, §1º da LICC. Nenhuma das situações enumeradas se caracteriza na situação sob exame.

- (viii) Que a Lei nº 12.973/14 promoveu diversas alterações na Lei nº 4.506/64. Modificou o art. 57, §1º, enunciado que veicula o critério de dedutibilidade de depreciações e amortizações e, não bastasse, em diversos pontos, alterou o próprio art. 58 da Lei nº 12.973/14, cujo objeto é a amortização de intangíveis ora em debate.
- (ix) Que na função de autoridade responsável pela adaptação aos novos critérios contábeis, o BACEN definiu que deveria ser mantida a amortização linear para os ativos aqui discutidos. Dessarte, nenhuma alegação baseada na necessidade de contextualização, adequação ou atualização das normas tributárias ante os novos padrões contábeis deve ser aceita por absoluta falta de respaldo na realidade fático-jurídica. O fato é que as normas contábeis atuais exigem o uso da amortização linear.
- (x) Que não havia lacuna na regulamentação do BACEN que demandasse colmatação por regra da CVM, não havendo, portanto, que se falar em “ausência de norma específica do BACEN quanto ao critério de amortização de ativos intangíveis adquiridos por instituição financeira” e o regramento setorial em vigor era incompatível com aquele da CVM cuja aplicação se pleiteia.
- (xi) Forçoso reconhecer a inaplicabilidade das normas aprovadas pela CVM ao caso em exame, não só porque importaria usurpação de competência, mas também porque o tema já tinha tratamento na legislação específica.
- (xii) Quanto à Resolução n. 3786, de 24.9.2009 basta sua simples leitura para constatar que seu objeto é a elaboração e divulgação de “demonstrações contábeis consolidadas”, inexistindo, portanto, referibilidade com a matéria ora em discussão.
- (xiii) Quanto a questão da amortização dos ativos intangíveis correspondentes a direitos sobre folha de pagamento – Estado de Pernambuco, aduz que a Lei admite que se classifique como ativo intangível tão somente o valor aplicado

na aquisição do direito, no caso, o contrato aperfeiçoado junto ao Estado de Pernambuco. Não há abertura interpretativa para aceitar que custos acessórios, como os custos “relacionados à implantação de estrutura apta a viabilizar e operacionalizar os direitos de folha de pagamento que foram adquiridos” sejam classificados como ativos intangíveis. Tais dispêndios, como bem observou a fiscalização, correspondem a despesas operacionais para a prestação dos serviços contratados.

- (xiv) Quanto ao ponto da postergação do reconhecimento dos custos diretamente atribuíveis à preparação do ativo, aduz ter razão a Delegacia Regional de Julgamento.
- (xv) Quanto as despesas incorridas no Patrocínio das Olimpíadas Rio 2016, aduz que não merece prosperar a arguição de nulidade, pois (i) é correto o enquadramento legal dos pagamentos como patrocínio desportivo nos termos da Lei n.º 11.438/06, conforme asseverou o TVF e (ii) a atuação se funda em dois fundamentos dotados de autonomia bastante para separadamente amparar-lhe. Inicia-se pelo segundo ponto, cujo debate requer que se estabeleça qual a interpretação mais adequada ao TVF.
- (xvi) No que diz respeito ao mérito deste ponto, alega que, primeiramente, é preciso afastar a premissa dos argumentos recursais de que os Jogos Olímpicos constituem eventos desportivos profissionais. Não é o caso. Os atletas não auferem remuneração por atuarem nos Jogos Olímpicos o COI não possui nenhuma obrigação de retribuir seu trabalho e, portanto, os Jogos Olímpicos não se constituem em evento profissional de esporte.
- (xvii) Que o Recorrente confunde esporte de alto rendimento com esporte profissional. Nas Olimpíadas, estão presentes os atletas de mais alto nível, trata-se de evento de alto rendimento, no entanto, neste evento, uma vez que os atletas não são remunerados pelo COI ou por qualquer entidade ligada ao COI pela sua atuação, não pode ser classificado como evento desportivo profissional. Falta característica essencial: a remuneração.
- (xviii) Que resta clara a subsunção do contrato firmado entre BRADESCO e COI à previsão do art. 2º da Lei n.º 11.438/06, i.e., caracteriza-se contrato de patrocínio.
- (xix) Que a decisão do CARF invocada pelo Recorrente não lhe auxilia, pois exclui a incidência da norma por se tratar de patrocínio à atividade atlética profissional, o que, como já dito, não ocorre no evento olímpico. Assim, os fundamentos não se aplicam ao caso em apreço. Pela mesma razão, não se podem adotar os fundamentos da Solução de Consulta COSIT 203/2014, eis que também tratou de patrocínio de atividade esportiva profissional.

- (xx) Que, diante de expressas e específicas previsões legais instituindo a isenção para os valores recebidos a título de patrocínio para o COI, empresas a ele vinculadas e RIO 2016, não resta dúvida de que os pagamentos se dirigiram à entidade que não apenas não é constituída sob a forma de empresa, como também não é contribuinte do imposto de renda. Não se atende, portanto, à exigência legal erigida para dedução nos termos do art. 54, IV, da Lei 4506/76.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

1 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

O art. 34 do Decreto n. 70.235/72 prevê que a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: “exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.”.

A Portaria MF n. 63/17 vigente, à época do proferimento da decisão recorrida, dispunha que o Presidente de Turma de Julgamento da DRJ deveria recorrer de ofício sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais). Por isso, à época houve determinação para o recurso de ofício.

Contudo, a Portaria MF n. 02/23 revogou a portaria anterior elevando o piso de recurso para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Segundo a Súmula 103 deste CARF:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Assim, tendo-se em vista que o valor exonerado pela DRJ não alcança o montante previsto na portaria ministerial atualmente vigente, deixo de reconhecer do Recurso de Ofício.

Por fim, destaco que, conquanto o acórdão a quo tenha fundamento a sua remessa necessária no art. 1º e seu § 2º da Portaria MF nº 63/2017, este não deve prevalecer uma vez que não houve, em momento algum, exclusão de sujeito passivo da lide.

2 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ao compulsar os autos, verifico que a Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em 05/10/2021 e protocolou seu Recurso Voluntário em 03/11/2021, portanto, o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

3 PRELIMINARES.

3.1 ALEGAÇÃO DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELA FISCALIZAÇÃO NO ÂMBITO DO P.A. 16327.720937/2019-71 PARA FINS DE CÁLCULO DA PROPORCIONALIZAÇÃO DA CSLL.

Por conta da modificação da alíquota de CSL aplicável às instituições financeiras de 15% para 20%, a partir de agosto de 2015, introduzida pela Lei n. 13.169, de 6.10.2015, a quantificação da exigência fiscal foi resultado da proporcionalização de receitas auferidas até aquele período, em relação ao percebido nos meses de setembro a dezembro de 2015, conforme determina a Instrução Normativa RFB n. 1.591, de 5.11.2015.

A Recorrente alega, no entanto, que no presente processo não foi observada a proporção determinada pelas autoridades fiscais no âmbito do processo administrativo n. 16327.720937/2019-71, que tem como objeto a cobrança de CSL no mesmo ano-calendário.

Isso porque, naquela ocasião, a d. Fiscalização apurou um percentual de 31,37% referente à proporção da receita bruta correspondente ao período de setembro a dezembro de 2015, i.e., ao período sujeito à alíquota majorada de CSLL de 20%, enquanto no presente processo, a Fiscalização aplicou uma proporção de 36,97%.

A Recorrente, assim, afirma que as autoridades fiscais deveriam ter partido da proporção alcançada no âmbito do Processo Administrativo n. 16327.720937/2019-71, para fins de determinação da exigência fiscal ora analisada, sob pena de desrespeito ao princípio da vedação da atuação contraditória (“venire contra factum proprium non potest”) e por vedação de mudança de critério jurídico.

O princípio “venire contra factum próprio” tem como fundamento a segurança jurídica e a necessidade de relação de boa-fé objetiva entre administração pública e contribuinte e que fruste expectativas futuras. Luiz Flávio Neto bem pontua os elementos da aplicação de tal princípio:

- (i) o factum proprium, consubstanciado na conduta de uma das partes (“A”), dotada de algumas especificidades; (ii) a legítima expectativa da outra parte (“B”),

cuja confiança seja protegida pelo Direito; (iii) o comportamento contraditório daquela primeira (“A”); (iv) capaz de gerar um dano a esta segunda (“B”).¹

No caso concreto, a autoridade fiscal justifica sua o método de proporcionalização às fls. 509/510, sendo certo que a Recorrente não aponta qualquer antinomia entre o método aplicado pela fiscalização e a legislação. Em meu entendimento, se o sujeito passivo não logra êxito em demonstrar eventual ilegalidade, não há que se falar quebra de “legítima expectativa”, porque há de sempre se esperar que o Poder Público haja dentro da legalidade.

Passemos, agora, ao exame do argumento de mudança de critério jurídico, previsto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Tal dispositivo proíbe que a autoridade administrativa modifique critérios jurídicos por ela adotados, salvo para fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução. É preciso perquirir, então, o que significa “critério jurídico”.

Para tanto, observemos que o mundo jurídico é composto por dois planos que se complementam e dialogam entre si: o plano das normas jurídicas abstratas e a dimensão dos fatos. O “critério jurídico” está no campo da normatividade e não se confunde com questões meramente fáticas. A mudança de critério jurídico coincide com a alteração na interpretação da norma que não pode ser efetivada de modo retroativo.

No caso concreto, o sujeito passivo alega diferença no percentual aplicado em diferentes processos, mas não comprova que tal diferença tenha se pautado em interpretação distinta da legislação. Assim, não restou demonstrada a alteração de critério jurídico.

Sendo assim, voto por não acatar a nulidade examinada no presente tópico.

3.2 PRELIMINAR: ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR EQUÍVOCO DE QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O Recorrente alega que o auto de infração está eivado de nulidade por conter equívocos nos cálculos da quantificação da matéria tributável.

Conforme se extrai do recurso, o primeiro equívoco decorreria do fato de a fiscalização ter considerado como data de início da amortização de intangível a celebração (assinatura) do contrato, em vez da data de início da efetiva prestação de serviços.

Segundo o Recorrente, esse equívoco é, inclusive, reconhecido pelo acórdão *a quo* em relação aos contratos com o Grupo Carrefour e com a Prefeitura de Osasco.

O Recorrente também alega suposta divergência em relação ao contrato com o Governo do Estado de Pernambuco, a respeito do qual afirma que a amortização somente se iniciou após o pagamento do valor acordado no contrato e da resolução de burocracias, mas que a autoridade fiscal considerou, para fins de cálculo da quota mensal de amortização, o prazo de duração previsto no referido instrumento contratual.

¹ NETO, Luís Flávio. Segurança Jurídica, Proteção da Confiança, Boa-fé e Proibição de Comportamentos Contraditórios no Direito Tributário: *Nemo potest venire contra Factum Proprium*. Revista Direito Tributário Atual, (36), p. 224.

Outro suposto equívoco apontado pelo Recorrente diz respeito ao fato de que a fiscalização ao não admitir a utilização de taxas não lineares para a amortização de seus ativos intangíveis, teria deixado de se pronunciar em relação aos casos em que a taxa de amortização utilizada foi inferior à taxa de amortização linear. Em suas palavras:

“Assim, tanto em relação a períodos de apuração anteriores (visto que os ativos intangíveis eram amortizados desde 2011) quanto em relação aos meses do anocalendário de 2015 cujos contratos foram amortizados com base em taxas inferiores às admitida pela fiscalização (i.e. taxa linear), a fiscalização deixou de reajustar a apuração do Recorrente para a quota de amortização que esta entendia correta.

Ora, se a própria fiscalização afirma que os ativos intangíveis deveriam ter sido amortizados, sem exceção, com base na taxa linear de amortização, não se pode permitir que a base de amortização não seja reajustada nas hipóteses em que haveria benefício ao Recorrente!”

As hipóteses de nulidade se encontram previstas no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72. O dispositivo prevê o seguinte:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Segundo o dispositivo acima, somente serão declarados nulos os atos ou termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Nos demais casos, como dita o art. 60, as irregularidades, incorreções ou omissões não importarão nulidade e serão sanadas quando houver prejuízo ao sujeito passivo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso em tela nota-se que as incorreções indicadas pelo Recorrente em relação as datas de início da amortização de intangível foram sanadas pelo acórdão *a quo* quando assim se entendeu necessário, por meio das provas apresentadas nos autos.

Assim, no caso da amortização relativa ao contrato com o Carrefour e Prefeitura de Osasco, o próprio acórdão de 1ª instância já sanou a incorreção apontada pela Recorrente, nos termos do artigo do Decreto n. 70.235/72. Sendo assim, não há providência adicional a ser tomada.

No caso da amortização relativa ao contrato de Pernambuco, o Recorrente alega que a prestação de serviços não se iniciou na data prevista no contrato por “problemas burocráticos”. Ocorre que não foram evidenciadas provas nesse sentido, razão pela qual o vício temporal invocado não foi devidamente demonstrado.

Por tais razões não vislumbro preterição ao direito de defesa do Recorrente.

No que diz respeito aos casos em que a taxa de amortização utilizada teria sido inferior à taxa de amortização linear, o Recorrente alega, em seu Recurso Voluntário, que “se a própria fiscalização afirma que os ativos intangíveis deveriam ter sido amortizados, sem exceção, com base na taxa linear de amortização, não se pode permitir que a base de amortização não seja reajustada nas hipóteses em que haveria benefício ao Recorrente!”

Muito bem. O método de amortização efetivado pela fiscalização encontra-se no Anexo II do lançamento de ofício, em que há uma tabela demonstrando a amortização. Em tal tabela, é calculado o valor da amortização mensal e multiplicado pelo número de meses de 2015. Em seguida, tal quantia foi subtraída do valor, que segundo o Anexo II, representaria amortização a maior.

Ora, o método aplicado pela douta fiscalização, nesse sentido, não foi, simplesmente, de glosar os valores a maior. Efetivamente apurou-se a amortização devida no ano e se considerou a diferença da amortização efetivada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, não tem razão o Recorrente.

O Recorrente também alega que a fiscalização deveria ter reapurado anos anteriores a fim de aproveitar eventual prejuízo fiscal. Aponta que, “ao não refazer por inteiro e adequadamente a apuração do IRPJ e da CSL, desconsiderando que os ativos intangíveis eram amortizados desde a sua aquisição (pagamento e início da fruição dos correspondentes benefícios), alguns desde 2009, a fiscalização deixou de considerar que a amortização não linear em anos anteriores pode ter reduzido o saldo de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSL a cuja compensação o Recorrente fazia jus em anos posteriores ou até resultado em IRPJ e CSL pagos indevidamente.”

Ocorre que o dever de fiscalizar certo período de apuração não pode implicar o dever de se efetivar a reapuração de prejuízo fiscal de anos anteriores. A fiscalização em um ano-calendário implica um corte temporal e se lida, em relação ao passado, com os dados devidamente formalizados em linguagem.

Ademais, o processo é de 2020, em que já havia se passado os 05 (cinco) anos para se modificar a apuração de anos como 2014, que já está definitivo nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, não havendo como prevalecer a pretensão do Recorrente.

Portanto, entendo que não existe o vício apontado pelo Recorrente e voto por não acatar a presente nulidade.

3.2.1 RIO 2016: NULIDADE POR ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL E POR MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

Com relação à acusação do ativo intangível relativo ao RIO 2016, o primeiro argumento do Recorrente refere-se à nulidade por erro de enquadramento legal, haja vista que o TVF pautou sua autuação na Lei 11.438/06, sendo que esta lei não seria aplicável ao caso concreto.

Neste caso, não entendo que o fato de a fiscalização se utilizar de um fundamento que o sujeito passivo discorde seja causa de nulidade. Caso assim fosse, a maior parte dos autos de infração seriam nulos. Entendo sim que é o caso a defesa comprovar seu caráter indevido e o lançamento ser extinto pelo eventual caráter ilegal da cobrança.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade neste ponto.

O segundo ponto diz respeito a um vício na decisão de piso, haja vista que a Lei n. 11.438/06 foi objeto de acusação inicial pelo TVF e, posteriormente, a DRJ afastou referida fundamentação para se pautar na aplicação do art. 366 do RIR/99. Passo a apreciar tal ponto.

Em suas palavras:

Conforme exposto, a acusação fiscal estava pautada no fato de que os dispêndios incorridos na promoção dos Jogos Olímpicos Rio 2016, por se enquadrarem na hipótese de patrocínio prevista na Lei n. 11438, configurariam mera liberalidade e, portanto, não poderiam ser considerados despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSL, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Em vista disso, o Recorrente demonstrou, por meio de farta documentação, que os dispêndios incorridos com a promoção dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos Rio 2016, a uma, não se subsumiriam ao conceito de patrocínio previsto na Lei n. 11.438, e, a duas, que não configuraram liberalidade, mas estavam vinculados a uma série de contrapartidas de ordem comercial e publicitária que justificariam a sua dedutibilidade, para fins de apuração do IRPJ e da CSL.

Não à toa que o próprio v. acórdão ora recorrido reconheceu a inaplicabilidade da Lei n. 11438 ao caso, conforme exposto no tópico precedente, bem como a

existência de tais contrapartidas no âmbito do contrato firmado com o COI. Com efeito, as próprias autoridades julgadoras admitiram que o valor de R\$ 570 milhões que havia sido objeto de amortização estava vinculado a “uma série de contrapartidas de propaganda e marketing em benefício do contribuinte” o que retiraria quaisquer “traços de liberalidade nestes pagamentos”.

A despeito disso, as autoridades julgadoras mantiveram a exigência fiscal, sob fundamento diverso daquele contido no TVF.

No entendimento adotado no v. acórdão ora recorrido, o montante de R\$ 570 milhões amortizado pelo Recorrente não seria dedutível na apuração do IRPJ, em virtude de não observar as regras para dedutibilidade de despesas com propaganda, de que trata o art. 366 do RIR/99.

Ou seja, na tentativa de salvar o trabalho fiscal, a decisão de primeira instância inovou no feito, promovendo a modificação do critério jurídico que amparou a exigência, em clara afronta ao disposto no art. 146 do CTN.

Como já tratamos, de acordo com o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, as hipóteses de nulidade são aquelas que envolvem atos ou termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso, vislumbramos que a alteração pela DRJ em relação à fundamentação aplicada pela Fiscalização trouxe prejuízo para a defesa da Recorrente que buscou afastar a acusação que havia sofrido inicialmente, ou seja, aplicação da Lei n. 11.438/06 e, após a decisão da DRJ se viu incumbida de fazer nova defesa, agora contra a aplicação do art. 366 do RIR/99.

Portanto, reconheço a arguida nulidade mas, a teor do artigo 59, §3º do Decreto n. 70.235/72, deixo de pronunciá-lo pois o mérito, neste ponto, favorece o Recorrente.

4 DO MÉRITO.

4.1 DA AMORTIZAÇÃO DE ATIVO INTANGÍVEL: RENTABILIDADE ESPERADA DO ATIVO (REA) E A TAXA DE AMORTIZAÇÃO LINEAR (TAL)

Conforme relatado, parcela da exigência fiscal de IRPJ e CSL decorre do fato de o Recorrente ter considerado dedutíveis das bases de cálculo dos referidos tributos as quotas de amortização contábil de ativos intangíveis classificados pela fiscalização como “folha de pagamento” e “outros ativos intangíveis”.

Na apuração dos referidos tributos, o Recorrente considerou integralmente dedutíveis as amortizações com base na rentabilidade esperada em detrimento do método de amortização linear que, no entender da fiscalização, seria o único permitido pela legislação.

Assim, a controvérsia cinge-se à dedutibilidade do encargo de amortização à luz da legislação tributária, que, segundo a Fiscalização, somente permitiria a dedução de taxas lineares

de amortização na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Nesse ponto, a controvérsia é exclusivamente de direito.

Muito bem, em termos contábeis, há diversos métodos de amortização à disposição do sujeito passivo. Ensinam Mara Jane Contrera Malacrida, Marina Mitiyo Yamamoto e João Domiraci Paccez que os ativos intangíveis com vida útil definida “são amortizados ao longo do tempo de utilização e o critério de cálculo de amortização deve refletir de forma sistemática a utilização dos benefícios econômicos gerados por esses ativos. Caso a entidade não consiga definir com confiança o consumo desse ativo, o método linear por amortização deverá ser utilizado.”²

Tal explicação, acima, é coerente o CPC 04, em seu item 98.³

Nesse sentido, tem razão o Recorrente quando assinala que a amortização linear, para fins contábeis, é residual. O método que reflete a utilização dos benefícios econômicos registra de modo mais fidedigno a essência do fenômeno retratado pela contabilidade, exprimindo uma mensuração do ativo mais próxima à perspectiva econômica.

Por outro lado, as normas tributárias podem veicular disposições específicas sobre efeitos tributários de lançamentos contábeis, determinando casos de adição e exclusão para fins de apuração do lucro real. O artigo 109 do Código Tributário Nacional, nesse sentido, autoriza que a norma tributária aplique efeitos tributários específicos e autônomos em relação às normas de direito privado, incluindo, portanto, as de caráter comercial, como, por exemplo, a contabilidade.

Eis a máxima de que o direito tributário cria suas próprias realidades, não existindo identidade exata, portanto, entre o lucro contábil e o lucro real. O lucro real, antes de captar uma realidade absoluta, o “nômeno” de Kant ou a “coisa em si” – o lucro em si mesmo - é uma dimensão juridicamente criada, ainda que deva mensurar algo que capte, em certa medida, a capacidade contributiva do contribuinte.

Essa distinção entre lucro contábil e lucro real pode apresentar diversos fundamentos. Um deles, sem dúvida, é a segurança jurídica. Ora, a contabilidade, com o padrão IFRS, se pauta por aspectos principiológicos que dependem da sensibilidade dos administrados das companhias e do profissional contábil. O direito tributário, porém, exige certa objetividade, de modo que é compreensível que normas tributárias simplifiquem certos procedimentos contábeis, eliminando contingências avaliativas que poderiam gerar insegurança.

Dito isso, o artigo 58 da Lei n. 4.506/64 estabelece o seguinte:

² MALACRIDA, Mara Jane Contrera, at al. Fundamentos da contabilidade: a contabilidade no contexto global. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 308.

³ “Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.”

Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do 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 limitada, tais como:

(...)

§ 1º A quota anual de amortização será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito, observado o disposto no § 1º do artigo 57 desta lei.

Note-se que o § 1º estabelece uma quota de amortização fixada (a) com base no custo de aquisição do direito ou bem e (b) tendo em vista o número de anos restantes da existência do direito. Ora, aqui, o que está determinando o legislador é que a amortização considere o número de meses restantes da existência do direito. Não se trata, apenas, de respeitar o número de meses, mas de tomá-los como base para a amortização.

Assim, percebe-se que a Lei nº 4.506/1964, ao contrário das regras contábeis, adota o método de amortização linear em função do tempo de duração do ativo intangível. O contribuinte pode dividir o custo do ativo pelo tempo de existência do direito, para obter a quota de amortização anual, que constitui o valor que será apropriado a débito no resultado (despesa) a cada exercício.

Nesse sentido, estou convencida de que, ao contrário do que apontado pelo Recorrente, o §1º do artigo 58 da Lei n. 12.973/14 exige uma amortização linear dos ativos intangíveis. Essa dicção se explica porque garante certa objetividade ao método de amortização, para fins fiscais. Trata-se de uma diferenciação justificável em relação à contabilidade.

O Recorrente compara o texto de tal dispositivo com outros previstos pela legislação tributária, como, por exemplo, do ágio (especificamente a previsão do artigo 7º, inciso III, da Lei n. 9.532/97) para exprimir que quando a legislação tributária pretende que a quota seja linear e fixa, assim o faz expressamente. Em seu exemplo, defende que ao não colocar um limite de 5 (cinco) anos e sim de no máximo 1/60 por mês, a legislação vedaria que a taxa de amortização do ágio fosse maior do que 1/60 por mês, o que não ocorreria no caso em tela.

Ocorre que o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.502/64 não se limita a estabelecer um prazo máximo. Ele diz que a quota anual “será fixada com base no custo de aquisição do direito ou bem, atualizado monetariamente, e tendo em vista o número de anos restantes de existência do direito”. Ou seja, há um cálculo prescrito para a quota anual que leva em consideração o número de anos da existência do direito. Não é apenas o prazo da amortização que leva em conta o número de anos, mas, repita-se, “a quota anual”. Há, em outras palavras, claro mandamento para adoção do método linear e não consigo interpretar tal dispositivo de modo distinto.

O Recorrente também atesta que a amortização com base na rentabilidade esperada prestigia o primado da competência, tornando compatível a “despesa” com a “receita”. Invoca, para fundamentar sua tese, o artigo 177 da Lei n. 6.404/76, bem como o artigo 187 da mesma lei, sem contar normas tributárias e contábeis que acatam o referido princípio, como o artigo 247, §1º do RIR/99 e, para a CSLL, o artigo 2º da Lei n. 7.689/88.

Contudo, o fato é que o legislador criou regra específica nesse quesito que pelo seu grau de especialidade prevalece. Ou seja, ainda que o princípio da competência seja uma regra geral segundo a legislação comercial e tributária, a norma especial que trata do método de amortização para intangíveis com vida útil definida prevalece sobre o regramento geral. Nesse sentido, sobre o primado das normas especiais sobre as leis gerais, Norberto Bobbio aponta se tratar de uma questão de justiça:

(...) de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma lei mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta, gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça.⁴

Portanto, rejeito o argumento de que o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64 não exigiria a amortização linear, seja por não entender que sua própria redação exprima comando diverso, seja por entender que o melhor atendimento ao primado da competência não teria o condão de restringir os efeitos de norma específica.

Resta, contudo, examinar se tal dispositivo foi revogado pela Lei n. 12.973/14, especialmente, pelo artigo 41 que prescreve o seguinte:

Art. 41. A amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é considerada dedutível na determinação do lucro real, observado o disposto no inciso III do caput do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

O artigo 13, inciso III, da Lei n. 9.249/95 prescreve, por sua vez, o seguinte:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções,

⁴ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6ª ed. 1995, pp. 95-96.

independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

O Recorrente sustenta que o artigo 41 da Lei n. 12.973/14 teria veiculado uma permissão tácita para utilização de outros métodos de amortização seja porque (a) é editado no contexto do CPC 04, (b) seja porque apenas coloca, como ressalva, o artigo 13, inciso III, da Lei n. 9.249/95, (c) seja porque existe o Projeto de Lei n. 2337/2021 – que visa determinar, de fato, a amortização como linear.

Minha interpretação, contudo, é distinta, pelos motivos que passo a expor.

Inicialmente, vale apontar que normas, no sistema jurídico, são dotadas de relações de coordenação e subordinação. Nesse contexto, é possível que diversos enunciados prescritivos regulem aspectos diferentes sobre uma mesma matéria. Quando isso ocorre, desde que todas as normas sejam vigentes, cabe ao intérprete empreender um esforço de combinação, acoplando os diversos mandamentos como uma espécie de quebra-cabeça para formatar o regime jurídico aplicável a certo instituto.

Agora, as revogações das normas, no ponto de vista cronológico, surgem na presença de antinomia. A antinomia pressupõe (a) uma mesma hipótese de incidência normativa e (b) a veiculação de um mandamento incompatível.

Há mais um ingrediente a ser considerado: o artigo 9º da Lei Complementar n. 95/98 prescreve o seguinte:

Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas.

Há de se presumir, portanto, que o legislador, quando pretende revogar uma disposição legal, assim o faz expressamente. Pode ser que, por uma patologia, o legislador se “esqueça” de assim o fazer. Nessa hipótese, na existência de uma antinomia normativa entre norma antiga e norma nova, prevaleceria a norma posterior, nos termos do §1º do artigo 2º da LINDB. No entanto, entendo que, após o advento da Lei Complementar n. 95/98, a antinomia deveria estar claramente caracterizada, para se aplicar a noção de “revogação tácita”, pois o axioma do legislador racional não é convidativo à alternativa hermenêutica de se admitir um erro do legislador.

Pois bem. O artigo 117 da Lei n. 12.973/14 revoga 19 dispositivos da legislação tributária e não alcança, especificamente, o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64. Nesse contexto,

podemos assumir a conclusão provisória de que os dois enunciados permanecem vigentes e devem ser aplicados de modo complementar.

Ad cautela é preciso verificar se há uma antinomia ainda que não tenha havido a revogação expressa. Como já visto, a antinomia surge quando normas guardam a mesma hipótese de incidência e mandamentos incompatíveis entre si.

Ocorre que o artigo 41 da Lei n. 12.973/14 e o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64 são, na verdade, enunciados que se complementam para formar uma mesma norma. Confira-se.

O artigo 41 da Lei n. 12.973/14, ao indicar a observância do artigo 13, inciso III, da Lei n. 9.249/95, está tratando sobre os requisitos de aplicação da norma da amortização, ou seja, delimitando sua hipótese de incidência. Está determinando que os ativos intangíveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços podem ser alvo de amortização. Não está, contudo, regulando como a amortização pode ser efetivada.

Por sua vez, o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64 está esmiuçando o mandamento (consequente) da norma de amortização, isto é, está dizendo, com mais detalhes, como a amortização deve ser empreendida.

Nesse sentido, não vejo que o artigo 41 da Lei n. 4506/64, ao fazer remissão ao inciso III, do artigo 13 da Lei n. 9.249/95, daria guarida para que se infira uma “permissão tácita” de se amortizar o ativo intangível, para fins de IRPJ, em conformidade com os métodos contábeis. Essa remissão, repita-se, indica os requisitos de possibilidade de amortização (hipótese de incidência normativa), mas não indica o método de amortização a ser empregado (consequente normativo).

O artigo 41 da Lei n. 12.973/14, bem verdade, também trata de algo relacionado ao consequente da norma de amortização, ao determinar que a amortização é dedutível para o IRPJ. Mas, ao não especificar o método de amortização, não entra em conflito com o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64.

Nesse sentido, a estrutura lógica da norma de amortização de ativos intangíveis seria a seguinte: *Dada a existência de ativo intangível intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços (art. 41 da Lei n. 12.973/14 c/c artigo 13, inciso III, da Lei n. 9.249/95), então deve ser o direito de amortizar (art. 41 da Lei n. 12.973/14) por meio do método linear (§1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/56).*

Esses dispositivos, com a devida vênia, não me parecem antinômicos, mas antes, complementares. Nesse sentido, não há que se falar que o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64 teria sido revogado, implicitamente, pela Lei n. 12.973/14.

Reforçando tal aspecto, entendo que a ideia de uma permissão implícita do artigo 41 da Lei n. 12.973/14 não me parece a mais acertada, com a devida vênia, porque não seria plausível que o legislador buscasse instituir um mandamento implícito, que dependeria de um

sofisticado esforço hermenêutico, e ao mesmo tempo fosse descuidado em revogar uma vedação explícita.

Aliás, o próprio legislador, na Exposição de Motivos à Medida Provisória n. 627/13, – posteriormente convertida na Lei 12.973/2014 – consta que o art. 39 (equivalente ao art. 41 da Lei 12.973/2014) *“estabelece que a amortização de ativo intangível é dedutível para fins de apuração do IRPJ, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços da empresa, observadas as demais disposições da legislação tributária sobre a matéria.”*

Embora a exposição de motivos não tenha caráter prescritivo, é inegável que ela demonstra a intenção do legislador (interpretação teleológica).

Com relação ao argumento de que o Projeto de Lei n. 2.337/21 visa apontar, de fato, a amortização como linear, entendo que é preciso tomar cuidado com o argumento de que novas previsões jurídicas comprovem a ausência de previsões antigas. Se esse argumento for aceito como uma “prova” definitiva, a administração e o judiciário sempre ficariam à mercê do Congresso que poderia mudar o passado com novas inserções jurídicas, esvaziando a separação dos poderes.

Em suma, a legislação futura (Projeto de Lei), salvo em situações restritas, não interfere na legislação passada, até mesmo pelo primado da irretroatividade.

Ademais, por haver normas tributárias específicas que tratam da questão, torna-se dispensável eventual aprofundamento contábil, ao menos no que tange à discussão dos valores principais. Assim, por exemplo, o fato de a fiscalização ter invocado o Conselho Monetário Nacional (“CMN”), por meio da Resolução n. 4.534/16, editado posteriormente aos fatos geradores, não interfere na fundamentação jurídica aplicável ao caso, que se volta às normas tributárias, especificamente o §1º do artigo 58 da Lei n. 4.506/64, que já resolve a questão, com relação ao valor principal. Contudo, a inaplicabilidade de tal Resolução – e nesse sentido acerta o Recorrente que a norma de 2016 não pode ser aplicada para 2015 – acaba tendo um efeito subsidiário no presente caso.

Ocorre que há um ponto relevante que tem razão o Recorrente. O artigo 70 da Instrução Normativa RFB n. 1.515/14 expressamente admitia a dedução da amortização “registrada com observância das normas contábeis”, como bem dito pelo Recurso Voluntário.

Nesse sentido, a norma infralegal expressamente autorizaria o procedimento adotado pela Recorrente que tem previsão, como visto, no CPC 04.

Ora, tendo o Recorrente se baseado em uma norma ilegal, não se pode dele cobrar os juros e multas, como se depreende da dicção do artigo 100, inciso I e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

No caso em tela, a Resolução n. 3.786, de 24.9.2009 determina que as instituições financeiras constituídas sob a forma de companhia aberta deveriam, a partir da data-base de 31.12.2010, elaborar e divulgar anualmente demonstrações contábeis em conformidade com os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC, dentre os quais se encontra o CPC n. 04 que trata do tema de forma favorável ao Recorrente. Portanto, está claro que, contabilmente, a amortização poderia ser nos moldes empreendidos pelo Recorrente incidindo o artigo 70 da IN 1.515/14.

Esse artigo infralegal, por um lado, não prevalece sobre a lei; por outro, desonera o sujeito passivo de arcar com juros e penalidades, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Dito isso, se aplicamos o critério da linearidade, devemos reconhecer que a Douta Autoridade Administrativa deveria ter aplicado, tal método, de modo coerente ao longo do período de apuração. Trata-se da exata apuração dos tributos.

No caso concreto, portanto, é preciso determinar a exclusão das penalidades aplicáveis e cobrança de juros SELIC. Assim, voto pela manutenção do valor principal e pela desoneração de multa e juros, por aplicação do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

4.2 DOS ATIVOS REPRESENTATIVOS DE DIREITOS SOBRE “FOLHA DE PAGAMENTOS” – CONTRATO FIRMADO COM O BERJ - ESCLARECIMENTOS (TÓPICO 4.1.1 DO TVF)

Com relação ao tópico em epígrafe, o Termo de Verificação Fiscal aponta que o Recorrente foi intimado a apresentar a comprovação do custo de aquisição do ativo intangível de maior valor contratual em sua planilha (R\$ 1.414.052.972,21), referente ao beneficiário BERJ - Banco do Estado do Rio de Janeiro.

Em sua resposta, em 20/03/20, o Recorrente informa que a base de cálculo para amortização é de R\$ 950.758.216,97. Intimado a esclarecer tal base de cálculo, o Recorrente responde, em 17/09/2020, que o valor de R\$ 950.758.216,97 correspondia ao saldo de 2013 e que em 2014 houve a amortização de R\$ 276.831.932,28, de modo que o saldo de 2015 correspondia ao valor de R\$ 673.943.525,60.

O TVF esclarece, ainda, que o contrato, em questão, tem como objeto a prestação de serviço de processamento de folha de pagamento e outras avenças firmado entre o Estado do Rio de Janeiro e o Banco do Estado do Rio de Janeiro (BERJ), tendo sido cedido ao Banco Bradesco SA pelo valor de R\$ 752.066.424,48.

O TVF aponta que conforme documentos comprobatórios apresentados em 15/10/18 e 07/08/19 (Contrato Inicial datado de 20/04/10 e 1º, 2º e 3º aditamentos), o valor contratual, previsto na cláusula quinta, para o triênio 2012 a 2014 (prazo de vigência de janeiro/12 a dezembro/14), é de R\$ 748.717.709,55, sendo certo que no 3º aditamento houve atualização, pela TR, de modo que a quantia passou para R\$ 752.066.424,48, conforme detalhado na Resposta de 22/11/19.

Esclarece, ainda, que, em 2015, o contrato sofre novo aditamento (4º aditamento), para retratar a prorrogação da prestação de serviços para o biênio de 2015 e 2016, constando como valor a receber a quantia de R\$ 500.000.000,00. De fato, à fl. 358 dos autos, foi juntado o referido aditamento que corrobora com as informações do TVF. O 4º aditamento, esclareça-se, é de 20.05.13.

Com base no 4º aditamento, conclui a fiscalização que o custo de aquisição para o biênio de 2015 e 2016 foi a quantia de R\$ 500.000.000,00. Com base nisso, a partir do método linear, a d. fiscalização admitiu uma amortização de R\$ 250.000.000,00 em 2015, glosando a parcela da despesa acima de tal quantia, como se depreende do Anexo II ao Termo de Verificação Fiscal (fl. 514).

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente alega que a base considerada para amortização é de R\$ 673.943.526,60 e não de R\$ 950.775.548,88, conforme quadro constante na Resposta à Intimação, de 17.09.20. Alega, também, que tal base decorre do saldo contábil líquido das amortizações efetuadas em períodos anteriores, com base no método da rentabilidade esperada, que estariam suportadas por documentos anexos ao doc. 03 da Impugnação.

Observando-se o doc. 03 da Impugnação, nota-se que, na verdade foram juntados documentos de pagamentos do Recorrente para o BERJ. Ali, é possível identificar dois pagamentos: um, em 11/11/11, no valor de R\$ 752.066.424,48 que, aparentemente, trata-se da aquisição do contrato de 2012 a 2014; outro, no valor de R\$ 500.000.000,00, pago em 24.05.13, que corresponde ao valor do 4º aditamento e ocorre em data próxima à assinatura de tal documento.

Assim, tanto o contrato juntado nos autos como o pagamento do Recorrente ao BERJ, apontam para uma base de amortização de R\$ 500.000.000,00 para o biênio de 2015 e 2016, corroborando os R\$ 250.000.000,00, para 2015, utilizados pela fiscalização.

De fato, além do pagamento corresponder a tal quantia, conforme documento juntado pelo próprio Recorrente, não seria justificável que o Recorrente tivesse pago mais pelo contrato, para o biênio de 2015 e 2016, do que o valor que faria jus a receber.

Dessa forma, voto para negar provimento ao Recurso Voluntário, no que tange a tal tópico.

4.3 DA AMORTIZAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS CORRESPONDENTES A DIREITOS SOBRE FOLHA DE PAGAMENTOS – ESTADO DE PERNAMBUCO.

O Recorrente diverge do lançamento de ofício e do acórdão de 1ª instância administrativa, em razão de gastos que estariam relacionados ao ativo “folha de pagamentos – Estado de Pernambuco”.

O fundamento do TVF aponta que tais custos seriam indiretos de modo que não poderiam ser ativados. O Recurso Voluntário, por sua vez, indica que “os gastos que compõem o valor de R\$ 30.680.753,54 dizem respeito a custos diretos do ativo intangível em questão, porquanto intimamente relacionados à implantação de estrutura apta a viabilizar e operacionalizar os direitos de folha de pagamento que foram adquiridos.”

O cerne, da questão, portanto, é saber se tais gastos, incorridos em 2011, compõem parte do ativo, em referência, de modo que poderiam ter sido amortizados em 2015, ou se constituem despesas, de modo que deveriam ser reconhecidas em 2015.

Inicialmente, gostaria de apontar que parto da premissa de que os elementos contábeis, comprovados por documentos hábeis, fazem prova em favor do contribuinte, atribuindo o ônus da prova à autoridade administrativa. O artigo 9º do Decreto-lei n. 1.598/77 prescreve o seguinte:

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.

No caso concreto, o contribuinte atribuiu uma série de gastos, ocorridos entre dezembro de 2010 a abril de 2011, a um ativo intangível decorrente do direito oriundo de contrato firmado com o Estado de Pernambuco. A fiscalização não coloca em dúvida que os gastos ocorreram, de modo que a divergência com o Recorrente é se seriam gastos diretos ou indiretos.

O CPC 04, que foi utilizado tanto pelo TVF como pelo Recurso Voluntário para tratar dos ativos intangíveis, aplica os critérios de reconhecimento e mensuração de tais ativos. Contudo, em meu ponto de vista, a questão deveria ser resolvida com base em norma tributária específica que trata sobre o tema. Confira-se.

A alínea “c” do artigo 58, §3º da Lei n. 4506/64 prescreve o seguinte:

Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do 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 limitada, tais como:

(...)

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

Como se nota, poderá ser computado como custo em cada exercício a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência tenha duração limitada.

É preciso pensar o que significa “aquisição de direito” e diferenciá-la em aquisição do contrato. Para explicar tal aspecto com mais didática passo a apontar os próprios elementos do contrato, em questão.

Pois bem. O contrato, juntado aos autos ao Termo de Arquivo Não Paginável – fl. 140 tem o seguinte objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA - DO OBJETO O objeto deste contrato administrativo é a prestação de serviços de pagamento da folha de salário dos servidores ativos e inativos, e pensionistas das administrações direta e indireta do Poder Executivo do Estado, em conformidade com o Termo de Referência nexa ao Edital de Licitação.

Parágrafo único. O objeto compreende a execução de forma exclusiva dos serviços previstos no item anterior, abrangendo os servidores ativos e inativos, e pensionistas atuais e os admitidos durante o prazo de execução do contrato

Para fazer jus ao contrato, a Contratada (Recorrente) pagou à Contratante a quantia de R\$ 700.000.000,00 (setecentos milhões de reais), tal como previsto na cláusula terceira do contrato. O pagamento desse valor foi contabilizado de modo desmembrado, nos ativos 1625 e 1786. Pois bem, esse é o valor pago na aquisição do contrato.

Contudo, o benefício econômico a que faz jus o Recorrente não depende apenas de tal pagamento. Sua remuneração é determinada pela multiplicação de um certo valor por servidor ou empregado público, ativo e inativo, e pensionista, em relação aos serviços de pagamento da folha remuneratória dos agentes públicos estaduais, tal como dispõe a cláusula quarta do contrato. Em outras palavras, a cada servidor constante da folha de pagamentos, o Recorrente recebe uma quantia determinada em contrato.

Ademais, a cláusula décima primeira do contrato prevê que constitui motivo para rescisão do contrato, assegurado o contraditório e a ampla defesa, a inexecução total ou parcial do objeto do Contrato.

Constitui motivo para rescisão do presente Contrato, assegurado o contraditório e a ampla defesa, a inexecução total ou parcial do objeto deste Contrato, como também a ocorrência de qualquer das hipóteses nos termos dos artigos 77, 78, 79 e 80 da Lei nº 8.666/93.

Parágrafo primeiro: Em caso de rescisão contratual por iniciativa do Contratante, e desde que o Contratado não tenha concorrido para a rescisão, a Contratante obriga-se a restituir o valor pago pelo Contratado, proporcionalmente ao prazo restante para o término do contrato, corrigido pelo IPCA do IBGE, ou outro índice que venha a substituí-lo, e sem prejuízo aos dispositivos legais previstos na Lei nº 8.666/93.

Parágrafo segundo: O valor da restituição prevista no parágrafo anterior será efetuado no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados da data de publicação do termo de rescisão

Em outras palavras, para adquirir o direito de receber remuneração, não bastaria ao Recorrente pagar o valor inicial – custo de aquisição do contrato – mas também efetivar os preparativos necessários que possibilitassem executar o serviço.

Nesse sentido, entendo que os gastos que possibilitem essa prestação poderiam ser qualificados como “custo de aquisição do direito” – de receber remuneração – que, conforme já demonstrado, não se confunde com o custo de aquisição do contrato.

Pois bem. Aspecto importante é que, segundo o contrato, a prestação de serviços produziria efeitos a partir de fevereiro de 2011.

Deste modo, o que se percebe nos autos é que, nos primeiros meses de prestação de serviços que envolvia a folha de pagamentos dos servidores de Pernambuco, o Recorrente passou a atuar para operacionalizar para viabilizar que os servidores se cadastrassem e tivessem conta bancária na instituição financeira.

Para tanto, efetivou-se a chamada “operação fidelize” ou “operação Pernambuco” uma busca por cadastrar os servidores e promover a abertura de contas junto à instituição, em diversas cidades de Pernambuco.

Assim, houve a contratação de emissoras de rádios e carros de som para convocar os servidores, a locação de diversos espaços como auditórios em hotéis, em prédios públicos e privados, em paróquias, em auditórios onde ocorriam encontros com os servidores para promover abertura de contas e entrega do “kit fideliza”, a locação de bens móveis para tais eventos, os gastos com alimentos para os eventos e para as refeições de funcionários, gastos com transportes, a contratação de gráfica para entrega do “kit fidelize”, transportes dos kits, gastos com cópias reprográficas e impressão para coleta de documentos de clientes, serviços de TI e estrutura em

loais que seriam utilizados – como por exemplo, o Centro de Convenções de Recife, serviços de instalação e montagens, entre outros.

Além disso, houve o deslocamento de funcionários para Pernambuco o que exigiu gastos com passagens e hospedagem, além de transporte e locação de veículos.

Nesse sentido, entendo que os gastos com a implantação do projeto, com os esforços para abertura de contas dos servidores, com a montagem da estrutura necessária para o serviço, viabilizaram a prestação de serviços referente à folha de pagamentos.

Note-se que foram gastos em quatro meses que viabilizaram um projeto de cinco anos. Entendo que se os gastos fossem contabilizados como despesas de modo imediato, haveria uma distorção em que o custo do serviço não seria reconhecido à medida que as receitas do contrato, e sim inicialmente. Haveria, assim, um grande prejuízo inicial e um lucro majorado nos períodos subsequentes, desnaturando a noção regime de competência.

Ademais, sem esses esforços o Recorrente não conseguiria cumprir o contrato e os direitos dele decorrentes não seriam usufruídos. Nesse sentido, entendo que se enquadram no custo de aquisição do direito – e não do contrato – a que se refere o item c do artigo 58 da Lei n. 4.506/64.

Como restei vencida nesse ponto, passo a examinar o pedido subsidiário de Recorrente de que se reconheça os referidos gastos como despesas e, portanto, estando sujeitas à dedução na apuração do IRPJ e da CSL, nos termos do artigo 299 do RIR/99, vigente à época dos fatos.

4.3.1 DA APLICABILIDADE DO §5º DO ARTIGO 6º DO DECRETO-LEI N. 1.598/77

Por estarem vinculadas à consecução da atividade operacional do Recorrente, entendo que as despesas incorridas pela Recorrente quando da contratação com o Estado de Pernambuco configuram típicas despesas necessárias, usuais e normais, nos termos previstos no artigo 299 do RIR/99.

Uma despesa é considerada necessária quando tem relevância para o desenvolvimento de qualquer transação ou operação exigida pela atividade econômica da pessoa jurídica, assim como para a preservação das fontes que geram rendimentos. Assim, o conceito de despesa necessária implica que deve haver uma relação adequada entre a despesa e a atividade econômica da empresa.

Por outro lado, uma despesa será classificada como normal e usual quando for habitual no exercício da atividade econômica da pessoa jurídica, ou seja, quando ocorre com frequência nas transações e operações típicas daquele setor econômico. Vale destacar que a legislação não exige que a despesa seja regularmente realizada pelo contribuinte; ela pode ser excepcional ou esporádica, desde que esteja dentro do padrão de normalidade e usualidade no contexto das atividades, negócios ou operações do contribuinte.

Uma vez admitido que os dispêndios, *in casu*, se tratam de despesas passíveis de serem computadas em 2010 e 2011, tornar-se necessário examinar a questão da aplicabilidade do §5º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77, uma vez que estas foram aproveitadas somente em 2015.

Para tanto, aponto que o artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 prescreve o seguinte:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

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

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Do artigo acima é possível inferir alguns elementos. O primeiro é que, como regra geral, aplica-se o primado do regime da competência, já que o IR parte do lucro líquido.

Em não havendo respeito ao princípio da competência, incidem os §§4º, 5º, 6º e 7º. Passo a refletir sobre seus mandamentos.

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

Nesse sentido, percebe-se que o §4º exige que, caso se entendesse que o Recorrente tivesse escriturado despesas de outros períodos, deveria ter providenciado uma adição de tais elementos no lucro líquido. Ao mesmo tempo, deveria ter providenciado a exclusão, para fins de apuração do lucro real, dessas despesas, no momento em que não foram contabilizadas.

Por sua vez, o §6º explicita que, caso o lançamento de ofício exija tributo com base na exatidão quanto ao período base de deduções, a tributação deveria ser pelo valor líquido da adição efetivada e da exclusão que o contribuinte tiver direito.

Por fim, o §7º aponta que o lançamento deveria aplicar os juros e multa em caso de postergação de pagamento de tributo.

Entendo ainda, que, nos termos do artigo 58 da Lei n. 4.502/64, tais dispositivos são aplicados para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Assim, de plano, nos termos dos §§ 7º e 8º, no caso concreto, como as despesas não foram aproveitadas em 2010 e 2011, não deveria ter ocorrido lançamento dos tributos, mas, quando muito, de juros e multa, caso comprovada a postergação de pagamento de tributos.

Corroborando tal aspecto, o §5º prescreve que o lançamento apenas deveria ser efetivado caso houvesse: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Sobre tal dispositivo, a postergação do pagamento do imposto, em uma primeira hipótese, se dá quando a despesa é computada de modo precipitado ou quando a receita é auferida de modo diferido.

Por outro lado, a postergação do pagamento também pode ocorrer no que se chama de efeito adverso. O efeito adverso é a situação em que, por uma combinação normativa, a inclusão antecipada na base de cálculo e consequente ausência de cômputo na base de cálculo em momento posterior, faz com que o sujeito passivo tenha o dever de pagar adiado. É o caso, por exemplo, que o reconhecimento de uma despesa em certo período gera prejuízo fiscal que, em termos de fluxo de caixa, só poderá ser aproveitado no valor de 30% do lucro operacional. Assim, o contribuinte atrasa seu reconhecimento para um momento lucrativo, obtendo cem por cento de aproveitamento.

O §5º, “a”, do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77, portanto, não deixa de ser uma norma antielisiva específica, desencorajando que o sujeito passivo manipule o reconhecimento de despesas ou receitas para o momento que lhe for mais conveniente, pois, nessa hipótese, o Fisco poderá exigir os juros e a penalidades, nos termos do §6º.

Por outro lado, é preciso entender o que seria a “redução indevida do lucro real em qualquer período base”. Esse dispositivo tem que ser interpretado de modo sistemático com os §§ 4º e 6º do mesmo artigo. Explico.

Ora, em uma interpretação mais rasa, qualquer inexatidão na competência provocaria redução indevida do lucro real em algum período base, pois, poderia se pensar que se uma receita não é computada em certo período ou se uma despesa é apropriada em período indevido, estaria, em tal momento, havendo redução indevida em lucro real. Nesse sentido, bastaria haver uma inexatidão quanto ao período que o lançamento seria devido.

Se essa conclusão fosse atingida, o texto do § 5º ficaria teratológico. O legislador utiliza palavra “somente”. Não faz sentido, concluir que esse “somente” iria se referir a uma situação que é, simplesmente, necessária de ocorrer.

Isso significa que o aproveitamento tardio de despesa, como regra, só pode gerar lançamento de ofício (de juros e multa), quando se comprova a postergação de pagamento de tributo.

Em sentido semelhante, o Parecer Normativo CST nº 57 de 16/10/1979, em seu item 6, aponta o seguinte:

6. Nem toda exatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o parágrafo 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

6.1. Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento

de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

6.2. Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal, quando o contribuinte visa, através deles criar, lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o Regime de Competência. Nesta hipótese, o registro inexato demanda correção e justifica lançamento. É o caso, por exemplo, do contribuinte que, no período-base de 1978, sofreria prejuízo se observasse fielmente o Regime de Competência, mas que, com vistas à obtenção de um lucro que absorvesse o prejuízo fiscal remanescente do período-base de 1975, nele registrou receitas que competem ao período de 1979. Ora, sabendo-se que neste último período aquele prejuízo não mais seria compensável, a inobservância do Regime de Competência tornou-se prejudicial ao Fisco, adquirindo relevância fiscal, na forma do § 5º, alínea b.

6.3. Já a contabilização de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro em exercício posterior ao competente, bem como o registro, em exercício a ele anterior, de custo ou dedução podem gerar postergação de pagamento de imposto. Por isso, registros dessa natureza ensejam que a administração, procedendo na forma do parágrafo 4º, recomponha os dois lucros reais e efetive o lançamento no exercício em que tenha havido indevida redução do lucro real, constituindo o crédito tributário pelo valor líquido, isto é, depois de compensado o imposto lançado no exercício do registro inexato e que a revisão mostrou ser nele indevido. É a compensação criada pelo parágrafo 6º.

Assim, do trecho acima citado, depreende-se o seguinte: o §5º do artigo 6º exige um prejuízo ao Erário para ser aplicado, isto é, uma postergação no pagamento do tributo. Ademais, chama atenção o Parecer Normativo CST nº 57 de 16/10/1979 ao fato de que, como regra geral, despesas tardias não geram prejuízo ao Fisco.

Note-se que o próprio Parecer Normativo apresenta uma exceção do contribuinte que tenta burlar o prazo decadencial do uso de prejuízo fiscal. Contudo, como se sabe, não há mais prazo decadencial para aproveitamento de prejuízo fiscal, que foi substituído pelo limite de 30% (trinta por cento).

Assim, parto da premissa de que, em matérias de despesa aproveitadas extemporâneas, caberia ao Fisco demonstrar prejuízo pela postergação de pagamento. Esse foi o entendimento, inclusive, recente conferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2003, 2004 DESPESAS EXTEMPORÂNEAS. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE EM CASO DE NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO AO FISCO. As despesas registradas de forma extemporânea podem ser deduzidas se o Fisco não lograr comprovar que, em função do registro tardio, houve prejuízo ao erário, seja por postergação no pagamento do imposto, seja por redução indevida do lucro real, conforme art.

273, I e II do RIR/1999. (Acórdão n. 9101-006.706, Data da sessão 12/09/2023, Data da publicação 27/10/2023)

Explicadas as premissas jurídicas, passo a analisar os fatos.

No caso concreto, o v. acórdão de 1ª instância administrativa aponta que as despesas de 2010 e 2011 seriam as seguintes:

Na Impugnação (pág. 31 de 64) o contribuinte relacionou, por tipo de despesa, que R\$ 23.502,89 foi gasto em 2010 e R\$ 30.657.250,55 em 2011, sendo que essa informação foi basicamente confirmada pela autoridade fiscal no TVF (pág. 17 de 27).

Ademais, aponta que, consultando a DIPJ ano de 2015, a seguinte situação seria constatada:

(a) 2010 – prejuízo fiscal de R\$ 429.080.912,37 e BC CSLL de R\$ 1.790.146.474,43;
(b) 2011 – lucro real de R\$ 313.701.236,34 e BCNEG CSL de R\$ 745.410.978,79 e
(c) 2015 - prejuízo fiscal de R\$ 2.433.320.128,66 e BCNEG CSL de R\$ 2.451.617.923,42.

Porém, consultado o e-Sapli, identificou-se o seguinte: (a) 2010 – não há registro atual de reversão do prejuízo fiscal operacional declarado na DIPJ; (b) 2011 – há registro atual do valor de R\$ 577.201.161,90 de BC NEG CSL, diferente, portanto, do que foi declarado na DIPJ e (c) 2015 – não há mais registro de prejuízo fiscal e BC NEG CSL para este ano, tendo sido revertido para um lucro real (antes da compensação de prejuízos fiscais anteriores) de R\$ 3.137.074.706,48 e BC CSL (antes da compensação de bases negativas anteriores) de R\$ 3.118.776.911,72

Esclarece, ainda, que em 2015 houve lançamento de ofício controlados no processo nº 16327.720937/2019-71, que afetou a base de cálculo de 2015, transformando, de prejuízo, para lucro.

Em seguida, o v. acórdão de 1ª instância calcula o valor atribuível da despesa em 2010 e 2011 nos seguintes moldes:

Para prosseguir nessa verificação cabe indicar o valor da despesa de amortização registrada em 2015 que é atribuível a cada um dos custos desembolsados em 2010 e em 2011. O cálculo pode ser assim demonstrado: (a) 2010 = R\$ 5.981,50 ($R\$7.808.251,78 \times R\$23.502,89 / R\$30.680.753,54$) e (b) 2011 = R\$ 7.802.270,28 ($R\$7.808.251,78 \times R\$30.657.250,55 / R\$30.680.753,54$)

Finalmente, com base nos elementos acima conclui o seguinte:

(...) a parcela de R\$ 5.981,50 da despesa de amortização contabilizada em 2015 (período da escrituração) pode ser aproveitada para fins de CSLL, pois em 2010 (período de competência) o sujeito passivo declarou base de cálculo positiva em montante superior a esta despesa. Todavia não é possível dar igual tratamento a este valor para efeito de IRPJ, pois em 2010 (período de competência) a sua situação é de prejuízo fiscal e em 2015 (período da escrituração) a sua situação

oficial passou de prejuízo fiscal para lucro real em valor superior ao da glosa efetuada;

(ii) a parcela de R\$ 7.802.270,28 da despesa de amortização contabilizada em 2015 (período da escrituração) pode ser aproveitada para fins de IRPJ, pois em 2011 (período de competência) o sujeito passivo declarou lucro real em montante superior a esta despesa. Todavia não é possível dar igual tratamento a este valor para efeito de CSLL, pois em 2011 (período de competência) a sua situação é de base de cálculo negativa e em 2015 (período da escrituração) a sua situação oficial passou de base de cálculo negativa para base de cálculo positiva em valor superior ao da glosa efetuada.

O Recorrente, porém, alega que a:

(...) dedução da despesa no valor de R\$ 23.502,89 em 2010 teria resultado em (i) aumento de prejuízo fiscal compensável em anos seguintes, ou mesmo para utilização em programas de parcelamento; e (ii) diminuição da base de cálculo da CSL com o consequente aumento do saldo negativo do período.

Sustenta, ainda que para 2011, a despesa de R\$ 30.657.250,55 teria ocasionado:

(i) redução do lucro real antes da compensação de prejuízo fiscal, tendo em vista que, no período, o referido lucro atingiu o montante de R\$ 448.144.623,35, conforme declarado em DIPJ relativa ao ano-calendário 2011 (doc. 06 da Impugnação); e (ii) aumento de seu estoque de base de cálculo negativa de CSL no período, já que, sem a dedução, o Recorrente apurou resultado negativo no montante de R\$ 745.410.978,79.

Após juntar tabela demonstrativa de seu alegado prejuízo aponta que “o efeito da dedução postergada resultou em prejuízo ao Recorrente, porque ele acabou recolhendo em anos anteriores a 2015 tributos que não seriam devidos se a dedução tivesse ocorrido em 2011”.

E tem razão o Recorrente de que, nos períodos anteriores, foi a instituição financeira que teve um efeito adverso, já que o não aproveitamento de despesas gera um incremento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como se viu, no caso do prejuízo fiscal, não há mais decadência em seu uso. Nesse sentido, presume-se que, em algum momento, o contribuinte iria utilizá-lo. Não é à toa que o CPC 32 trata o prejuízo fiscal de um “ativo diferido”.

A eventual postergação do pagamento, nesse sentido, dependeria de algumas condicionantes passadas: que o prejuízo fiscal de 2010 e a base negativa de 2011, gerada pelas despesas não aproveitadas em tais períodos, (I) não pudesse ter sido compensado nos anos de 2012, 2013 e 2014 e que (II) o ano de 2015 tivesse sido lucrativo.

Ocorre que o lançamento de ofício não diligenciou no sentido de apurar se em 2012 a 2014 a Recorrente teve lucro passível de absorver em todo ou em parte, o prejuízo fiscal de 2010 e a base negativa de 2011. Esse elemento seria essencial para se determinar o quantum a ser

cobrado em 2015, tendo-se em vista que a postergação, no caso em tela, seria um requisito para aplicação do artigo.

Entendo que quando o Fisco deixa de verificar os elementos da infração – no caso, aqui, requisito do próprio lançamento de ofício – não cabe diligência para se “completar” o lançamento.

Assim, voto, para que os gastos no importe de R\$ 23.502,89 em 2010 e R\$ 30.657.250,55 em 2011 sejam reconhecidos como despesa e permitida sua dedutibilidade, sendo cancelado o auto de infração neste quesito.

4.4 DAS DESPESAS INCORRIDAS PARA AQUISIÇÃO DO DIREITO DE USO DA MARCA DO RIO 2016.

O Recorrente efetivou despesas de patrocínio para as Olimpíadas do Rio de Janeiro 2016, apropriadas no custo de ativo intangível e amortizadas.

A fiscalização glosa por três motivos: (a) seria patrocínio indedutível nos termos do artigo 2º da Lei n. 11438/2006; (b) não seria um ativo intangível; (c) não seria necessária às atividades da empresa.

O Recorrente rebate com diversos argumentos que serão avaliados, a seguir.

Em minha avaliação, tem razão o Recorrente quando atesta que a Lei n. 11.438/06, não seria aplicável ao caso concreto. Ora, essa legislação, em questão, se volta aos patrocínios ou doações a projetos escolhidos pelo Ministério dos Desportos, que se limitam aos projetos desportivos e paradesportivos que atendam à finalidade de desporto educacional, ou desporto de participação, ou desporto de rendimento.. Confira-se a previsão do artigo 2º:

Art. 2º Os projetos desportivos e paradesportivos, em cujo favor serão captados e direcionados os recursos oriundos dos incentivos previstos nesta Lei, atenderão a pelo menos uma das seguintes manifestações, nos termos e condições definidas em regulamento: (Redação dada pela Lei nº 11.472, de 2007)

I - desporto educacional;

II - desporto de participação;

III - desporto de rendimento.

§ 1º Poderão receber os recursos oriundos dos incentivos previstos nesta Lei os projetos desportivos destinados a promover a inclusão social por meio do esporte, preferencialmente em comunidades de vulnerabilidade social.

§ 2º É vedada a utilização dos recursos oriundos dos incentivos previstos nesta Lei para o pagamento de remuneração de atletas profissionais, nos termos da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, em qualquer modalidade desportiva.

§ 3º O proponente não poderá captar, para cada projeto, entre patrocínio e doação, valor superior ao aprovado pelo Ministério do Esporte, na forma do art. 4º desta Lei.

Nesse sentido, para aplicar tal dispositivo ao caso concreto, caberia ao Fisco ter demonstrado que as Olimpíadas estavam no rol abrangido pelo Ministério dos Desportos em 2016. O Recorrente por sua vez, trouxe diversos elementos em sentido contrário como: (a) ausência de menção em contrato que o patrocínio é efetivado com base na referida lei; (b) menção ao valor captado pelo Recorrente nos termos da lei em quantia muito superior à dispendida com o patrocínio olímpico.

Destaque-se que, o próprio v. acórdão recorrido reconheceu a inaplicabilidade da Lei n. 11.438/06 ao caso em questão, *in verbis*:

No mérito entendo que assiste razão ao impugnante neste ponto.

O caput do art. 1º da Lei 11438 limita o seu âmbito de abrangência a valores despendidos a título de patrocínio ou doação vinculados a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte. Já o art. 4º da lei determina que a avaliação e aprovação dos projetos apresentados para serem enquadrados no regime de incentivo fiscal proposto pela lei cumpre a uma Comissão Técnica vinculada ao Ministério do Esporte. O art. 5º da lei refere-se à necessidade de publicação dos atos oficiais relacionados ao projeto aprovado e ao acompanhamento e avaliação periódicos dos projetos aprovados por parte do Ministério do Esporte. Também o art. 12 da lei prescreve que os recursos das doações e patrocínios submetidos ao seu alcance de regulação devem ser depositados e movimentados em conta bancária no Banco do Brasil ou Caixa Econômica Federal. A seguir a transcrição destes textos normativos citados:

(...)

De fato, nos termos dos Contratos de Patrocínio Olímpico e Paralímpico, é perceptível que nenhuma destas condições previstas na Lei 11438, para que a doação ou o patrocínio fossem submetidas ao seu regramento, estiveram presentes no caso concreto. Primeiro não consta dos autos que qualquer projeto relativo à realização dos Jogos Rio 2016 tenha sido submetido à aprovação do Ministério dos Esportes, nem tampouco que este tenha participado nas decisões e no desenvolvimento dos jogos Olímpicos e Paralímpicos, que sempre estiveram a cargo do Comitê Organizador dos Jogos Olímpicos Rio 2016 (Rio 2016), do Comitê Olímpico Internacional (COI) e do Comitê Olímpico Brasileiro (COB). Em segundo lugar o patrocínio pago pelo Banco Bradesco foi depositado e movimentado em conta corrente da sua própria instituição bancária, contrariando a previsão na lei. Além dos trechos dos contratos já reproduzidos neste voto, a seguir colo mais alguns do Contrato de Patrocínio que demonstram bem a independência da organização dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos em relação ao Ministério dos Esportes e a conta bancária utilizada para receber e movimentar o patrocínio contratado:

(...)

Por todo o acima exposto é forçoso reconhecer que os valores de patrocínio pagos pelo sujeito passivo relacionados ao Contrato de Patrocínio (R\$ 528 milhões) e ao Contrato de Patrocínio Paralímpico (R\$ 42 milhões) não estão submetidos às normas da Lei 11438, e portanto a dedução fiscal deste patrocínio não está disciplinada pelo parágrafo 2º do art. 1º da lei, assim expresso: “As pessoas jurídicas não poderão deduzir os valores de que trata o caput deste artigo para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”

Certo é, portanto, que a referida Lei não se aplica ao patrocínio dos jogos olímpicos RIO 2016 ou de qualquer outro evento profissional.

Em sendo descartada a vedação, o Fisco passa a desqualificar os gastos como ativo intangível, sob fundamento de que não haveria a prestação de atividades para manutenção da fonte, nos termos art. 1º da Resolução 3642, que define que “Os ativos intangíveis correspondem aos direitos adquiridos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive aqueles correspondentes à prestação de serviços de pagamento de salários, proventos, soldos, vencimentos, aposentadorias, pensões e similares”, tendo concluído que “os dispêndios efetuados pelo Bradesco relativo aos jogos Olímpicos de 2016 são patrocínio e não aquisição de intangível, uma vez que não há aquisição de bem incorpóreo destinado à manutenção do Banco Bradesco S.A ou exercido com essa finalidade”

Como já visto anteriormente, há norma tributária que regula o tema que é o artigo 58 da Lei n. 4.506/64. Ela prevê o cômputo de ativo intangível da aquisição de contratos e direitos.

No caso, o Recorrente adquiriu, entre outros direitos, o de prestar certos serviços com exclusividade, como o direito à exposição da marca Bradesco no âmbito do referido evento, o direito ao uso de marca, logomarcas, fotos e vídeos relacionados à referida competição esportiva, o de prestar serviço de folha de pagamentos aos empregados das Olimpíadas do Rio 2016, entre outros. Esses direitos guardam forte probabilidade de reversão de receitas.

Ora, para uma pessoa jurídica manter a fonte, deve auferir receitas. Nesse sentido, investimentos que possibilitam a pessoa auferir receitas são, por excelência, dispêndios que permitem a manutenção da fonte.

Nesse sentido, entendo aderência dos gastos ao artigo 58 da Lei n. 4.506/64 e possibilidade de reconhecimento como ativo intangível.

Ademais, ainda em obter dicta, a Fiscalização busca assinalar que as despesas, em questão, não seriam necessárias.

Ocorre que uma instituição financeira de grande porte, como o Recorrente, obviamente precisa de ações de marketing para competir no mercado. Dissociar ações de patrocínio como necessárias para uma atividade empresarial, com a devida vênia, é desconsiderar a realidade econômica dessas entidades. Não se pode presumir, que uma instituição financeira

opte por patrocinar as Olimpíadas com fins meramente altruístas, não efetivando avaliação de retorno financeiro decorrente de seu investimento.

Esse aspecto foi, inclusive, admitido pela DRJ, senão vejamos:

Previamente à análise que será feita, entendo oportuno dizer que a expressão liberalidade utilizada pela fiscalização para definir o gasto com o patrocínio dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos não é a mais adequada ao caso. Como argumentou o impugnante não é possível atribuir este caráter de liberalidade aos valores que foram pagos em decorrência de contratos celebrados para o patrocínio de evento com a grandeza de uma Olimpíadas, sem contar também que o preço pago nestes contratos previam uma série de contrapartidas de propaganda e marketing em benefício do contribuinte, portanto não me parece haver traços de liberalidade nestes pagamentos.

Ademais, é preciso ressaltar que o contrato com a Recorrente estava condicionado a uma série de contrapartidas a serem cumpridas pelo COI e, mais, destinando-se a promover o banco e fomentar o desenvolvimento de suas atividades.

Fica claro, de imediato, que as despesas realizadas pelo Recorrente estavam diretamente relacionadas à sua atividade principal, ou seja, estavam fortemente conectadas à promoção e à execução de seu objeto social, uma vez que tinham como objetivo a celebração de novos contratos referentes a serviços bancários, conforme o disposto no art. 324, parágrafo 4º do RIR/99.

Nesse sentido, entendo que essas despesas são sim necessárias e são também usuais no sentido de que é normal que grandes companhias invistam em eventos relevantes.

Assim, afasto os argumentos do TVF e voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

5 JUROS SOBRE MULTA

Quanto ao questionamento da incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada, cumpre informar que a questão já está pacificada no âmbito administrativo por meio da Súmula CARF nº 108, no sentido de que é legal a referida incidência. Vejamos seu teor:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, voto por negar provimento a este tópico do Recurso Voluntário.

6 DA CONCLUSÃO E DISPOSITIVO DO VOTO.

Diante do exposto dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, rejeitando as preliminares, a exceção da preliminar em relação ao tema de uso da marca Rio 16 que acolhi mas deixei de pronunciá-la por força do artigo 59, §3º do Decreto n. 70.235/72: a) Desonerar juros e multa referente a cobrança de IRPJ e CSLL relativo a utilização do método de Rentabilidade Esperada de Ativos (REA), em razão da aplicação do artigo 100, inciso I e parágrafo único, do CTN; b) Afastar a glosa da amortização de intangível associado às despesas e gastos indiretos incorridos em 2010 e 2011 ativados pelo contribuinte em razão dos direitos sobre a folha de pagamentos de servidores do Estado de Pernambuco, com fundamento no parágrafo 5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77; b) Afastar a glosa da amortização do ativo intangível associado às Olimpíadas do Rio 16. Mantidas as demais autuações.

Assinado Digitalmente

Cristiane Pires McNaughton

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fernando Beltcher da Silva**, Redator designado.

Com as vênias de estilo ao belo voto proferido pela Ilustre Relatora, o colegiado dela ousou discordar em relação a dois aspectos: preliminar de nulidade da autuação fiscal - no tocante à glosa das amortizações de ativo, atinente ao direito de uso da marca “Rio/2016”, e, no mérito, a ativação de despesas/gastos/custos associados aos direitos sobre a folha de pagamento de servidores do Estado de Pernambuco.

A Recorrente suscitou a preliminar de nulidade da autuação fiscal em questão por, no seu entender, o autuante haver se valido de fundamentação legal inaplicável à espécie.

Digo que são nulos somente os atos e termos lavrados por autoridade incompetente, bem como os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, hipóteses não reveladas ou presentes na autuação.

Eventual equívoco da autoridade no enquadramento legal é questão a ser resolvida no mérito, como o foi.

Quanto à questão de mérito - despesas, custos e demais encargos ativados, tudo alusivo aos direitos sobre a folha de pagamentos de servidores do Estado de Pernambuco -, decidiu-se pela inadmissibilidade da ativação de intangível.

Isso porque tais dispêndios, no contexto dos autos, não se enquadram nas hipóteses de aquisição, prorrogação, ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza (alínea “c” do art. 58 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964).

No caso concreto, referidos desembolsos, por assim dizer, seriam correntes e naturais à execução do correspondente contrato e poderiam ser imputados aos resultados contábeis e fiscais nas competências em que incorridos, não pela via da amortização de intangível.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada, alusiva à glosa de amortização de direito de uso da marca Rio/2016, e, no mérito, afasto a possibilidade de ativação de intangível alusivo às despesas, custos e encargos associados à execução do contrato em que se conferiram direitos à Recorrente sobre a folha de pagamentos de servidores do Estado de Pernambuco.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva