



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

Processo n° 16327.721547/2012-41
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-002.675 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE PERDAS
Embargante BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. INOVAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O fato de a autoridade administrativa relatar a desídia do contribuinte em não aproveitar as oportunidades de direito para se defender, ou seja, não atender as intimações de solicitação de documentos comprobatórios, não caracteriza inovação do critério jurídico do lançamento. Isto porque, além de ser ônus do contribuinte comprovar que agiu nos termos da lei, também é por meio da oportunidade aproveitada da ampla defesa e do contraditório que o pode fazer com maior segurança, além de tornar o processo administrativo mais eficiente.

PERDA DE CRÉDITOS. CESSÃO. DESPESA OPERACIONAL. INSUFICIÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

Quando o sujeito passivo aliena seus direitos creditórios a terceiro por valor inferior ao registrado em seus livros contábeis, pelo fato de se tratarem de créditos inadimplidos, cuja recuperação é incerta e produz prova da concessão deste desconto, tal conduta se revela como uma despesa necessária, principalmente em se tratando de atividade exercida por instituição financeira. Contudo, a míngua de provas da cessão alegada, não é possível reconhecer o direito no caso concreto.

IRPJ. CSLL. REGRAS DE DEDUTIBILIDADE. APLICAÇÃO.

As regras de dedutibilidade de despesas aplicáveis para a apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Disto, uma exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL só será válida, se houver legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa

de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem cabimento em nosso ordenamento jurídico.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Em se tratando de exigências reflexas de contribuições que têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do Imposto de Renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão dos decorrentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir as omissões admitidas e rerratificar a decisão proferida no Acórdão 1402-002.201.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Marco Rogerio Borges e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Evando Correa Dias.

Relatório

O acórdão embargado nº1402-002.201 tratou de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 13.879.269,19 e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 4.418.148,77, referente ao ano-calendário de 2007. Sobre os valores lançados incidiu multa de ofício de 75% e juros de mora. A infração apurada foi a exclusão indevida de perdas no recebimento de créditos na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. REQUISITOS LEGAIS COMPROVADOS PARCIALMENTE. DEDUÇÃO DEVIDA.

A dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos está condicionada ao atendimento dos requisitos legais previstos no art. 9º da Lei nº 9.430/1996, além da comprovação documental inequívoca da sua ocorrência. A comprovação constante nos autos que comprove o atendimento de tais requisitos deve ser considerada e acatada, por se tratar de matéria probatória e em razão do princípio da busca da Verdade Material.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. JUROS E MULTA DE MORA. CABIMENTO

A inexistência quanto ao período-base de escrituração de despesas que implique ou postergação do pagamento do imposto enseja a cobrança de multa e de juros de mora.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Havendo a postergação de tributos, os pagamentos devem ser imputados proporcionalmente às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, juros e multa), sendo exigível eventual saldo devedor resultante.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO). RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA).

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como pela multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o decidido em relação ao IRPJ, quando compartilha com este a mesma matéria fática, e, também, por inexistir razão jurídica para decidir de forma diversa

Em resumo, a parte Embargante alega haver **06 (seis) omissões** (item II dos Embargos) - e **01 (uma) contradição** (item III dos Embargos) no acórdão do Recurso Voluntário por ela interposto.

Já a **contradição** (fl 11 dos Embargos), segundo a Embargante, recai sobre a interpretação do artigo 138 do CTN.

Propus, por meio de informações aos Embargos, que a admissibilidade recaísse apenas às **omissões 3 e 4** acima, posto que as demais "omissões" e a referida "contradição" remanescente, não teriam se verificado. Tal parecer foi aceito pelo Presidente da Turma em seu despacho de admissibilidade.

Basicamente, as referidas **omissões** são quanto:

- 1) aos documentos apresentados;
- 2) à aplicação do Código de Processo Civil 2015 ao Processo Administrativo Federal;
- 3) aos argumentos desenvolvidos no Recurso Voluntário;
- 4) à ausência de previsão legal para a adição à base de cálculo da CSLL de despesa considerada indedutível;
- 5) às despesas efetivas pelo decurso do prazo de 5 anos e
- 6) à inexigibilidade de multa em relação ao pagamento postergado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei- Relator

A Recorrente teve admitidos seus Embargos em relação à dois itens de sua lista. É de se notar que, tal qual seu Recurso Voluntário, seus embargos são extensos e em alguns momentos, até repetitivos.

Veja-se, por exemplo, que um dos seis itens admitidos tem uma designação genérica ("aos argumentos desenvolvidos no Recurso Voluntário") e em seguida surgem mais **06 subitens**, ou seja, no total, a Embargante identificou inicialmente 17 (dezessete) omissões.

De fato, as 06 admitidas não foram especificamente numeradas no voto condutor, o que não significa contudo dizer que algumas delas possam não ter sido tratadas de forma suficiente.

Tais subitens foram assim apresentados:

i.a dedutibilidade das perdas com operações de crédito para as instituições financeiras, independentemente do cumprimento do disposto na Lei nº9.430/96, em razão da autorização inserta do art. 299 do RIR/99 (tópico III.1 do Recurso Voluntário);

ii.o fato de o ônus da prova no Direito Tributário ser do Fisco, a necessidade de se observar a verdade material e o pedido de diligência (tópico III.2.1 do Recurso Voluntário);

iii.a existência de documentos contábeis que fazem prova em favor do Embargante (contribuinte) (tópico III.2.2 do Recurso Voluntário);

iv.a impossibilidade de a DRJ consertar a motivação do lançamento (tópico III.2.4 do Recurso Voluntário); e

v.a necessidade de se reconhecer como perda definitiva os contratos que foram cedidos (tópico III.2.6 do Recurso Voluntário). (...)"

Subitens "i" e "v"

Salvo melhor juízo, entendo que o **subitem v** (necessidade de reconhecer contratos de cessão como perdas definitivas) estão contidos no **subitem i** posto que o fundamento para a pretensa dedutibilidade das perdas baseia-se na mesma interpretação dada pelo contribuinte ao mesmo preceito da legislação, ou seja, aplicar o artigo 299 do RIR/99 e não as disposições da Lei nº9.430/96, visto se tratar de instituição financeira.

Por esta razão ambos devem ser tratados conjuntamente.

De fato, o argumento não foi examinado adequadamente no voto condutor.

Dentre os ajustes permitidos pela legislação fiscal, para se obter a correta determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, encontram-se as deduções de determinados gastos assumidos pela pessoa jurídica, no emprego de valores ou contratação de dívidas para o pagamento de encargos necessários para a produção da renda já utilizados ou consumidos, isto é, que não remanesçam no seu ativo, cuja dedução, neste caso, se verifica, ordinariamente, via dedução de custos ou despesas incorridos, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão de bens de natureza permanente ou, ainda, pela sua alienação ou baixa.

As despesas de possível dedução são as chamadas *operacionais*, assim definidas como aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, como prescrito pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64, reproduzido pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99:

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

§ 1- São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei 4.506, de 1964, art. 47, § 12).

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

Segundo a redação desse dispositivo, além de não serem computadas como custos, para que sejam dedutíveis, as despesas devem ser pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações requeridas pela atividade da empresa, de modo normal e usual.

Assim, as despesas poderão ser deduzidas na determinação do lucro real da pessoa jurídica, desde que sejam necessárias, usuais e normais em suas operações ou transações.

Necessárias, portanto, são aquelas despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora. Como também reconhecido pela Coordenadoria do Sistema de Tributação, já no Parecer Normativo nº 32/81, *"o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos"*.

Na linha desenvolvida, remete-se aqui a todas as despesas relativas às atividades da empresa, assim entendidas *"em oposição a gastos absolutamente estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade"*.

Não se quer com isso afirmar que despesas alheias às atividades da pessoa jurídica não sejam necessárias, mas, sim, apenas que os atos de completa liberalidade não são necessários para a obtenção da renda. A *normalidade* das despesas, por sua vez, refere-se, em síntese, aos gastos comuns no ramo de atividade em que atua a companhia ou no tipo de operação envolvida, enquanto *usuais* seriam aqueles caracterizados pela habitualidade, pela frequência com que são incorridos.

Os gastos incorridos por dada pessoa jurídica para se configurarem como despesas operacionais e ser passíveis de dedutibilidade fiscal devem ser necessários à fonte produtora, isto é, ao desenvolvimento das atividades sociais da empresa.

As perdas registradas pela contribuinte têm efetivamente a natureza de descontos acordados no âmbito do seu esforço para o recebimento dos créditos, o que, tratando-se de instituição financeira, como no caso, caracteriza estas operações como decorrentes da sua atividade principal.

Percebe-se que a Recorrente alienou seus direitos creditórios a terceiros por valor inferior àquele registrado em seus livros contábeis, porque se tratava de créditos inadimplidos, cuja recuperação era incerta, razão pela qual o seu valor de mercado certamente era inferior ao montante nominal das dívidas.

A concessão dos descontos como forma de recuperação dos seus ativos financeiros representa prática empresarial normal e usual de mercado. Tais dispêndios reúnem as condições para dedução como despesas operacionais na determinação do lucro real.

Isto posto, no caso sob análise, os fatos que motivaram o lançamento não se enquadram na norma legal que o fundamentou, pois o valor deduzido a título de perda, no que se refere exclusivamente a a perda pela cessão dos créditos não se enquadram aos requisitos estabelecidos pelo dispositivo legal indicado pela fiscalização como infringido (art. 9º da Lei nº 9.430/96), pois a citada perda decorreu da transação pela cessão, e não pelo não recebimento dos créditos.

Para concluir, destaco que esta Turma tem firmado o entendimento de que as perdas incorridas mediante a cessão de créditos a terceiros se subsumem apenas às regras do artigo 299 do RIR/99, cuja parte que interessa da referida ementa segue abaixo transcrita:

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DESCONTOS CONCEDIDOS PARA O RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONTRATOS DE CESSÃO.

As perdas registradas pela Instituição Financeira oriundas de descontos acordados no âmbito do seu esforço para o recebimento dos créditos, caracteriza estas operações como decorrentes da sua atividade principal. A concessão dos descontos como forma de recuperação dos seus ativos financeiros representa prática empresarial normal e usual de mercado. Tais dispêndios reúnem as condições para dedução como despesas operacionais na determinação do lucro real.

(Acórdão 1402-002.358, julgado em 24.01.2017)

Assim sendo, entendo que merecem razão, os argumentos da Recorrente, ora Embargante, no que se refere apenas aos créditos reconhecidamente cedidos a terceiros por meio de contrato para este fim, em consonância aos precedentes desta Turma Julgadora.

Contudo, há outro óbice para a fruição desse direito no caso concreto. Apesar de a Recorrente alegar a ocorrência de cessões de crédito em caráter oneroso, não demonstra os casos em que isso ocorre, pormenorizadamente.

Toda a tese desenvolvida pela Recorrente, sob este específico argumento, encontra-se no Recurso Voluntário, item III.2.

III.2.6 –DAS PERDAS GLOSADAS COM BASE NO “MOTIVO 4” DO ANEXO APRESENTADO PELA FISCALIZAÇÃO (FALÊNCIA, CONCORDATA OU RECUPERAÇÃO JUDICIAL)

Todavia, a relação de créditos no item sequer menciona qualquer contrato de cessão, vinculado ou não a ações judiciais/administrativas de recuperação dos mesmos.

Veja-se:

Processo nº 16327.721547/2012-41
Acórdão n.º 1402-002.675

S1-C4T2
Fl. 7.122

Nesse sentido, reforçando a dedutibilidade dessas despesas, o Recorrente apresenta nessa oportunidade novo rol de documentos, que complementam os documentos ofertados na peça impugnatória, os quais atestam a insolvência dos seus credores e as providências judiciais adotadas na tentativa de reaver os seus créditos (doc. 06):

Devedor	Valor	Processos Judiciais vinculados	Motivo	Documentos Anexos ao Recurso
EMBRA S PRODUTOS SIDERÚRGICOS LTDA.	R\$ 484.772,91	Execução por Título Extrajudicial n.º 0010740-19.1997.8.190066 (1997.546.010385-6) (Ponta Redonda-RJ) Habilitação de Crédito n.º 0001040-31.1999.8.19.0007 (1999.007.092785-7) (Barra Mansa-RJ)	4	(i) Ação de Execução de Título Extrajudicial (Inicial), ajuizada em julho/1997. (ii) Habilitação de Crédito (iii) Extratos de movimentações processuais. (iv) Petição requerendo a expedição de Certidão de Objeto e Pé.
51 TELECOMUNICAÇÕES BRASIL	R\$ 331.626,01	Recuperação Judicial n.º 0060702-51.2006.8.26.0114 (114.01.2006.060702) (Campinas-SP)	4	(i) Petição de habilitação de crédito perante os credores (ii) Extrato de movimentação processual.
NOVA DATA SISTEM	R\$ 1.458.453,79	Recuperação Judicial n.º 0009434-73.2006.8.05.0103 (Ihéus-BA)	4	(i) Petição de habilitação de crédito perante os credores (ii) Contrato de abertura de crédito rotativo (iii) Tabela de atualização do crédito e extrato demonstrativo dos pagamentos realizados. (iv) Extrato de movimentação processual. (v) Guia de recolhimento para expedição de Certidão de Inteiro teor.
FMG COMERCIO MONTAGEM E MANUTENÇÃO LTDA.	R\$ 546.495,11	Ação de Execução de Título Extrajudicial n.º 0001671-51.2006.8.26.0292 (292.01.2006.001671-7) Ação de Execução de Título Extrajudicial n.º 0000293-60.2006.8.26.0292 (292.01.2006.000293-6) Ação de Execução de Título Extrajudicial n.º 0001672-36.2006.8.26.0292 (292.01.2006.002672-0) Ação de Execução de Título Extrajudicial n.º 0000295-30.2006.8.26.0292 (292.01.2006.000295-1) Ação de Execução de Título Extrajudicial n.º 0000294-45.2006.8.26.0292 (292.01.2006.000294-9) Falência n.º 292.01.2006.002502-5 Ação Monitória n.º 0012175-19.2006.012175-7 (292.01.2006.012175-7) (Jacareí-SP)	4	(i) Petição solicitando desarquivamento dos autos. (ii) Extrato do Tribunal de Justiça comprovando a manutenção do processo judicial (iii) Extrato LY
TINTAS COLOR HO	R\$ 455.063,46	Falência n.º 0013062-85.2007.8.26.0609 (609.01.2007.013062) (Tabão da Serra-SP) Ação de Execução por quantia certa contra devedor solvente n.º 0009097-02.2007.8.26.0609 (609.01.2007.009097) (Tabão da Serra-SP)	4	(i) Petição de Habilitação de Crédito. Crédito com garantia em nota promissória. (ii) Inicial da Execução (iii) Petição requerendo a expedição de Certidão de Objeto e Pé. (iv) Extrato de movimentação processual que evidencia a manutenção do processo.

Devedor	Valor	Processos Judiciais vinculados	Motivo	Documentos Anexos ao Recurso
TAURUS ELETRO M	R\$ 449.102,91	Falência n.º 0002778-14.2001.8.26.0161 (Diadema -SP) Habilitação de Crédito n.º 161.01.2001.002778-0 (n.º de ordem 515/2001)	4	(i) Petição de Habilitação de Crédito que foi julgada procedente em 2010. Crédito com garantia em nota promissória. (ii) Cópia do contrato de empréstimo. (iii) Extrato de movimentação processual. (iv) Petição de desarmamento dos autos.
MARBEL RC COMÉRCIO, IMP. E EXPORT. (SUBSTITUÍDO POR V10 LOGÍSTICA E TRANSPORTE)	R\$ 372.814,32	Ação de Execução por Quantia certa devedor solvente n.º 0016402-43.2007.8.26.0510 (510.01.2007.016402-0) (Rio Claro-SP) Recuperação Judicial n.º 0009153-41.2007.8.26.0510 (Rio Claro-SP)	4	(i) Comprovante de quitação do acurdo em 03/05/2012. (ii) Contrato de empréstimo (iii) Troca de e-mails esclarecendo o valor a ser pago pelo devedor. (iv) Inicial da Execução (v) Extrato LY (vi) Certidão de Objeto e Pé da Ação de Execução que comprova que o procedimento judicial foi mantido . (vii) Certidão de Objeto e Pé da Recuperação Judicial da Empresa.
CONFECÇÕES PIPO	R\$ 194.356,93	Ação Monitória n.º 0198341-22.2007.8.26.0100 (583.00.2007.198341) (Foro Central-SP)	4	(i) Extrato de movimentação processual (i) Inicial da Ação Monitória (ii) Sentença publicada em 25/08/2009, reconhecendo a insolvência do credor (iii) Extrato LY (iv) Extrato de movimentação processual que evidencia a manutenção do processo. (v) Petição de desarmamento dos autos.
GRAFICA BENFICA	R\$ 283.332,35	Falência n.º 0029455-52.2006.8.26.0405 (405.01.2006.029455) (Osasco-SP)	4	(i) Extrato de de movimentação processual. (ii) Guia de recolhimento para desarmamento do processo.

Num esforço investigativo adicional deste Relator, em meio as mais de 7000 páginas de documentos e petições, é possível encontrar cópias de contratos dessa natureza, mas quando ocorre, estão vinculados a processos judiciais de cobrança. Ou seja: a Recorrente já teria atendido outros requisitos exigidos pela fiscalização (cobrança judicial).

Em outras palavras, os contratos de cessão anexados ao processo, mesmo após a fiscalização, referem-se sempre à créditos que, antes de cedidos, encontravam-se em cobrança litigiosa, atendendo a comprovação, mesmo em tese desnecessária, da Lei 9.430/96.

Veja-se, por exemplo, trecho do contrato de cessão onerosa de créditos contido na documentação denominada "*documentos diversos - complementação parte 2*" nas folhas 4488-4728 do e-processo:

DO OBJETO:

O *Cedente* é titular e detentor dos direitos e dos créditos oriundos dos contratos **43544380001**, **54501218901**, **54501268501** (capitais de giro), **487813000136102** (cheque empresa), **464813000493401**, **487813000136101** (adiantamento ao depositante), **54501210301** e **93448584001** (composições de dívidas), e que figuram como DEVEDORES: **MARBEL RC COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., BELMIR MENEGATTI, LAURI FEDRIZZI e RIO CLARO PATRIMONIAL E ASSESSORIA LTDA.**, os quais totalizam a importância de **R\$ 4.470.713,13** (quatro milhões quatrocentos e setenta mil setecentos e treze reais e treze centavos).

Em razão do inadimplemento de obrigações previstas nos contratos, o *Cedente*, (i) ajuizou Execução de Título Extrajudicial, cujo processo se encontra tramitando pela R. 3ª Vara Cível de Rio Claro - SP, sob nº de ordem 1952/2007 (510.01.2007.016402-0), atribuindo-se à causa o valor inicial de R\$ 2.836.550,58, cujo valor ainda, é passível de acréscimos a título de correção monetária e juros legais, custas processuais, honorários advocatícios, etc., bem como, (ii) se encontra em processo de Habilitação do crédito oriundo dos contratos, nos autos da Recuperação Judicial da Devedora MARBEL, que se encontra tramitando pela R. 4ª

Verifico também que o tema (contratos de cessão) não é novo nos autos.

Por mais que no curso da fiscalização o tema pudesse não ter sido tratado apropriadamente, o tema foi tratado expressamente pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário justamente por também ter sido expressamente analisado pela DRJ (doc. fls 5.170), que consignou: "*O instrumento particular de cessão de crédito para terceiros, o qual o interessado denomina 'Acordo', a título oneroso, comprova que o crédito foi cedido, mas não há nada a respeito da perda.*"

Em conclusão, devido à ausência de comprovação de perdas exclusivamente provenientes da cessão de créditos, não vejo como acolher a defesa apresentada pela Recorrente neste particular.

Desta feita, acolho os embargos para suprir a omissão acima, sem contudo dar-lhe efeitos infringentes.

Subitens ii e iii

Da mesma forma como o tema anterior, entendo que o **subitem ii**. (o ônus da prova no Direito Tributário ser do Fisco, a necessidade de se observar a verdade material e o pedido de diligência) e o **subitem iii** (a existência de documentos contábeis que fazem prova

em favor do Embargante) podem ser tratados conjuntamente pois, em última análise, tratam da suficiência ou não da prova apresentada pela Embargante no curso do processo fiscal.

A prova é matéria controvertida, no âmbito do Direito Tributário.

Todavia, afirmou a Recorrente que a prova que sustenta o lançamento fiscal deve ser produzida pela Fazenda Pública e que, inclusive, considerando que seus registros contábeis não foram objeto de questionamento, estes fazem prova suficiente de suas alegações, com respaldo no parágrafo primeiro do art 9 do Decreto-lei 1.598/77, que afirma:

"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."

Contudo, é preciso dar igual destaque ao *caput* do mesmo artigo 9 do Decreto lei, transcrito pelo artigo 276 do RIR/99, *in verbis*:

"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."

O que se nota no caso concreto é que a fiscalização não questionou a integralidade da contabilidade, mas com fundamento no dispositivo acima, solicitou informações e esclarecimentos. A contabilidade não existe nem subsiste em si. Ela é elaborada com base em inúmeros outros documentos fiscais, societários, contratuais, que lhe dão idoneidade.

Na medida em que a fiscalização avançava no exame da contabilidade, solicitava esclarecimentos e documentos que a amparassem. Na visão da fiscalização, alguns registros foram confirmados, outros não. Aliás, esta divergência foi justamente o que originou o presente auto de infração, e o processo se instaurou para que o contribuinte pudesse agregar mais documentos, como de fato fez, e como de fato foram aceitos, mesmo que parcialmente, seja no âmbito da DRJ, seja em sede de Recurso Voluntário.

Neste ponto vejo a repetição/sobreposição de argumentos de defesa. Transcrevo abaixo as razões de INADMISSIBILIDADE de outros dos itens inicialmente embargados, que apesar de não serem objeto do presente julgado, servem para ilustrar a afirmação, e reforçar o indeferimento do pedido formulado e admitido:

(...) O contribuinte juntou documentação comprobatória de seu direito em sede de impugnação e de recurso voluntário. Neste voto relaciono todas as provas apresentadas tanto em primeira quanto em segunda instância em seis planilhas. Cada "motivo" corresponderá a um Anexo, que passa a ser parte integrante deste voto, sendo que os "motivos 5 e 6" fazem parte de um único anexo.

Além disso, há um último Anexo ao voto que trata especificamente das despesas que o contribuinte alega terem passado 05 anos de sua constituição, e portanto, estarem automaticamente passíveis de dedução.

MOTIVO 1 (anexo 1 do voto)

Não foram apresentados os documentos solicitados ou, apresentados parcialmente, são insuficientes para averiguar a dedutibilidade das perdas (art. 9º e §§ da Lei 9.430/96);

MOTIVO 2 (anexo 2 do voto)

Trata-se de contrato de operação de crédito com garantia e, portanto, a perda é dedutível após dois anos de seu vencimento; neste caso, não foi respeitado o prazo de dois anos (art. 9º, § 1º, inciso III, Lei 9.430/96);

MOTIVO 3 (anexo 3 do voto)

Não foram comprovados os procedimentos judiciais iniciais e mantidos para o recebimento do crédito; as medidas judiciais apresentadas são de iniciativa do devedor, como a ação revisional de contrato (art. 9º, § 1º, incisos II, "c", III e IV, Lei 9.430/96);

MOTIVO 4 (anexo 4 do voto)

O devedor se encontra em situação de falência, concordata ou recuperação judicial; neste caso não foram comprovados os procedimentos judiciais necessários ao recebimento do crédito, bem como o demonstrativo dos valores comprometidos que seriam pagos pelo devedor (art. 9º, §§ 1º, inciso I e IV, 4º e 5º, Lei 9.430/96)

MOTIVO 5 (anexo 5 do voto)

O procedimento judicial para o recebimento do crédito foi iniciado em 2008 (art. 9º e §§ da Lei 9.430/96);

MOTIVO 6 (anexo 5 do voto)

O procedimento judicial para o recebimento do crédito foi iniciado em 2009 (art. 9º e §§ da Lei 9.430/96).

Em todos os anexos acima mencionados, consta a letra "**S**" para as despesas que o contribuinte logrou comprovar com a documentação apresentada, e com a letra "**N**" aquelas despesas que, segundo meu entendimento, não há documentação suficiente para comprovar sua aptidão para serem passíveis de dedução.(...)

Os documentos acatados como comprovação suficiente se referem precisamente àqueles trazidos pela própria embargante em sede de Recurso Voluntário. Dizer que tal "complementação" documental apresentada pela Embargante é irrelevante seria o mesmo que desconsiderá-la, seja por ter sido colacionada em segunda instância."

Infelizmente, o contribuinte não logrou documentar 100% da contabilidade, e isto resultou no saldo de tributos que ora se exige.

Assim, entendo ocorrida a omissão em tratar do tema no voto, o que agora entendo sanada, mas improcedente.

Finalizando o item 3, examinando o **subitem iv**, quanto a alegada impossibilidade de a DRJ "consertar" a motivação do lançamento.

O trecho em que a DRJ teria cometido o equívoco formal mencionado segue abaixo, extraído do Recurso Voluntário da Embargante:

"Nas glosas referentes ao motivo 2, segundo a fiscalização, trata-se de contrato de operação de crédito com garantia e, portanto, a perda só seria dedutível após dois anos de seu vencimento; neste caso, não foi respeitado o prazo de dois anos (art. 9º, §1º, inciso III, Lei nº 9.430/1996).

O interessado, por sua vez, alega, nas planilhas reproduzidas acima, que não haveria garantias vinculadas às operações (Tela LY) e que petições iniciais e acordo comprovariam o procedimento judicial necessário ao recebimento do crédito.

A seguir, lista-se documentos apresentados pelo interessado na impugnação para comprovar suas alegações, no que se refere ao motivo 2 da glosa: telas impressas do Poder Judiciário na internet; telas do sistema de informática do próprio interessado ("tela LY – Controle de Recuperação Operações Inadimplentes", ao contrário do que alega o interessado, nada prova, pois, além de ser documento de fonte interna, não faz referência se haveria ou não garantias às operações.

Deve-se ressaltar que, cotejando as informações contidas nas colunas "Data da Inadimplência" e "Data de Apuração da Perda" dos Anexos I, II, III e IV (fls. 4.178/4.180) elaborados pela fiscalização, com as informações contidas nas petições iniciais nas ações judiciais, verifica-se que no ano-calendário de 2007 ainda não se havia cumprido a exigência do prazo de mais de 2 anos do vencimento do débito (art. 9º, §1º, inciso III, Lei 9.430/96) para dedução como perda, o que só viria a ocorrer em 2008.

Portanto, correta a autuação por postergação de pagamento, em razão de antecipação de despesa dedutível no ano-calendário de 2007, somente dedutível a partir de 2008." (fls. 19-20 da decisão recorrida)

Da atenta leitura do dispositivo destacado e atacado pela Embargante, acima reproduzido, não pude vislumbrar inovação por parte da DRJ, mas tão somente a reiteração do procedimento fiscalizatório. Não vejo indicativo que de que a fiscalização procedeu "desta forma", enquanto o correto seria "aquela forma" e por isso concluir pela inovadora fundamentação.

Deste modo, sano a omissão no exame do argumento acima para entender improcedentes tais alegações do Recorrente.

Para concluir o exame dos argumentos de defesa, agora o Embargante alega que o acórdão embargado não se posicionou sobre a questão das diferenças das regras de dedutibilidade de despesas entre o IRPJ e a CSLL, tratando ambos como idênticos neste quesito, sendo que - explica o Embargante *ad argumentandum* - que se o Agente Fiscal estivesse correto ao afirmar que as despesas não seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, não seria possível, segundo o Embargante, manter a exigência da CSLL, uma vez que não há previsão legal para adição à sua base de cálculo de despesa considerada indedutível.

A CSLL, instituída com a edição da Lei 7.689/88, tem como base de cálculo, nos termos do art. 2º da referida lei, “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”, acrescentando-se, através da letra ‘c’, do § 1º, do mesmo art. 2º, que o resultado do período-base será apurado com a observância da legislação comercial, ajustado por adições e exclusões.

A partir dessas considerações, verifica-se que, conforme destacado das disposições do art. 2º, parágrafo 1º, alínea 'c' da Lei 7.689/88, ali expressamente se faz referência aos específicos ajustes (exclusões e adições) a serem aplicados ao resultado do período-base, apurado a partir da aplicação das expressas disposições da legislação comercial, distinguindo a composição da base de cálculo da Contribuição em questão, assim, às regras próprias da legislação do Imposto sobre a Renda.

Assim, para admitir-se como válida qualquer exclusão e/ou adição na apuração da base de cálculo da CSLL, faz-se essencial, no caso, a existência de legislação especificamente a ela relacionada, sem a qual, estar-se-ia admitindo a possibilidade de interpretação ampliativa de normas restritivas de direito, o que, definitivamente, não tem cabimento em nosso ordenamento jurídico.

Nessa linha, fixando o ponto de partida sobre a matéria, as regras de dedutibilidade de despesas que sejam aplicáveis na apuração do lucro real, não podem ser estendidas, sem a necessária pré-existência de previsão legal, à apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Desta feita, entendo que deve ser sanada a omissão apontada no item precedente, para no mérito, negar-lhe procedência. Irretocável portanto a ementa ao tratar da CSLL como *tributação reflexa*.

Diante de todo o exposto, acolho os presentes Embargos para sanar as omissões admitidas, sem efeitos infringentes, posto que no mérito improcedentes ou inaplicáveis ao caso concreto.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

