



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

Processo nº 16327.721631/2013-46
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.420 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 10 de agosto de 2016
Assunto IRPJ. Exclusões indevidas. Ganho de capital na desmutualização. Multa isolada sobre estimativas.
Recorrente BANCO PANAMERICANO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia De Carli Germano e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO PANAMERICANO SA contra acórdão proferido pela DRJ/Rio de Janeiro que concluiu pela procedência total da autuação efetuada, lavrada no âmbito da Deinf/SP, que teve como escopo a verificação de exclusões indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, bem como a omissão de ganho de capital na desmutualização da CETIP. Como consequência desta última infração, foram também impostas multas isoladas sobre estimativas não recolhidas.

As exclusões indevidas totalizaram os seguintes valores: R\$ 489.470.637,03, no ano-calendário de 2008; R\$ 851.488.436,19, no ano-calendário de 2009; e R\$ 3.340.477.022,35, no ano-calendário de 2010. A omissão de ganho de capital totalizou o valor de R\$ 444.460,67, exclusivamente, no ano-calendário de 2008.

No ano-calendário de 2008, depois da compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apurados pelo contribuinte, bem como do aproveitamento das estimativas recolhidas, constatou-se a necessidade de lançar um crédito tributário que totalizou o valor de R\$ 480.301,96.

No ano-calendário de 2009, depois da compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apurados pelo contribuinte, bem como do aproveitamento das estimativas recolhidas, não restou crédito tributário a ser lançado.

No ano-calendário de 2010, depois da compensação dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL apurados pelo contribuinte, restaram saldos destes últimos, igualmente, no valor de R\$ 807.055.155,93.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Trata-se o processo de autos de infração lavrados pela Deinf/São Paulo, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), a Multa Isolada, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), e Multa Isolada, nos valores de R\$111.115,17, R\$55.557,58, R\$66.669,09 e R\$33.334,55.

Os tributos lançados foram acrescidos de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 12/2013. A descrição dos fatos nos autos de infração informa que houve três infrações:

- infração 001: omissão de ganho na devolução do patrimônio social de entidade isenta (desmutualização da CETIP);
- infração 002: exclusões e compensações não autorizadas na apuração do lucro real;
- infração 003: falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução.

O Termo de Verificação Fiscal informa o que segue.

Conforme amplamente noticiado e indicado na nota explicativa nº 2 das Demonstrações Financeiras Publicadas relativas aos períodos de apuração de 01 de novembro a 31 de dezembro de 2010 foram levados a efeito relevantes ajustes na posição patrimonial da Interessada, em decorrência de inconsistências contábeis apuradas pelo Banco Central do Brasil na posição de 30 de junho de 2010 e ajustes

adicionais na posição de 30 de novembro de 2010 no montante total de R\$4,3 bilhões de reais, conforme transcrito às fls.724/726.

Objetivando apurar o efeito fiscal dos mencionados ajustes, bem como, auditoria de demais itens de despesas, intimou-se a Interessada a apresentar documentação comprobatória.

Em relação à infração referente a exclusões e compensações não autorizadas na apuração do lucro real, o Termo de Verificação Fiscal informa que:

- os documentos apresentados mencionam ter efetuado a Interessada realocação de parte dos valores ajustados em 2010 para os anos-calendário 2008 e 2009, em função de haver realizado apuração especial no sentido de atender ao princípio da competência com o objetivo de recuperação de tributos pagos nestes períodos de apuração, tendo apresentado retificações tributárias de junho a agosto de 2013;

- efetivamente, a Interessada apresentou no curso da ação fiscal, DIPJ retificadoras para os anos-calendário 2008 a 2010, respectivamente, em 29 de junho de 2013, em 22 de julho de 2013 e em 23 de agosto de 2013;

- com base nas DIPJ retificadoras, elaborou-se a tabela de fls.727/728, que resume as alterações efetuadas pela Interessada;

- assim, a origem dos valores retificados nos anos de 2008 e 2009 decorreu de retificações feitas no ano calendário 2010, conforme tabela de fls.728, embaixo;

- o valor total ajustado nos anos-calendário 2008 e 2009 implicou na dedução em cada período de apuração dos montantes de R\$489.470.637,03 e R\$851.488.436,19 respectivamente, (total de R\$1.340.959.073,22), transformando resultados positivos destes períodos em prejuízo, conforme demonstrativo de fls.727/728;

- o anexo 8 do documento "Reprocessamento" - "Quadro de Ajustes data base 30.11.2010", apresentado pela Interessada, revela que, para novembro de 2010, foi efetuado contra o PL um ajuste no montante de R\$3.830.946.852,01, cuja composição está demonstrada na tabela de fls.728;

- o mencionado documento detalha as contas patrimoniais dos grupos 1 e 4, bem como a natureza dos ajustes efetuados em novembro de 2010 referentes às "inconsistências contábeis" indicadas na dita tabela no montante de R\$3.314.016.978,24, revelando que a contrapartida dos ajustes foi o "Patrimônio Líquido - Prejuízos Acumulados - conta 618.10.002.301.1";

- a natureza dos ajustes se referiu a "Carteira de Crédito Insubsistente - R\$ 1.442.675.375,98", "Passivos não registrados de operações de cessão liquidadas e refinanciadas - R\$ 1.677.910.328,16" e "Outros Ajustes - R\$ 193.431.274,10";

- assim, a Interessada excluiu na apuração do Lucro Real do ano de 2010, aquele valor de R\$3.314.016.978,24, como "Outras Exclusões", conforme linha 64 da ficha 09B da DIPJ;

- adicionalmente excluiu na mesma rubrica o valor de R\$26.460.044,11 a título de "Ajustes não individualizados", perfazendo um total de R\$3.340.477.022,35;

- as mencionadas tabelas também indicam que dos R\$1.340.959.073,22 ajustados nos anos-calendário 2008 e 2009, R\$1.171.483.115,67 estão refletidos na retificação da DIPJ ano calendário 2010, restando a ser explicado uma diferença de R\$169.475.957,55;

- o Anexo XII do documento "Reprocessamento" informa que a Interessada efetuou em setembro de 2011, ajuste adicional no montante de R\$195.936.001,66 a título de "Complemento de Passivo de Liquidação Antecipada (ajuste taxa de cessão pois estava pela taxa do contrato)", sem indicar a contrapartida ou apresentar qualquer documentação comprobatória;

- deste valor, (R\$195.936.001,66), R\$169.475.957,55 foram "alocados" nas retificações nos anos-calendário 2008 e 2009 e R\$26.460.044,11, conforme já mencionado, na rubrica "ajustes não individualizados", valor este que compôs o ajuste de R\$3.830.946.852,01 realizado em novembro de 2010;

- este mesmo anexo indica que, em função destas retificações, a Interessada apurou prejuízos em 2008 e 2009, resultando em haver pago a maior IRPJ e CSLL nos montantes de R\$104.282.488,00 e R\$90.916.220,00 respectivamente, um total de R\$195.198.708,00;

- concomitantemente às retificações de suas declarações, (DIPJ) registrou 4 pedidos de restituição/compensação com base neste pretensão direito creditório, conforme tabela de fls.729;

- a Interessada apresentou esquemas contábeis intitulados "Como a Administração anterior demonstrava o ativo a maior (carteira de crédito subsistente) para "encobrir" um problema no Passivo" e "Recebimento antecipado de contrato cedido e repassado ao Cessionário somente na data do vencimento da obrigação";

- assim, considerando a informação de que foram realizados ajustes em setembro de 2011 no montante de R\$195.936.001,66 formalizou-se nova intimação;

- em resposta, a Interessada informou que:

"O valor de R\$195.936 mil lançado no Patrimônio Líquido do Banco, conta contábil de Prejuízos Acumulados (Razão anexo Doc 6), em setembro de 2011, refere-se ao complemento do Passivo de Liquidação Antecipada que não havia sido reconhecido em novembro/2010 (data de ajuste das inconsistências contábeis). Esse complemento foi necessário, pois este passivo, até o citado complemento, representava os valores baseados nos fluxos que deveriam ser repassados aos cessionários em função de tais liquidações antecipadas e refinanciamentos considerando as taxas originais dos respectivos contratos de financiamento ao invés das taxas das respectivas cessões (que representaria o valor do Passivo a ser efetivamente transferidos aos cessionários). Da mesma forma que o ajuste do PLA realizado em novembro/2010, à época em que foi registrado esse complemento de R\$195 milhões, ainda não era possível a identificação do mês de competência em que a despesa deveria ter sido contabilizada. Somente após o encerramento do trabalho de "reprocessamento", em que foi utilizada a taxa de cessão para determinação do PLA, foi possível identificação das reais despesas de PLA dos meses de competência "

- assim, contabilmente a Interessada registrou em 30 de setembro de 2011 este ajuste complementar na conta de Prejuízos Acumulados — 6.1.8.10.00.2.301.1 em contrapartida a Passivo de Liquidação Antecipada — 4.4.4.30.00.7.110.5, conforme razão e demonstrativo de apuração do lucro real em setembro de 2011 apresentados;

- informou ainda a Interessada, não haver efetuado lançamentos contábeis complementares referentes às retificações nos anos-calendário 2008 a 2010;

- a auditoria se restringirá aos efeitos fiscais das retificações apresentadas no curso da presente ação fiscal, bem como da verificação do correto tratamento tributário

a ser aplicado ao ajuste realizado em novembro de 2010 no valor de R\$3.314.016.978,24;

- também serão auditados ajustes a título de "Ajustes não individualizados" em 30 de novembro de 2010 no valor de R\$26.460.044,11, excluído na apuração do lucro real e contabilizado em conta de prejuízos acumulados, e ainda, ajuste adicional no valor de R\$195.936.001,66 escriturado em setembro de 2011;

- com fundamento no que consta às fls.730/731, a Fiscalização caracterizou os ajustes realizados em novembro de 2010 como decorrentes de fraudes contábeis;

- em decorrência, considerou incorreto o procedimento de exclusão na apuração do lucro real de inconsistências contábeis lançadas contra conta patrimonial de "Prejuízos Acumulados", bem como a retificação de DIPJ de períodos anteriores ao em que a fraude foi identificada sob a alegação de observância do "Regime de Competência", uma vez que, além das demais razões de direito apontadas às fls.731/740, item 3.2 "Do Direito aplicado", não há previsão nas regras de ajustes de exercícios anteriores, para a exclusão de ajuste por fraudes contábeis na apuração do lucro real escrituradas contra o patrimônio líquido;

- por não estar espontâneo tendo em vista se encontrar em procedimento fiscal e considerando que as DIPJ retificadoras produziram efeito nos sistemas informatizados da RFB, procedeu-se inicialmente a lançamentos destinados a reestabelecer a situação anterior para os três anos-calendário, 2008, 2009 e 2010;

- assim, a base de cálculo para esta parte do lançamento é o resultado da soma da glosa de R\$489.470.637,03 no ano calendário 2008 e R\$851.488.436,19 no ano calendário 2009, valores estes decorrentes da reversão dos ajustes oriundos do "reprocessamento";

- também em relação ao ano calendário 2010, há que se reverter os valores relativos à retificação de DIPJ - "Reprocessamento" no montante de R\$1.241.851.900,34, despesas de R\$1.201.369.483,00 mais estorno de receitas de R\$40.482.417,34, valores estes contidos no item "Outras Exclusões", conforme tabela de fls.728, embaixo;

- da mesma forma, deve ser glosado o valor de R\$3.314.016.978,24 relativo a "inconsistências contábeis" na rubrica "Outras Exclusões";

- cabe a glosa ainda do valor de R\$26.460.044,11 a título de "Ajustes não individualizados" também excluídos na apuração do lucro real na rubrica do LALUR "grupo 3.02 — Valores não contabilizados - 020.003 - Perda reconhecida direto no PL", conforme tabela de fls.728;

- foram consideradas as estimativas recolhidas pela Interessada em 2008 e 2009, conforme tabelas de fls.741/742.

Em relação à infração referente à omissão de ganho na devolução do patrimônio de entidade isenta, (desmutualização da CETIP), o Termo de Verificação Fiscal informa que:

- em 29 de maio de 2008, foi aprovada a Desmutualização da CETIP Associação que passou a ter efeitos a partir de 1º de julho de 2008;

- o objetivo da desmutualização da CETIP Associação, consubstanciada através de cisão parcial de seu patrimônio e simultânea subscrição de ações da CETIP S.A., foi o de transferir as atividades compreendidas no objeto social da associação civil sem fins

lucrativos CETIP, para outra entidade, organizada sob a forma de sociedade anônima, a CETIP S.A.;

- os títulos patrimoniais da CETIP detidos pelos associados apresentavam dois aspectos distintos: o primeiro, de conteúdo patrimonial, refletia o valor da participação dos associados no capital, da CETIP; o segundo, de natureza operacional, permitia a eles o chamado "Direito de Acesso", ou seja, dava-lhes o direito de operar na CETIP;

- por meio da desmutualização, os direitos patrimoniais dos antigos associados foram desvinculados dos direitos de acesso, e convertidos em participações acionárias;

- assim, desde a desmutualização, as atividades da CETIP passaram a ser desenvolvidas por uma sociedade por ações com fins lucrativos;

- em suma, com a desmutualização, ocorreu a separação entre o conteúdo operacional do título e os direitos patrimoniais, que passaram a estar corporificados em ações da CETIP S. A.;

- as condições iniciais para a desmutualização foram estabelecidas em documento societário denominado "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial da CETIP - CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO" lavrado em 14 de Abril de 2008;

- caberia a cada detentor de título representativo do patrimônio da CETIP, a subscrição de um número de ações de emissão da CETIP S/A;

- por sua vez, este número de ações foi determinado com base nos valores patrimoniais contábeis de cada título patrimonial, apurado no balancete de 31 de março de 2008 da CETIP, conforme item "V" do referido Protocolo, transcrito na tabela de fls.743;

- após ser intimada a prestar informações a respeito de sua participação no processo de desmutualização da CETIP, informou a Interessada que:

“Em 2001, o Banco Panamericano solicitou seu credenciamento junto à CETIP como Agente de Compensação efetuando o pagamento de R\$199.900,00 pela integralização de 199.900 ações ordinárias. O registro contábil desta operação foi efetuado no grupo TÍTULOS PATRIMONIAIS, conforme plano contábil das instituições financeiras COSIF nº.2.1.4.10.30.1.000.0-DA CETIP.

Em junho de 2008, após o processo de desmutualização da CETIP, os títulos foram contabilmente atualizados no montante de R\$171.628,32 sendo esta atualização registrada no grupo contábil de RESERVA DE CAPITAL na conta contábil COSIF nº. 6.1.3.70.00.9.000.0 - RESERVA DE ATUALIZAÇÃO TITLS. PATRIMONIAIS.

Em maio de 2009, o valor integral do custo dos títulos CETIP foi transferido do grupo TÍTULOS PATRIMONIAIS para o grupo AÇÕES E QUOTAS sendo registrado na conta contábil COSIF nº. 2.1.5.10.20.1.000.0.

Em novembro de 2010, o valor integral do custo de ações CETIP foi transferido para o grupo TÍTULOS DE RENDA VARIÁVEL sendo registrado na conta contábil 1.3.1.20.10.4.000.0 - AÇÕES DE COMPANHIAS ABERTAS, sendo que a partir deste momento, este Ativo começou a ser ajustado mensalmente pelo valor de mercado (MTM).”

- a Interessada apresentou documento denominado "TERMO DE ADESÃO" no qual solicita seu credenciamento como "Agente de Compensação A" junto a

"CENTRALCLEARING DE COMPENSAÇÃO E LIQUIDAÇÃO S.A" e autoriza o débito do valor de R\$199.900,00 para aquisição de 199.900 ações de sua emissão.

- apresentou, ainda, razões contábeis e razonetes descrevendo as passagens acima mencionadas;

- com base nestes documentos, constatou-se que o título patrimonial da CETIP de número 607, foi adquirido em 24 de abril de 1991 pelo valor em moeda da época igual a Cr\$1.723.000,00;

- verificou-se que, no ato da desmutualização a Interessada efetivamente subscreveu 406.650 ações da CETIP S.A. para cada título patrimonial, ações estas reclassificadas em 31/07/2008 em seu Ativo Permanente -INVESTIMENTOS - na conta 2.1.5.10.20.1 - "AÇÕES E COTAS" - "CETIP S.A" pelo custo de R\$406.650,00 divididos entre as contas internas: 2150.019.000.000-4 "CETIP S.A.", valor de R\$400.888,27 e 2502.013.000.000-2 "CETIP S.A. - DELTA IPC", no valor de R\$5.761,73;

- entendeu a Fiscalização que: a utilização do valor de R\$199.900,00 para compor o custo de aquisição do título patrimonial da CETIP Associação; o procedimento de não oferecimento do ganho de capital à tributação do IRPJ/CSLL por ocasião da desmutualização, bem como a indicação do custo de R\$379.504,81 como valor atualizado do título da CETIP no momento da desmutualização foram incorretos;

- às fls.744/746, a Fiscalização fez constar as razões de direito que a levaram a entender como irregulares os fatos mencionados no parágrafo anterior, conforme a seguir resume-se: a operação de desmutualização se deu por "subscrição" de ações de sociedades anônimas de capital aberto, mediante recursos provenientes da devolução de patrimônio de instituição isenta, devendo ser aplicado ao caso o artigo 17 da Lei 9.532/97; assim, deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro a diferença entre o valor em dinheiro ou o valor dos bens recebidos a título de devolução de patrimônio de instituição isenta e o valor em dinheiro ou o valor dos bens e direitos entregues para a formação do patrimônio, no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real;

- conforme demonstrativos CETIP ASSOCIAÇÃO - KPMG Demonstrações Financeiras 30.06.08 e 2007, página 28, último parágrafo e CETIP S.A. KPMG Demonstrações Financeiras 01.07.08 - ver Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido, pág. 5 - se verifica que a devolução de capital — que coincide com o patrimônio inicial da CETIP S.A foi de R\$220.452.594,00 - R\$ 201.698.400,00 mais R\$18.754.194,00 , que por sua vez dá um valor individual para cada um dos 496 associados igual a RS444.460,67;

- o valor de R\$444.460,67 foi o efetivamente auferido pela Interessada por cada título patrimonial em 01 de julho de 2008 e não R\$379.504,81 conforme indicado em seus registros contábeis, posição de 31 de maio de 2008;

- ressaltou a Fiscalização que o razão da conta patrimonial 2.1.4.10.30.1.000.0 – DA CETIP já indicava um saldo de R\$7.976,49 anteriormente à incorreta atualização efetuada em 2001, e em conjunto com a conta de Reserva de Reavaliação indica que o título patrimonial em questão foi adquirido anteriormente a 2001 e que a Interessada não efetuava ao longo do tempo as devidas atualizações do seu título patrimonial, realizando um ajuste apenas no período da desmutualização;

- o custo de aquisição do título patrimonial no valor de R\$207.876,49, constante no razão contábil em 01 de outubro de 2001, não foi comprovado pela Interessada;

- tal valor se refere ao valor contábil em janeiro de 2004 resultante da atualização do valor patrimonial;

- contudo, não foi apresentado comprovação documental/contábil de qualquer valor relativo a setembro de 1999 e muito menos em relação a informação complementar apresentada reportando à já participação do então Banco Francês e Brasileiro S.A. na CETIP em 1986, também sem indicação de valor;

- assim, foi auçado ganho de capital auferido relativo ao título patrimonial detido pela Interessada no valor individual de R\$444.460,67 auferido quando da devolução de capital de sociedade isenta, com efeitos em 01 de julho de 2008.

Em relação à falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada em função de balanços de suspensão ou redução, tem-se:

- o ajuste promovido na apuração do IRPJ e CSLL no ano calendário 2008 decorrente do ganho da desmutualização que não foi incluído na apuração da base de cálculo da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL do mês de julho de 2008 afetou a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com insuficiência de recolhimento neste período de apuração, conforme demonstrado às fls.749.

Em função dos valores lançados ajustaram-se os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa de CSLL apurados pela Interessada nos anos-calendário 2008 a 2010 em função das declarações retificadoras apresentadas, conforme pesquisa no SAPLI, ajustes estes válidos tanto para o IRPJ como para a CSLL e demonstrados às fls.749.

A Interessada foi intimada a alterar seus registros contábeis, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL dos anos-calendário 2008 a 2010.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 26/12/2013, a Interessada apresentou em 24-01-2014, a sua impugnação instruída com documentos, arquivando em síntese o que segue.

Quanto às exclusões e compensações não autorizadas na apuração do lucro real:

- até outubro de 2010, esteve sob controle do Grupo Silvio Santos; após esta data até abril de 2011, esteve sob uma administração de transição, eleita ainda pelo antigo controlador e pela CAIXAPAR, após determinação do BACEN; e, uma nova administração, indicada e eleita pelos novos controladores, CAIXAPAR e Banco BTG Pactual, com vigência a partir de maio de 2011;

- a inconsistência contábil divulgada que implicou na inspeção e acompanhamento do BACEN, ocorreu pela "ocultação" dos prejuízos nas suas demonstrações contábeis, pela geração de "ativos inexistentes" e "passivos não reconhecidos", gerando dois efeitos nefastos: tributação indevida de receita em excesso, na verdade inexistente, e a não contabilização de despesas existentes e efetivamente dedutíveis; e desequilíbrio do patrimônio líquido da instituição pelo não reconhecimento de prejuízos acumulados;

- ou seja, a antiga administração pretendeu ocultar de seus investidores e do próprio mercado que no exercício de suas atividades estava gerando resultados negativos;

- assim, apenas o Fisco não sofreu qualquer perda por meio da referida ocultação, uma vez que a declaração de lucros, ao invés do reconhecimento de prejuízos, implicou no recolhimento de tributos sobre tais resultados, quando na verdade não havia sequer bases positivas a serem oferecidas à tributação nos anos afetados pelas inconsistências contábeis;

- o intuito dos atos praticados pela nova administração, após a constatação dessas omissões, foi restabelecer a realidade contábil e fiscal, realidade esta que foi iniciada desde a implementação da administração transitória, de modo a resguardar os interesses dos clientes, depositantes, fornecedores, colaboradores e acionistas do Banco, buscando inclusive a hígidez de suas demonstrações fiscais;

- quando da descoberta das inconsistências contábeis, procurou-se, num primeiro momento, apurar os prejuízos contábeis na instituição, já que estes prejuízos haviam sido ocultados das demonstrações contábeis dos exercícios anteriores a novembro de 2010, para posteriormente, após uma revisão detalhada dos atos, alocar tais prejuízos aos seus respectivos anos-calendário;

- tais fatos são comprovados pelos documentos 03, "Fato Relevante" publicado em 9 de novembro de 2010 e transcrito às fls.760/761;

- assim, neste primeiro passo, houve o saneamento das inconsistências com o reforço da situação patrimonial de modo a permitir que, sanadas as suas insubsistências de ativos, pudesse se reerguer e a gerar resultados positivos em exercícios futuros;

- num segundo momento, foi refletir os fatos apurados no procedimento de auditoria na escrita fiscal (retificação das obrigações acessórias), para, por meio desse procedimento, reconhecer os prejuízos fiscais apurados nos anos de 2008 a 2010;

- portanto, pela conjuntura dos procedimentos que envolveram o reconhecimento dos prejuízos, efetivamente suportados e omitidos pela antiga administração, a Fiscalização não pode se opor à retificação da escrita fiscal dos anos-calendário de 2008 a 2010, uma vez que houve a evidente tributação de receitas inexistentes e omissão de despesas dedutíveis, o que ocasionou o recolhimento indevido de tributos sobre bases de cálculo irreais, além da ausência do registro de prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas de CSLL;

- não poderia ter glosado os prejuízos fiscais e bases negativas, uma vez que decorrem de perdas operacionais por ela suportadas em razão de suas atividades típicas;

- em decorrência das mencionadas inconsistências detectadas na contabilidade em 2010, seu então acionista controlador realizou aporte de recursos com o objetivo de restabelecer o equilíbrio patrimonial da instituição financeira;

- os aportes ocorreram em duas etapas, novembro de 2010 no valor de R\$2.500 milhões e janeiro de 2011 no valor de R\$1.300 milhões, decorrentes de razões idênticas ocorridas em momentos distintos, qual seja, a descoberta de inconsistências contábeis que importaram na omissão de prejuízos nas Demonstrações Financeiras na ordem de R\$4,3 bilhões;

- os aportes realizados foram registrados na conta patrimonial de "Depósito de Acionista" pela necessidade da imediata recomposição patrimonial da instituição financeira;

- dentre as características do aporte que determinaram o seu registro em conta patrimonial, cite-se a "inexigibilidade imediata", isto porque, se os recursos não fossem aportados com natureza de "depósito de acionista" (conta de "patrimônio líquido"), o

registro de tal aporte no âmbito da controlada ocorreria em conta de "passivo", o que, frise-se, não atingiria a finalidade almejada para a regularização das inconsistências apuradas;

- trechos dos "Fatos Relevantes" descritos nas Demonstrações Financeiras Consolidadas Especiais - IFRS de 31 de dezembro de 2010, e transcritos às fls.762 e 785, atestam os procedimentos correspondentes ao aporte realizado pelo antigo acionista controlador;

- o aporte, na forma realizada, não alterou sua composição societária;

- apesar de não ter sido revestido das formalidades legais, sob o ponto de vista econômico e da própria operação em si, o aporte se assemelha à figura do próprio aumento do capital social, considerando-se a essência dos atos praticados para a manutenção do patrimônio líquido da instituição, uma vez que, os recursos nada mais foram que um crédito do acionista para com a entidade;

- tal entendimento encontra fundamento no Parecer Normativo CST nº 04/81, conforme transcrição de fls.786, doc.05;

- essa similitude do aporte ao um efetivo aumento de capital se evidencia pela publicação do "Fato Relevante" que deixa claro "*o compromisso do controlador com a higidez da instituição, sua responsabilidade com o mercado e com a preservação dos interesses dos seus clientes, depositantes, fornecedores e colaboradores, além de preservar a integridade da atual participação dos demais acionistas*";

- o aporte do Antigo Controlador para recompor o patrimônio líquido não afetou o reconhecimento das perdas, nos termos, também, do Princípio da Entidade;

- assim, é equivocado o entendimento da Fiscalização que o aporte de recursos teve o efeito equivalente de recuperação de despesas;

- caso fosse esse o caso, aplicar-se-ia o disposto no artigo 392 do RIR/99;

- contudo, em nenhum momento a Fiscalização fundamenta os presentes lançamentos no artigo 392 do RIR/99 como seria de rigor, visto que, mesmo na apuração das supostas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, verifica-se que foi realizada a "glosa de exclusões";

- conforme já mencionado, a descoberta de irregularidades e inconsistências na sua contabilidade, ocasionou uma perda na ordem de R\$4,3 bilhões, a qual foi integralmente refletida no Balanço Patrimonial levantado em 30 de novembro de 2010;

- os ajustes no Balanço foram: R\$1,6 bilhão, referente à carteira de crédito insubsistente; R\$1,7 bilhão, referente a passivos não registrados decorrentes de operações de cessão liquidadas/ referenciadas; R\$0,5 bilhão, referente a irregularidades na constituição de provisões para perdas de crédito; R\$0,3 bilhão, referente a ajustes de marcação a mercado; e R\$0,2 bilhão, referente a outros ajustes;

- parcela de R\$3,3 bilhões, do total do ajuste de R\$4,3 bilhões reconhecidos em novembro de 2010, foi registrado com contrapartida contábil no Patrimônio Líquido, considerando a forma como foram identificadas as inconsistências (baixa de ativos excedentes e constituição de passivo insuficientes na referida database, à época sem uma análise aprofundada sobre os motivos e procedimento de sua origem, em razão da situação especial por qual passava a instituição);

- o restante do valor do ajuste foi reconhecido contabilmente como resultado (despesa) do exercício de 2010;

- naquele momento, para determinação dos ajustes contábeis, somente foram considerados os saldos de ativos excedentes e saldos de passivos insuficientes na data-base dos ajustes, tendo em vista a necessidade urgente de elaboração de um balanço patrimonial para apresentação ao BACEN, Fundo Garantidor de Créditos ("FGC"), Mercado e Comissão de Valores Mobiliários ("CVM");

- dessa forma, não foram verificadas quais eram as irregularidades e procedimentos que fizeram com que os saldos de ativos estivessem maiores e os saldos de passivo menores do que os efetivamente devidos, bem como não foi identificado quando tiveram início as inconsistências contábeis, quais eram os valores mensais, quais lançamentos haviam sido lançados indevidamente ou não haviam sido realizados, mas deveriam ter sido feitos;

- nesse contexto, e em virtude das particularidades dos eventos, em que pese à época da descoberta das inconsistências contábeis fosse certo que um ajuste do importe de R\$4,3 bilhões não teria sido originado somente no ano de 2010, o tempo disponível para a elaboração do balanço patrimonial regularizado impossibilitava qualquer procedimento dissonante do que fora realizado, já que o risco sistêmico imposto pela situação no período dos fatos era relevante, tendo em vista a fundada preocupação do BACEN e o do FGC com relação aos impactos no sistema financeiro pela sua eventual quebra;

- recorde-se que a administração de transição foi eleita justamente no início de novembro de 2010;

- isso fez com que as Demonstrações Financeiras de 31/12/2010 fossem comparadas com a data-base 30/11/2010, pois era impraticável e inviável qualquer segregação e mensuração dos ajustes de inconsistências contábeis pelos respectivos exercícios anteriores, segregando quais competiam aos exercícios encerrados até 31 de dezembro de 2009 e quais diziam respeito ao exercício corrente;

- assim, com o objetivo de se obter uma posição confiável de ativos e passivos e ao mesmo tempo propiciar a comparabilidade de informações, foi elaborado balanço patrimonial de abertura em 30 de novembro de 2010, com os ajustes necessários para corrigir as distorções mencionadas;

- tais fatos constam nas Demonstrações Financeiras Consolidadas Especiais - IFRS de 31 de dezembro de 2010 examinadas pelos auditores independentes, e transcrita às fls.765;

- assim, mostra-se correto o procedimento adotado pela nova administração que reconheceu os prejuízos inerentes das inconsistências oriundas da manutenção de ativos cedidos e passivos não registrados, que culminaram na exclusão do montante de R\$3,340milhões do Lucro Real, na linha "Outras Exclusões" da DIPJ ano base de 2010;

- isso porque, dada a impossibilidade de segregar e mensurar tempestivamente quais dos ajustes de inconsistências contábeis se refeririam a anos anteriores e quais pertenciam ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, inviabilizando, assim, a retificação das DIPJ correspondentes (o que foi realizado posteriormente), não havia outra alternativa no período a não ser o reconhecimento dos efeitos fiscais das inconsistências (debitadas na conta patrimonial "Prejuízos Acumulados") no campo "Outras Exclusões" do Lucro Real apurado no ano base de 2010, caso contrário haveria nova tributação em exercícios subsequentes de valores já oferecidos em anos anteriores;

- com o intuito de se apurar os efeitos fiscais por período de competência das inconsistências contábeis apuradas tanto pelo BACEN como pela nova administração, envidou esforços, desde o ano de 2011, na realização de uma revisão de seus lançamentos contábeis (trabalho de "reprocessamento"), auxiliada pela Pricewaterhouse Coopers Auditores Independentes S/C. " PWC"), já que, como já visto, no ano de 2010 não houve tempo hábil para a realização dessas correções;

- após a revisão de diversos lançamentos contábeis foi realizado um relatório elaborado pela PWC (doc. 04), transcrito às fls.766/767 e 768, que comprova o impacto fiscal das inconsistências contábeis nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL em seus respectivos exercícios;

- em razão desse trabalho as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos de 2008 e de 2009 deixaram de ser positivas e passaram a ser negativas, o que culminou na apuração de prejuízos fiscais e bases negativas;

- os valores apurados pela PWC foram obtidos pela depuração da principal inconsistência contábil que havia sido ajustada contabilmente no Patrimônio Líquido, representativa de R\$3,2 bilhões, qual seja, o registro inadequado do Passivo de Liquidação Antecipada das operações de cessão de crédito;

- assim, como consequência da não inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL de receitas indevidamente adicionadas à época, bem como a dedução das despesas referentes à captação, também não deduzidas nos anos de competência (2008 a 2010), o resultado real auferido pode ser visualizado no quadro de fls.768, que compara os lançamentos originais e os efeitos da exclusão das inconsistências;

- tais valores estão em consonância com o parecer da PWC transcrito às fls.768/769;

- agiu de tal modo, uma vez que em um primeiro momento, antes do conhecimento dos períodos e contas contábeis afetados pelas inconsistências, todo o prejuízo referente ao ajuste de exercícios anteriores foi realizado apenas no ano de 2010, ano da apuração das irregularidades, porém, com a conclusão dos trabalhos de revisões contábeis, as perdas foram devidamente alocadas aos seus exercícios fiscais, o que acarretou, inclusive, na retificação das DIPJ dos anos de 2008 a 2010;

- as declarações prestadas de maneira equivocada ao Fisco não são aptas a constituir um crédito tributário;

- tendo constatado a ausência de lucros nos anos de 2008 a 2009, bem como verificado as correspondentes contas afetadas pelas inconsistências contábeis, permitindo a correção de sua escrita fiscal, não há como o Fisco impedir as retificações das DIPJ, as quais apenas retratam a realidade contábil e fiscal da instituição;

- em outras palavras, as DIPJ retificadoras foram meros reflexos da correta apuração das receitas e despesas auferidas no exercício regular de sua atividade empresarial, na medida em que os fatos anteriormente declarados não eram aptos a cumprir esse papel;

- além disso, as retificações não geraram saldo de imposto a pagar;

- a referida retificação poderia ocorrer independentemente de já terem se iniciado os procedimentos fiscais para auditar os anos de 2008 a 2010 (períodos retificados), uma vez que as retificações visaram retratar a realidade contábil e fiscal e não a declaração de receitas não tributadas que incidiriam eventual exigência tributária com multa de ofício;

- ou seja, a retificação durante o procedimento fiscal ora debatido não afeta em nada o procedimento adotado que extirpou as inconsistências contábeis de seus registros fiscais;

- tais inconsistências, por não aptas a gerar fatos tributáveis deveriam ser revistas de ofício pela própria fiscalização;

- indeferimento da retificação sob o argumento de que em 23 de agosto de 2013 não se encontrava em situação de espontaneidade não se coaduna com os princípios da legalidade, moralidade e eficiência inerentes à Administração Pública, em violação aos artigos 1º e 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, pois a manutenção de informações econômico-fiscais divergentes das efetivamente apuradas implicará na manutenção de erros que deveriam ser extirpados nos documentos fiscais da instituição, sob pena de influenciar negativamente exercícios futuros, uma vez que é flagrante que tributou lucros inexistentes pela declaração de inconsistências contábeis excluídas das DIPJ retificadoras referente aos anos de 2008 a 2009, bem como prejuízo fiscal e base negativa superior aos prejuízos mantidos após a presente autuação fiscal;

- a Administração Pública deve acatar as retificações das DIPJ já que o Estado não pode se furtar do cumprimento de suas obrigações da forma mais eficiente possível;

- as DIPJs foram devidamente transmitidas e recebidas pelos sistemas computacionais da RFB, sem qualquer ressalva ou identificação de erro;

- ainda que assim não se entenda, a suposta ausência de espontaneidade não pode ser aplicada com relação às retificações das DIPJ relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009, uma vez que, o procedimento fiscalizatório iniciou-se em 08/02/2013, data da ciência do Termo de Início de Fiscalização, para o exame da apuração e recolhimento de tributos e contribuições federais nos anos-calendário 2009 e 2010, e encerrou-se em 26/12/2013, com a lavratura dos autos de infração;

- como se depreende da análise integral dos autos, apenas por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 03, expedido em 16/12/2013, cuja ciência ocorreu na mesma data, consta a informação de que o período objeto de fiscalização compreendia os anos de 2008 a 2010, vide fls.275/276;

- assim, não poderia ter sido retirado o caráter "espontâneo" da retificação da DIPJ ano-base 2008, transmitida em 29/06/2013 (fls.328/362), uma vez que sequer tinha conhecimento de que tal período estava albergado no procedimento fiscalizatório, o que ocorreu apenas em 16/12/2013;

- com relação ao ano-calendário de 2009, compreendido pelo termo de fiscalização desde a sua origem, também deve ser reconhecida a espontaneidade, pois o artigo 7º., do Decreto nº.70.235/1972 estabeleceu que os procedimentos de fiscalização devem ser realizados em até 60 (sessenta) dias, prorrogáveis sucessivamente por igual período;

- ocorre, contudo, que não foi intimado das sucessivas prorrogações do trabalho fiscal, como seria de regra, o que, além de claramente macular a integralidade dos autos de infração, restabelece a "espontaneidade" da correção das inconsistências contábeis atinentes ao ano-base de 2009 pelo decurso do prazo de 60 (sessenta) dias entre a intimação recebida em 18/04/2013 e a sua prorrogação em 22/08/2013;

- o próprio Termo de Verificação Fiscal corrobora esse fato ao consignar que apenas em 22/08/2013 houve a intimação de prorrogação do procedimento fiscalizatório relativo aos anos de 2009 e 2010;

- tendo em vista a inexistência de intimação entre 18/04/2013 (Termo de Intimação Fiscal nº 02) e 22/08/2013 (Termo de Prorrogação de Prazo), é nítida a "espontaneidade" da retificação da DIPJ anobase 2009;

- assim, as normas estabelecidas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela da Receita Federal do Brasil foram claramente descumpridas pela Fiscalização, invalidando os lançamentos efetuados, motivo pelo qual deverá ser reconhecida a nulidade integral dos autos de infração lavrados, em razão do não cumprimento, pelo Sr. Agente Fiscal, das normas que determinam a intimação da Recorrente dos atos de prorrogação do procedimento fiscal; e a inexistência de extensão do período fiscalização antes da retificação da DIPJ ano-base 2008;

- o artigo 186 da Lei nº 6.404/76 estabelece o princípio de que o lucro líquido do ano não deve ser afetado por efeitos que decorram de ajustes relativos a eventos ocorridos em exercícios anteriores, de forma que o resultado do ano reflita um valor que possa ser comparado com o de outros anos

- atuou em conformidade com o § 1º do artigo 186, da Lei nº.6.404/76, uma vez que, quando da apuração das inconsistências contábeis no valor de R\$3,3 bilhões, o qual foi contabilizado a débito da conta 6.1.8.10.00.2.301.1 - Prejuízos Acumulados e crédito em diversas contas (baixas de ativos insubsistentes e complemento de passivos insuficientes);

- o fato de ter afetado a conta patrimonial relativa aos "lucros e prejuízos acumulados" em virtude das inconsistências contábeis (em cumprimento as regras de escrituração mercantil) não prejudica, em absolutamente nada, o reconhecimento fiscal dessa inconsistência, visando o estorno de receitas tributadas indevidamente no passado ou o reconhecimento de despesas que não haviam sido registradas;

- de fato, considerando-se que as retificações de erros cometidos em exercícios anteriores deveriam ser lançadas à conta "Lucros e Prejuízos Acumulados" (artigo 186 da Lei 6.404/74), é certo que o saldo de prejuízo desta conta patrimonial, após tal lançamento, deveria ser absorvido à conta de acionista de forma a cumprir a sua função, qual seja, manter o equilíbrio do Patrimônio Líquido como pactuado e exigido pelo BACEN;

- esse procedimento contábil não poderia obstar o reconhecimento das perdas sofridas em seu resultado fiscal, nos termos do artigo 509 do RIR/99;

- a exclusão fiscal de R\$3.340.477.022,35, constituído de parcelas, no ano de 2010, foi legítima conforme passa a se expor;

- quanto à parcela referente à Carteira de crédito insubsistente, tem-se que pelo confronto do saldo contábil da carteira ativa do Banco com o saldo total dos contratos constantes no sistema operacional, foi identificada uma diferença de R\$1.442.675.375,98, na database de 30/11/2010. Esse valor foi ajustado mediante baixa contábil de créditos nesse mesmo montante em contrapartida do Patrimônio Líquido;

- quanto à parcela referente a passivos não registrados decorrentes de operações de cessão liquidadas/referenciadas, tem-se que o ajuste correspondeu ao registro contábil, em conta de passivo, do valor total dos contratos cedidos e posteriormente liquidados por antecipação, os quais, no entanto, não eram recomprados pelo Banco, nem informados aos cessionários. Para a quantificação desse passivo foi adotado o procedimento de "circularização" dos saldos em aberto, perante cada um dos cessionários das referidas operações, sendo que o reconhecimento desse complemento

do passivo totalizou, em 30/11/2010, o montante de R\$1.677.910.328,16 que foi registrado em contrapartida no Patrimônio Líquido;

- quanto à parcela referente a outros ajustes lançados no Patrimônio Líquido, R\$193.431.274,10, tal valor é composto de todos os registros contábeis para os quais não foram identificadas as devidas contrapartidas e/ou elementos documentais que lhe dessem suporte adequado, sendo eles: Valores a Receber - Cessão de Crédito: R\$155.983.289,73; Cobrança a Processar: R\$34.845.083,80; Receita Apropriada a Maior - Cessão de Crédito: R\$2.602.900,57;

- quanto à parcela referente à complementação de Passivo de liquidação Antecipada não contabilizada, R\$26.460.044,11, tem-se que, em setembro de 2011 foi realizado lançamento complementar no Patrimônio Líquido do Banco, conta contábil de Prejuízos Acumulados, no valor de R\$195.936 mil relativo ao Passivo de Liquidação Antecipada que não havia sido reconhecido em novembro/2010 (data de ajuste das inconsistências contábeis). Esse complemento foi necessário, pois esse passivo, até o citado complemento, representava os valores baseados nos fluxos que deveriam ser repassados aos cessionários em função de tais liquidações antecipadas e refinanciamentos considerando as taxas originais dos respectivos contratos de financiamento ao invés das taxas das respectivas cessões (que representaria o valor do Passivo a ser efetivamente transferidos aos cessionários). Assim, tendo em vista que os créditos são cedidos a uma taxa diferente da contratada inicialmente, apurou-se a necessidade de complementar o ajuste contabilizado. Assim, o valor de R\$26.460.044,11 representa a dedução parcial do ajuste acima mencionado;

- assim, a exclusão fiscal acima detalhada, no total de R\$3.340.477.022,35 decorreu da apuração de lançamentos contábeis que majoraram indevidamente a apuração de resultados fazendo com que fosse necessária a recomposição do seu patrimônio líquido;

- esse fato é incontroverso já que o próprio BACEN determinou o ajuste do patrimônio da instituição financeira pela "deficiência de compatibilização com os riscos de suas atividades" conforme Termo de Comparecimento DESUP GTSP4 2010/0003, (fls.448/451), sendo que posteriormente a atual administração comunicou o BACEN de novas inconsistências que deveriam ser consideradas para a regularização do patrimônio líquido da instituição para restabelecer a segurança de suas operações (fls. 537/546), conforme transcrito às fls.792;

- assim, no ano de 2010, como reflexo do ajuste do patrimônio líquido ante a absorção dos prejuízos acumulado à conta de sócios, realizou o lançamento de uma exclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no R\$3,83 bilhões, dos quais R\$3,34 bilhões decorreram das inconsistências contábeis apuradas, conforme lançamento em "Outras Exclusões" da Demonstração do Lucro Real, transcrição às fls.793;

- ocorre que o lançamento referente a essa exclusão corresponde ao registro de despesas dedutíveis ou de receitas indevidamente reconhecidas, tanto no próprio ano-base de 2010, quanto em anos-base anteriores;

- nesse sentido, por exemplo, quando os antigos administradores não excluíram as receitas decorrentes de ativos insubsistentes e não reconheceram despesas operacionais, conforme comprovado nos relatórios elaborados pela consultoria externa, houve o recolhimento aos cofres públicos de IRPJ e CSLL nos anos de 2008 e 2009, quando na verdade nesses exercícios as bases tributáveis foram negativas;

- ou seja, trata-se do reconhecimento tardio de despesas dedutíveis ou a baixa de receitas inexistentes, que foram excluídas em período subsequente ao que efetivamente ocorreram, mas sem qualquer prejuízo ao Fisco;

- não houve violação ao artigo 273 combinado com os parágrafos 2º e 3º do artigo 247, ambos do RIR/99, pois não ocorreu prejuízo ao Erário, nos termos do item 6 do Parecer Normativo nº 57, do Coordenador do Sistema de Tributação ("CST"), de 16 de outubro de 1979, transcrito às fls.794;

- em outras palavras, o exercício regular de suas atividades ocasionou a apuração de prejuízo fiscal nos anos de 2008 a 2010 e não de lucros tributáveis como inicialmente reconhecidos e que foram indevidamente tributados nos anos de 2008 e 2009, conforme DIPJ originais;

- assim, a exclusão das inconsistências contábeis no ano de 2010 apenas teve como efeito reconhecer prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas que efetivamente deveriam ter sido reconhecidos em exercícios anteriores, não gerando qualquer prejuízo ao Fisco;

- aplica-se ao caso o artigo 34, da IN nº. 11/96;

- ademais, a dedução do montante de R\$3.340.477.022,35 está em consonância com a materialidade de apuração e tributação do IRPJ e da CSLL, uma vez que estes dois tributos têm por base de cálculo a renda/acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, artigo 43 do CTN;

- somente pode ser tributado o aumento nos bens e direitos da pessoa jurídica que não tiveram contrapartida no passivo;

- quanto ao entendimento da Fiscalização que as inconsistências contábeis não poderiam ser alocadas para os seus respectivos anos-calendário, o mesmo está em manifesta afronta à previsão legal específica que determina às sociedades por ações contabilizar suas mudanças patrimoniais (i.e., suas receitas e despesas) segundo os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dentre os quais se destaca o princípio da competência, artigos 177 e 187 da Lei nº 6.404, de 1976;

- assim, no tocante aos anos 2008 e 2009, realizou a retificação de suas declarações, eliminando os efeitos das irregularidades que culminavam em bases positivas do IRPJ e CSLL, quando a realidade fiscal e econômica da empresa era a apuração de resultados negativos;

- com os ajustes nos exercícios correspondentes, foi preciso também retificar o prévio reconhecimento integral das perdas no ano de 2010, haja vista que naquele período, não tinha conhecimento de quais períodos haviam sido impactados pelas irregularidades;

- no ano de 2010, o efeito foi apenas a diminuição do prejuízo anteriormente apurado;

- as retificações tem respaldo nas próprias regras estabelecidas pela receita Federal e pelos Pronunciamento Técnico CPC 23 aprovado pela Deliberação CVM nº 592, de 15 de setembro de 2009;

- inexistência de fraude quanto à origem do prejuízo fiscal, uma vez que a fraude ocorreu na ocultação do referido prejuízo na escrituração contábil original;

- os contratos de cessão de crédito ignorados pela Fiscalização não infirmam as despesas operacionais deles oriundas, pois estes foram e são essenciais ao exercício do seu objeto social;

- a diminuição do valor previsto no contrato de cessão pelo "pagamento antecipado" e "prorrogação de prazo" é que ocasionou umas das inconsistências contábeis apuradas pelo BACEN e pela atual administração, pela falta de contabilização de despesas, como se denota do trecho do trabalho de reprocessamento transcrito às fls.813;

- dessa forma, apurou-se que não havia registros na contabilidade original de saldo contábil na conta de "Passivo de Liquidação Antecipada" que representasse o valor do crédito corrigido pela taxa de cessão, providência que deveria ser adotada para fazer frente à redução do crédito "descapitalizado" pelo pagamento antecipado;

- assim, os registros contábeis originais não estavam em consonância com a realidade de suas obrigações, pois o saldo da conta de "Passivo de Liquidação Antecipada" deveria ter sido formado pelos seguintes itens: valor recebido do tomador, valor da diferença entre o recebimento antecipado e o valor presente da cessão calculado pela "taxa de cessão" na data desse evento, e valor da atualização do crédito, pela taxa de cessão, entre a data de pré-pagamento e do vencimento efetivo do crédito cedido;

- porém, não foram localizados lançamentos relativos a quaisquer despesas de cessão relacionadas ao Passivo de Liquidação Antecipada, em decorrência dos efeitos da "descapitalização dos créditos originais" (segundo e terceiro itens acima mencionados), o que acarretou na necessidade dos ajustes contábeis para extirpar essas inconsistências, afetando, por consectário os resultados dos exercícios de 2008 a 2010;

- tais ajustes são compostos pelo montante de R\$1.677.910.328,16 (realizado em novembro/2010) e R\$195.935.110,97 (realizado em setembro/2011), pois verificou-se que o ajuste para a constituição do Passivo de liquidação antecipada realizado em 30.11.2010 foi baseado nas "taxas dos contratos" cedidos;

- no entanto, tendo em vista que as operações são cedidas a taxa diferente da contratada inicialmente, tal passivo foi reajustado para considerar a taxa correta, qual seja, a "taxa de cessão";

- para exemplificar os lançamentos que deveriam ter sido realizados e que não foram, transcreve às fls.814, situação hipotética da cessão;

- neste exemplo, verifica-se que a liquidação antecipada do crédito faz com que não sejam devidos juros contratuais decorrentes da "concessão" do crédito;

- desta forma, deveria ter registrado um Passivo de Liquidação Antecipada com o correspondente lançamento das Despesas de Captação no valor total de R\$344,89;

- no entanto, tais passivos não se encontravam registrados nas demonstrações contábeis, motivo pelo qual fazia-se necessário o registro dessas despesas efetivamente incorridas;

- assim, o trabalho de reprocessamento foi fundamental para o reconhecimento da realidade e de suas obrigações com os cessionários, bem como permitiu identificar, mês a mês, o valor da receita indevida lançada e a despesa de captação não contabilizada, para efeitos fiscais, conciliando essas informações em suas DIPJ retificadoras dos anos-calendário de 2008 a 2010;

- há diversos contratos de cessão firmados com diversas instituições financeiras em que não havia qualquer previsão quanto a necessidade de transferência imediata dos valores recebidos a título de antecipação, conforme exemplos de fls.816;

- de fato, havia situações em que o próprio contrato determinava que fossem mantidos os valores recebidos de forma antecipada em seu poder para que fosse pago nas datas de vencimentos originais, já que tal providência não gerava qualquer prejuízo ao cessionário, pelo contrário garantia fluxo de caixa e valores superiores em virtude das correções a que esteja obrigado o cedente, vide doc.06, e transcrição às fls.817;

- essa constatação, por si só, invalida toda a argumentação da Fiscalização, ao destituir a liquidez e certeza de sua glosa, aspectos indispensáveis para a manutenção de qualquer lançamento fiscal, conforme exige o artigo 142, do CTN;

- ainda que assim não se entenda, fato é que todos os cessionários efetivamente receberam os valores corrigidos pela "taxa de cessão";

- mesmo as instituições financeiras que haviam firmado contrato com cláusula que previa a possibilidade de imediata transferência dos valores pagos antecipadamente, nunca questionaram ou solicitaram o repasse imediato, tendo sido realizado o devido pagamento nas datas de vencimento com as devidas correções contratuais;

- ou seja, as despesas incorridas estão intimamente ligadas ao cumprimento dos contratos, mesmo quando não repassava os valores nas hipóteses de pagamento antecipado, já que quando do vencimento dessas parcelas os cessionários recebiam os valores pactuados;

- não houve qualquer despesa inexistente "*ao arrepio das disposições contratuais*" não fosse assim, os contratos teriam sido questionados e executados pelos cessionários, o que não foi o caso;

- portanto, as inconsistências decorreram da ausência de registro de despesas de captação de recursos decorrentes da cessão de créditos, e não pelo seu inadimplemento;

- o fato dos contratos estarem garantidos não modificava em absolutamente nada a necessidade de se lançar em sua contabilidade as despesas calculadas com base na "taxa de cessão", tendo em vista que os pagamentos aos cessionários ocorriam na data de vencimento da obrigação;

- assim, não há como negar que os lançamentos referentes ao Passivo de Liquidação Antecipada não decorreram de uma penalidade pelo descumprimento contratual, como asseverou equivocadamente a Autoridade Fiscal, mas sim das próprias cláusulas pactuadas entre o cedente e cessionário, as quais são usuais e normais nessa espécie de transação financeira;

- se a documentação apresentada não era, na concepção da Fiscalização, satisfatória para comprovar que as perdas sofridas nos anos calendário de 2008 a 2010, ou não seriam suficientes para comprar origem operacional dessas perdas, deveria a fiscalização infirmar todo o procedimento de reprocessamento realizado pelo contribuinte, o que em nenhum momento foi realizado;

- a Fiscalização sequer apreciou os documentos contábeis e fiscais que justificaram o referido reprocessamento, provavelmente porque não teria tempo suficiente para adotar tal medida, já que os autos de infração foram lavrados em 26/12/12, (2013), ou seja, 5 dias antes do encerramento do prazo decadencial para constituir os créditos tributários relativos ao ano-base de 2008;

- o contrato citado pela fiscalização às fls.16 e 17 do Termo de Verificação Fiscal para justificar a suposta ausência de necessidade e normalidade das perdas reconhecidas não retratam a realidade dos fatos, pois, na realidade, tanto este quanto todos os demais contratos foram adimplidos nos estritos termos em que contratados, motivo pelo qual as despesas decorrentes desse adimplemento devem necessariamente ser computadas como perdas, uma vez que decorrem do exercício regular do seu objeto social;
- houve desrespeito ao princípio da verdade material;
- caso se entenda pela impossibilidade da alocação dos prejuízos pelo regime de competência nos anos de 2008 e 2009, deve-se reconhecer a regularidade da exclusão realizada na DIPJ original do ano-base 2010, no montante de R\$3.340.477.022,35, "Outras Exclusões".

Quanto à omissão de ganho na devolução do patrimônio social da entidade isenta (desmutualização da CETIP):

- a operação de desmutualização a que se submeter a CETIP não desencadeou o surgimento de ganho de capital tributável;
- ocorreu a desconsideração da contabilidade e dos documentos contábeis que atestam o custo de aquisição dos títulos patrimoniais da CETIP Associação, no valor de R\$207.876,49 em 01/10/2001, atribuindo-se custo zero para a apuração do suposto ganho de capital;
- dessa forma, foi tributado 100% do valor dos títulos como sendo o ganho de capital supostamente devido no presente caso (sem a consideração de qualquer custo);
- a Fiscalização não poderia ter revisto o custo de aquisição do título patrimonial da CETIP Associação, na medida em que decaiu/precluiu o direito de o Fisco assim proceder, diante do transcurso do prazo de 5 anos entre a data de aquisição dos títulos e a lavratura dos autos de infração ora combatidos (26/12/2013);
- vale dizer, o Fisco não poderia efetuar o lançamento de ofício para questionar a validade de fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial/preclusivo de cinco anos para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes (suposto de ganho de capital apurado em 2008);
- a Autoridade Fiscal deveria ter considerado com custo o montante de R\$207.876,49 registrado em 01/10/2001, o qual foi demonstrado e ratificado por meio do Livro Razão apresentado, eis que já havia transcorrido o prazo decadencial/preclusivo de cinco anos entre o fato que ensejou a apuração do custo de aquisição e a lavratura dos autos de infração em questão (26/12/2013);
- o Razão Contábil relativo aos anos-calendário de 2001 a 2009, às fls.650 ("Conta 2.1.4.10.30.1 000.0 - da CETIP"), confirma o valor acima;
- posteriormente, em 2008 (ano de ocorrência da desmutualização), o valor do título patrimonial estava registrado em sua contabilidade pelo montante de R\$379.504,81, representativo do produto da soma do custo de aquisição dos títulos e da sua atualização;
- o custo de aquisição do título patrimonial está refletido, de forma inequívoca e inconteste, em sua contabilidade, a qual é suficiente e faz prova em seu favor, a teor do

que dispõe o artigo 276 do RIR/99, não cabendo à Fiscalização imputar valor diverso daquele demonstrado;

- a Fiscalização violou o § 2º, do citado artigo 276, do RIR/99, pois não comprovou a inveracidade dos fatos registrados;

- a interpretação conjunta dos artigos 2.033, 44 e 1.113, do Código Civil, com o 16, da Lei 9.532/97, leva à afirmação que a suposta extinção, não ocorreu nem de fato, haja vista que nenhum associado foi convocado para receber seus ativos de volta, nem de direito, pois o que ocorreu foi a cisão parcial da Associação CETIP com a posterior incorporação do patrimônio cindido pela CETIP S/A, do que se infere que nem mesmo em enfoque estritamente jurídico poder-se-ia falar em uma devolução virtual desses valores;

- ainda que não se entenda que houve uma cisão prevista em lei, não há como se sustentar que houve uma liquidação da CETIP Associação, eis que, sob o aspecto formal, não houve qualquer restrição/questionamento quanto ao arquivamento dos atos societários referentes às operações societárias realizadas na Junta Comercial e demais Órgãos registrares e regulamentares;

- na realidade, não houve extinção da CETIP Associação, mas mera alteração na estrutura societária, uma vez que, após a referida alteração da estrutura societária da CETIP Associação, a entidade continuou a existir e a operar, porém sob a forma de sociedade anônima e, conseqüentemente, os títulos patrimoniais foram transformados em ações;

- de fato, a operação de desmutualização implica mera reclassificação de um direito ou, quando muito, uma permuta de ativos, pela qual um determinado bem (título) é transformado em outro de igual valor (ações). Inexiste devolução de patrimônio, o que ocorre é simples substituição dos títulos da CETIP Associação por ações da CETIP S/A, resultante de reorganização societária;

- não podendo afirmar que a CETIP Associação teria deixado de existir e que os respectivos títulos estariam extintos, não se pode cogitar da aplicação do artigo 17 da Lei nº 9.532/97;

- a Fiscalização, por via indireta, tributou a "valorização" do título, violando o que determina a Portaria nº 785/77 do Ministério da Fazenda, que diz que: as atualizações, quando positivas, não estão sujeitas à tributação pelo IRPJ, conforme transcrição de fls.834;

- aplica-se ao presente caso, os preceitos legais que versam sobre o tratamento tributário das avaliações procedidas pelo método da equivalência patrimonial (arts. 225 e 389 do RIR), que estabelecem a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a atualização dos títulos das bolsas;

- além disto, no momento da desmutualização da CETIP Associação esse ganho não foi realizado. Em outras palavras, não ocorreu a disponibilidade econômica passível de ser tributada, o que veio a acontecer apenas nas datas em que as ações foram vendidas;

- o momento de incidência do IRPJ e da CSLL ocorre apenas quando esse acréscimo patrimonial for disponível, e não quando for quantificado. A quantificação é relevante para a mensuração da dívida, jamais para indicar o momento em que o tributo é devido;

- ora, no presente caso, é certo que não houve a realização de qualquer ganho no momento da desmutualização da CETIP Associação, uma vez que inexistia qualquer pagamento em dinheiro (fluxo financeiro) em razão da transformação dos títulos patrimoniais em ações da CETIP S/A;

- assim, caso se entenda que no momento da desmutualização da CETIP Associação ocorreu a devolução de patrimônio, que representaria um acréscimo patrimonial, certo é que esse acréscimo só poderia ser tributado quando da venda dessas ações, pois apenas nesse momento é que se pode falar em disponibilidade de qualquer riqueza, pois, anteriormente, ocorreu mero ato permutativo, conforme previsto no artigo 22 da Lei nº 9.249/95;

- por esse motivo, recolheu o IRPJ e a CSLL sobre o ganho auferido no momento da alienação efetiva das ações da CETIP S/A, ou seja, quando houve a disponibilidade dos valores relativos à atualização, conforme informado no curso da Fiscalização (resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 - fls. 644/646), e determinado pelo artigo 25 da Lei 8.981/95;

- o valor de custo levado em consideração no momento da venda das ações (ocorridas em 2011) foi de R\$379.504,81;

- assim, tendo em vista que considerou, no momento da vendas de tais ações, o custo de apenas R\$379.504,81, é correto afirmar que a diferença supostamente deduzida a menor na apuração do ganho de capital (R\$64.955,86 {R\$444.460,67 - R\$ 379.504,81}) já foi devidamente tributada no ano calendário de 2011;

- portanto, quanto muito, aplicar-se-ia ao caso o artigo 273 do RIR/99, uma vez que a contabilização tardia de receita faz parte da hipótese de pagamento postergado;

- nesse caso, o lançamento de eventual diferença deve ser feito pelo valor líquido, compensando-se o valor do pagamento realizado em exercícios futuros ao que o contribuinte estaria obrigado;

- a Autoridade Fiscal tem a obrigação de recompor os lucros tributáveis, o que não foi feito no presente caso, devendo, por mais esta razão, ser anulado o lançamento;

- restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e base negativas;

- impossibilidade da cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa após o encerramento do ano-base;

- impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício, bem como da cobrança de juros sobre a multa.

É o relatório.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 8ª Turma da já mencionada DRJ/Rio de Janeiro proferiu o Acórdão nº 12-64.913, de 16 de abril de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NEGÓCIO JURÍDICO. REPERCUSSÃO PARA O FUTURO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, deve o Fisco levar em conta valores que, a despeito de terem produzido efeitos próprios em período já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro. Alcance do artigo 37, da Lei nº 9.430, de 1996.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO.

Se a pessoa jurídica revelar conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo todas as questões levantadas, descabe a proposição de cerceamento à defesa.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do Interessada dos fatos nela registrados somente se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

ESPONTANEIDADE. ARTIGO 138, DO CTN.

Por força do artigo 138, do CTN, não há que se falar em caráter espontâneo de retificação da DIPJ, uma vez que a apresentação de declaração não caracteriza a espontaneidade prevista naquele dispositivo.

AUDITORIA. DEVER DE OFÍCIO.

A Autoridade Fiscal tem o dever jurídico de verificar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte na declaração de informações econômico fiscais ainda que ela tenha sido enviada espontaneamente.

DIPJ. RETIFICAÇÃO. ERRO DE FATO.

A retificação de declaração apresentada no decorrer da ação fiscal deverá vir acompanhada de documentos que comprovem a veracidade dos valores ou dos dados retificados, para que se caracterize que ocorreu erro de fato, quer o contribuinte tenha adquirido ou não a espontaneidade. (Parágrafo 1º, do artigo 7º, do Decreto nº.70.235, de 1972, e artigo 147, do CTN).

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS.

A apresentação de alegações visando desconstituir as provas apresentadas pela Fiscalização devem vir acompanhadas de documentos hábeis e idôneos. Artigo 16, inciso III, do Decreto 70.235 de 1972.

PARTICIPAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. REAVALIAÇÃO.

Inexistindo relevância ou influência na participação societária o investimento se refletirá no balanço patrimonial da investidora a custo contábil, é dizer, a custo de aquisição corrigido monetariamente, por força do artigo 183, item III, da Lei nº 6.404/76. A eventual avaliação destes investimentos acima do custo de aquisição corrigida será considerada reavaliação tributável.

CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO. OPERAÇÃO DE DESMUTUALIZAÇÃO.

O instituto da cisão, disciplinado nos artigos 229 e seguintes da Lei nº 6.404, de 1976, e no artigo 1.122 da Lei nº 10.406, de 2002, só é aplicável às pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de sociedade. Às câmaras de custódia e liquidação constituídas sob a forma de associações se aplica o regime jurídico estatuído nos artigos 53 a 61 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil de 2002).

ASSOCIAÇÕES. VEDAÇÃO.

O artigo 61 da Lei nº 10.406, de 2002, veda a destinação de qualquer parcela do patrimônio das bolsas de valores, constituídas sob a forma de associações, a entes com finalidade lucrativa.

AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

As sociedades corretoras devem avaliar as cotas ou frações ideais das Câmaras de Custódia e liquidação pelo custo de aquisição.

DESMUTUALIZAÇÃO. IRPJ. INCIDÊNCIA.

Quando da operação de desmutualização de associações incide imposto de renda sobre a diferença entre o valor nominal das ações (da sociedade) recebidas pelos associados (sociedades corretoras) e o custo de aquisição das cotas ou frações ideais representativo do patrimônio segregado das câmaras de custódia e liquidação. Lei nº 10.406, de 2002, artigo 61; Lei nº 9.532, de 1997, artigos 16 e 17.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO.

Formulada consulta pela Comissão Nacional de Bolsas de Valores e proferida a respectiva Solução de Consulta pela COSIT, que analisou a questão da desmutualização das Bolsas, o entendimento assim proferido impõe-se à autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, que tem o dever de observância das normas, o que abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO REAL.

Tratando-se de omissão de receitas cabe ao contribuinte comprovar a existência de exclusões, despesas ou compensações que não constaram na declaração entregue anteriormente. A não comprovação destes valores por parte do contribuinte tem como consequência lógica considerar a omissão de receita como parcela do lucro real.

ARTIGO 273, RIR/99. APLICAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Afasta-se a hipótese de aplicação do artigo 273 do RIR/99, quando a documentação acostada pelo contribuinte não evidencia que os valores objeto do lançamento foram recolhidos em exercício posterior.

EXCLUSÃO DECORRENTE DE DESPESA DESNECESSÁRIA.

Devem ser glosadas as exclusões decorrentes de despesas desnecessárias geradas em períodos anteriores por não guardarem os atributos de usualidade e normalidade.

A contabilização de despesas ou exclusão sem propósito empresarial implica inobservância do princípio contábil da entidade, devendo ensejar a glosa da despesa/exclusão comprovadamente desnecessária no cálculo do lucro líquido da entidade, afetando, portanto, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo o lançamento da CSLL de infração constatada na autuação do IRPJ, o julgamento daquela segue a mesma sorte deste, em virtude da relação de causa e efeito que os une.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. JUROS DE MORA.

O artigo 44, da Lei nº.9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração ou penalidade. Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº.9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não se excluem.

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

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, repete os argumentos deduzidos em sua impugnação. Acrescenta, entretanto, as seguintes alegações: (a) não é possível admitir o argumento da DRJ segundo o qual os recursos aportados pelo antigo controlador tratar-se-iam de "recuperação de despesas"; (b) é totalmente inverídica a afirmação da DRJ no sentido de que a fiscalização teria analisado ou questionado os documentos que suportaram o trabalho de "reprocessamento"; (c) esse argumento, além de não corresponder à realidade dos fatos, constitui inovação na medida em que a fiscalização não alegou que os documentos ofertados seriam insuficientes para comprovar a legitimidade dos prejuízos fiscais e bases negativas glosadas; (d) a DRJ não apreciou todos os argumentos de defesa, o que enseja a nulidade da sua decisão; (e) as DIPJ retificadoras não majoraram a apuração do IRPJ e da CSLL, visaram, apenas, demonstrar a correta apuração quando expurgadas as inconsistências contábeis, assim, a DRJ não poderia exigir a demonstração de pagamento de tributos para sustentar a tese da não espontaneidade; (f) a DRJ foi contraditória em relação ao que foi afirmado pela fiscalização acerca da observância do procedimento contido no artigo 186 da Lei nº 6.404/76; (g) é desarrazoado o entendimento da DRJ de que não foram produzidas provas suficientes para o reconhecimento das perdas/prejuízos; (h) exhibe os lançamentos contábeis do ano de 2013 (doc. 02), reconhecendo os créditos do IRPJ e da CSLL oriundo da regularização das inconsistências contábeis, em resposta ao argumento da DRJ de que não teria demonstrado sua reflexão na contabilidade; (i) a alegação de que as perdas não seriam dedutíveis caracteriza vício de fundamentação na medida em que parte daquelas perdas se refere a receitas inexistentes; (j) o fato de a recorrente ter realizado a cessão de créditos não obsta a geração de despesas oriundas dessa cessão pois o cedente está obrigado a pagar os valores ajustados com o cessionário independentemente da redução dos juros no pagamento antecipado; (l) demonstra (fls. 1370 a 1373), com base na análise de operações concretas, lançamentos contábeis e respectivos contratos, a legitimidade do reconhecimento dos prejuízos decorrentes das inconsistências contábeis nas operações de cessão de crédito (docs. 03 e 04); (m) há cláusulas nos contratos de cessão que determinam expressamente o pagamento no momento do vencimento, mesmo nas hipóteses de recebimento de pagamento antecipado, denotando que as perdas/despesas não decorrem das quebra de especificações contratuais que, supostamente, fundamentariam a infração; (n) a DRJ analisou o processo de forma superficial, em menos de dois meses, alegando, equivocadamente, que as provas (reprocessamento) já haviam sido analisadas pela fiscalização, por isso, caso os argumentos expostos não sejam suficientes para demonstrar a procedência das exclusões, deve-se converter o julgamento em diligência a fim de que a verdade material venha à tona; (o) o custo de aquisição do título patrimonial da CETIP constante na contabilidade em 2001, no valor de R\$

207.876,49, foi acertadamente reconhecido por um dos julgadores da DRJ; (p) não merece guarida o argumento da DRJ segundo o qual a ausência de comprovação do custo de aquisição impediria o reconhecimento dos efeitos da postergação de pagamento sobre a parcela de R\$ 64.955,86 tributada a título de ganho de capital na desmutualização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

Preliminares:

Com relação às questões preliminares segundo as quais a DRJ não poderia inovar nos argumentos que fundamentaram o lançamento e não teria apreciado todos os argumentos de defesa, não assiste razão à recorrente.

Com efeito, a fiscalização exemplificou seu entendimento acerca da dedutibilidade das despesas identificadas no relatório de reprocessamento com base em dois contratos de cessão de créditos (firmados com os bancos Itaú e Nossa Caixa). Depois, ao convalidar alguns aspectos desses contratos que foram analisados e questionados pela fiscalização, a DRJ sustentou que não há nos autos elementos suficientes para infirmá-los e, de forma inovadora, atestar a dedutibilidade de todas aquelas despesas. A recorrente insiste que a fiscalização não alegou, em nenhum momento, que os documentos ofertados seriam insuficientes para comprovar a legitimidade dos prejuízos fiscais e bases negativas glosadas.

Isso, contudo, não caracteriza ofensa ao direito de defesa da recorrente capaz de conferir nulidade ao julgamento da primeira instância. Toda a matéria fática e legal que fundamentou o lançamento foi claramente descrita no Termo de Verificação Fiscal. Tanto foi bem compreendida que a empresa não se esquivou de produzir em suas peças impugnatória e recursal toda a sorte de argumentos que julgou oportunos para a sua defesa. A discussão segundo a qual a documentação contida nos autos é ou não suficiente para atestar a dedutibilidade das despesas identificadas no relatório de reprocessamento tem a ver com a própria busca pela verdade material invocada pela recorrente. Isso, como se verá, é o elemento chave para a solução do presente litígio.

Com relação à alegação de que não se teria apreciado todos os argumentos de defesa, há que se deixar claro que a DRJ analisou com profundidade suficiente as razões de defesa e fundamentou com clareza suas decisões.

Se não bastasse isso, é predominante nesta Casa o entendimento de que não há a obrigação de o julgador administrativo responder a todos os argumentos suscitados pelas partes

quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a sua decisão. Acerca disso, confira-se os seguintes julgados:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA — IMPROCEDÊNCIA— O julgador administrativo não se vincula ao dever de responder, um a um, o feixe de argumentos postos pelo peticionário, desde que já tenha encontrado motivo suficiente para fundamentar a sua decisão sobre as matérias em litígio. **(Acórdão 101-95.644, relator Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de 26/07/2006, bem como Acórdão 107-08.591, relator Natanael Martins, sessão de 25/05/2006).**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEFESA DO CONTRIBUINTE - APRECIACÃO - Conforme cediço no Superior Tribunal de Justiça - STJ, a autoridade julgadora não fica obrigada a se manifestar sobre todas as alegações do Recorrente, nem quanto a todos os fundamentos indicados por ele, ou a responder, um a um, seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. (REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006). **(Acórdão 101-96.917, relatora Sandra Faroni, sessão de 18/09/2008).**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - ANÁLISE DAS QUESTÕES LITIGIOSAS - 1. Não é necessário às instâncias julgadoras responder a todos os argumentos das insurgentes, mas sim a todas as questões trazidas à baila, ou seja, a todos os pontos controvertidos. 2. Não é nula nem caracteriza cerceamento do direito de defesa a decisão com fundamentação sucinta, mas a que carece de devida motivação, essencial ao processo democrático. Preliminar rejeitada. **(Acórdão 103-21.255, relator João Bellini Júnior, sessão de 11/06/2003).**

No mesmo sentido, o STJ já se pronunciou:

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DO ART 535, II, DO CPC – NÃO-OCORRÊNCIA (...)

1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu. **(REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins).**

Quanto às alegações de erro no fundamento legal do lançamento como decorrência da falta de espontaneidade para a retificação das DIPJ (incluindo as argumentações subsidiárias da ausência de extensão da fiscalização para o ano de 2008 e da reaquisição da espontaneidade relativamente ao ano de 2009), tratam-se de questões de mérito que serão oportunamente enfrentadas.

Exclusões indevidas:

A fiscalização considerou que inexistia previsão legal para a exclusão das inconsistências contábeis na apuração do lucro real quando decorrentes de fraudes. Em sua opinião, o fato de a empresa ter procedido na conformidade das regras contábeis (artigo 186 da Lei nº 6.404/76 e CPC 23) não ilide tal afirmativa que é fundada no que está expresso nos artigos 247 e 248 do RIR/99.

Além disso, segundo a fiscalização, ainda que fosse possível o ajuste fiscal no ano de 2010, a própria legislação societária vedaria sua retroação para períodos anteriores ao determinar que a contrapartida do ajuste contábil se faça em conta de prejuízos acumulados, ou seja, em caráter definitivo. Acrescentou, também, que não havia espontaneidade para a retificação das DIPJ de períodos anteriores porque a empresa se encontrava sob procedimento fiscal.

Em caráter subsidiário, no que diz respeito ao conteúdo das inconsistências contábeis, argumentou que as correspondentes despesas não se revestem dos atributos da usualidade e normalidade necessários para a sua dedutibilidade. Nesse sentido, alega que: (i) a recorrente, na qualidade de agente de cobrança dos créditos cedidos para terceiros, os quais deram origem às referidas inconsistências, não teria como apurar despesas próprias na execução de suas tarefas; (ii) até mesmo a coobrigação - recompra de contratos inadimplidos - não traria prejuízos no montante registrado nos ajustes; e (iii) houve quebra de especificações contratuais.

Ademais, a fiscalização entende que o aporte de recursos efetuado pelo antigo controlador equivaleria a uma "recuperação de despesas" (não tributada), de modo que não se pode permitir que os novos acionistas se apropriem do benefício, correspondente aos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL resultantes do referido ajuste, pelo qual não contribuíram com recursos financeiros próprios.

A instância *a quo* chancela todos esses argumentos ao assinalar que: (i) resta claro que o aporte de recursos não se trata de aumento de capital, como equipara a impugnante, mas, sim, de recuperação de despesas; (ii) o ajuste decorrente de fraude contábil não encontra sustentação na legislação e, de qualquer forma, não houve comprovação de alteração na conta "prejuízos acumulados" nem dos lançamentos na contabilidade correlatos às retificações das DIPJ; e (iii) não tem fundamento a alegação de que a fiscalização não apreciou os documentos que justificaram o reprocessamento, chegando a convalidar alguns aspectos das operações de cessão de crédito (com enfoque nos passivos de liquidação antecipada) que foram analisados e questionados pela fiscalização. No tocante à dedutibilidade das despesas correspondentes às inconsistências contábeis, concluiu que são desnecessárias.

A recorrente, no entanto, alega que o intuito dos atos praticados pela nova administração foi restabelecer a realidade contábil e fiscal de suas operações. Os aportes realizados pelo antigo acionista se assemelham à figura do aumento de capital e, conforme entendimento contido no Parecer CST nº 04/81 c/c o § 3º do artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/78, sua absorção mediante débito à conta de sócios não prejudica seu direito à compensação dos prejuízos apurados como decorrência das fraudes contábeis. As DIPJ retificadoras, que não geraram saldo de tributos a pagar, foram meros reflexos da correta apuração das receitas e despesas auferidas no exercício regular de sua atividade empresarial. Os lançamentos referentes ao passivo de liquidação antecipada decorreram das próprias cláusulas pactuadas com o cessionário, as quais são usuais e normais nessa espécie de

transação financeira. É desarrazoado o entendimento da DRJ de que não foram produzidas provas suficientes para o reconhecimento das perdas/prejuízos. Nesse sentido, afirma que a DRJ analisou o processo de forma superficial, em menos de dois meses, alegando, equivocadamente, que as provas (reprocessamento) já haviam sido analisadas pela fiscalização, por isso, caso os argumentos expostos não sejam suficientes para demonstrar a procedência das exclusões, deve-se converter o julgamento em diligência a fim de que a verdade material venha à tona.

Esses, no meu entender, são os pontos mais relevantes da discussão que envolve a infração concernente às exclusões indevidas.

Não me parecem corretas as questões de direito suscitadas pela fiscalização, e posteriormente chanceladas pela DRJ, para justificar o feito.

Como bem apontado pela recorrente, apesar de a DRJ aparentemente discordar da legalidade dos ajustes até mesmo no âmbito contábil, por entender que as situações de fraude não se enquadram no escopo do artigo 186 da Lei nº 6.404/76, é fato que a própria fiscalização considerou que os ajustes efetivamente seguiram a determinação legal. Sua discordância restringiu-se ao âmbito fiscal dos ajustes, ou seja, discordou das correspondentes exclusões para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Confira-se, nesse sentido, o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 736 e 737):

O PANAMERICANO, de modo diverso ao registrado em sua escrituração contábil, que efetivamente atendeu ao disposto no § 1º do artigo 186 da Lei das Sociedades Anônimas, promoveu a exclusão do lucro real dos ajustes de exercícios anteriores e ajustes não individualizados lançados em conta de prejuízos acumulados.

Esta fiscalização reputa incorreto este procedimento, sendo impossível a exclusão dos ajustes em questão na apuração do lucro real.

Conceito de Lucro Real

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

Conceito de Lucro Líquido

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Não havendo previsão legal que permita a exclusão do ajuste por fraudes contábeis na apuração do lucro real escrituradas contra o patrimônio líquido, há que se glosar o valor de R\$ 3.314.016.978,24 deduzido pelo PANAMERICANO.

Realmente, não há que se questionar o procedimento contábil que observou os ditames do artigo 186 da Lei nº 6.404/76 e do Pronunciamento CPC 23 (Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erros). Veja-se:

Lei nº 6.404/76:

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

(...)

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

(grifei)

CPC 23 (item 5):

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

(a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e

(b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

(grifei)

O fato alegado pela DRJ, de a empresa não ter apresentado o registro na conta "prejuízos acumulados", vai de encontro ao afirmado no próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 728). A autoridade fiscal reconhece que as inconsistências contábeis foram ajustadas com contrapartida no "Patrimônio Líquido - Prejuízos Acumulados - conta 618.10.002.301.1". Além disso, é também contraditória a alegação da DRJ segundo a qual haveria que se demonstrar os lançamentos na contabilidade correlatos às retificações das DIPJ. Ora, as normas contábeis são claras no sentido de que os ajustes de exercícios anteriores devem ser contabilizados no exercício em que são verificados (com reflexo nos lucros ou prejuízos acumulados, sem influência no resultado do exercício). Assim, as retificações nas DIPJ têm caráter meramente fiscal e não devem mesmo possuir lançamentos contábeis correlatos.

Por outro lado, no que diz respeito ao âmbito fiscal dos ajustes, a fiscalização parece ter se equivocado. O próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 736) reproduz entendimentos da Receita Federal sobre o tratamento fiscal de ajustes de exercícios (períodos) anteriores. Contudo, o conteúdo da pergunta nº 50 (não reproduzida) do "Perguntas e Respostas programa DIPJ" traduz melhor esclarecimento à questão. Confira-se:

050 Como o contribuinte poderá proceder para regularizar, na escrituração, falhas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando não resultarem em diferença de imposto a pagar?

Desde que não ocorra postergação do pagamento do imposto para período posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, serão admitidas a retificação, a complementação ou a simples feitura de lançamento de deduções, cujo valor, se dedutível ou tributável, afetará a determinação do lucro real do período em que se justifique a regularização.

Nesse caso, contabilmente, será dado tratamento de ajustes de exercícios (períodos) anteriores.

Normativo: Lei das S.A. - Lei nº 6.404, de 1976, art. 186, § 1º

(grifei)

Portanto, o fato de os ajustes de períodos anteriores terem produzido efeito na conta de prejuízos acumulados no âmbito societário não impede que haja retroação para a produção de efeitos no âmbito fiscal. Por serem itens (em tese) dedutíveis, a retificação das apurações dos correspondentes períodos é uma faculdade do contribuinte.

E não há que se falar em falta de espontaneidade para fazer as DIPJ retificadoras. Como alega a recorrente, essas retificadoras não implicaram em constituição de crédito tributário passível de exigir o seu pagamento integral para fins de aplicação do artigo 138 do CTN. Pelo contrário, reduziram a bases tributáveis a ponto de torná-las negativas. No ano de 2010, inclusive, a declaração original já havia apurado bases negativas. A retificadora só fez aumentá-las. Aliás, as DIPJ nem configuram confissão de dívida capazes de constituir crédito tributário. Diante disso, desnecessário enfrentar as argumentações subsidiárias da ausência de extensão da fiscalização para o ano de 2008 e da reaquisição da espontaneidade relativamente ao ano de 2009.

Quanto aos aportes de recursos do antigo controlador, de fato, não se trata de recuperação de despesas. Essa hipótese ensejaria o seu enquadramento como receita tributável no contexto previsto no artigo 44, III, da Lei nº 4.506/64, *verbis*:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

Todavia, há uma norma específica que melhor traduz a questão. Trata-se do § 3º do artigo 64 do Decreto-Lei nº 1.598/78, o qual é claro ao prever que a absorção dos prejuízos contábeis mediante débito à conta de sócios não prejudica o direito de o contribuinte compensar os prejuízos fiscais. Veja-se:

Art 64 - A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

(...)

§ 3º - A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação nos termos deste artigo. (grifei)

O pronunciamento da Receita Federal, manifestado no Parecer Normativo CST nº 04/81, explica que o débito à conta dos sócios equivale a um aumento de capital (portanto, não tributável), com a função precípua de manter a integridade do capital social que se encontra desfalcado pela ocorrência do prejuízo. Observe-se:

EMENTA - Por expressa previsão do § 3º do art. 64. do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, matriz legal do § 3º do art. 382. do Regulamento do Imposto sobre a Renda/80 aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, é assegurado ao contribuinte, ainda que tenha absorvido prejuízos apurados na escrituração comercial através de débito à conta de sócios, o direito à compensação do prejuízo registrado no livro de apuração do lucro real com os lucros que venha a apurar nos 4 períodos-base subseqüentes.

(...)

4. Na hipótese em exame, o débito à conta dos sócios tem por função precípua a manutenção da integridade do capital social, que se encontra desfalcado pela ocorrência do prejuízo. Assim ao fazer-se a absorção deste, em valor igual ao crédito de que o sócio da conta debitada seja titular, ter-se-á como regular e amoldada à técnica contábil a eliminação da referida parcela redutora do patrimônio líquido, porque equivale a um aporte de capital.

(grifei)

E não procede o entendimento da DRJ ao afirmar que o referido parecer não ajuda à interessada porque o presente caso não trata de compensação de prejuízo registrado no LALUR com os lucros que venha a apurar. Afinal, a discussão concernente aos aportes de recursos do antigo controlador veio à tona porque a fiscalização sustentou que não se pode permitir que os novos acionistas se apropriem do benefício pelo qual não contribuíram com recursos financeiros próprios. Ora, se a lei diz que a absorção não prejudica o direito de futuros aproveitamentos do prejuízo fiscal (registrados no LALUR), o parecer, no presente caso, ajuda a explicar a natureza não tributária dos referidos aportes.

Ademais, afora tudo o que foi evidenciado, no início de 2015, foi editado o artigo 146 da Lei nº 13.097, com a seguinte redação:

DA DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS, PERDAS OU PREJUÍZOS DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM DECORRÊNCIA DE INCONSISTÊNCIAS CONTÁBEIS IDENTIFICADAS PELO ÓRGÃO REGULADOR OU FISCALIZADOR NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Art. 146. Os valores registrados como despesas ou perdas pelas instituições financeiras por determinação ou em observância às normas editadas pelo Banco Central do Brasil, durante o período em que estejam sob intervenção ou liquidação extrajudicial, na forma da Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, ou sob regime de administração especial temporária, na forma do Decreto-Lei nº 2.321, de 25 de fevereiro de 1987, ou, ainda, em processo de saneamento conforme previsto no art. 5º da Lei 9.447, de 14 de março de 1997, podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido obedecido o regime de competência, desde que sua dedutibilidade seja autorizada pela legislação do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (grifei)

Ou seja, mesmo que se discuta a aplicabilidade desse dispositivo aos fatos geradores pretéritos, o que é duvidoso tendo em vista o aparente caráter meramente interpretativo da norma veiculada, exsurge mais um argumento em favor de se reconhecer os efeitos fiscais dos ajustes efetuados por conta de inconsistências contábeis detectadas em contextos semelhantes ao do presente processo. O problema, então, como diz o trecho destacado, é verificar a dedutibilidade das despesas ou perdas registradas.

A fiscalização alega que a recorrente não teria como apurar despesas próprias na execução de suas tarefas (como agente de cobrança) porque os contratos deixaram de ser sua propriedade (quando efetuadas as cessões de créditos). Sua função seria meramente a de repassar os valores recebidos. Até mesmo a coobrigação (obrigação de recompra de contrato inadimplido) não traria prejuízos nos montantes registrados uma vez que havia garantias reais de recebimento dos créditos. Em seu entender, a recorrente deixava de repassar os valores recebidos devidamente ajustados pelo desconto dado ao financiado ao arrepio das disposições contratuais. Por isso, mesmo que os valores ajustados pudessem ser caracterizados como

despesas, eles não teriam os atributos da usualidade e normalidade necessários para a sua dedutibilidade.

A recorrente, por sua vez, afirma que esses ajustes decorreram das próprias cláusulas contratuais pactuadas com o cessionário. Há, inclusive, normatização do BACEN sobre essas operações (à época, pela Circular nº 3.213/03, atualmente, pela Resolução nº 3.533/08). Explica que a cessão de créditos é uma importante fonte de recursos para as instituições financeiras por representar uma forma de antecipação de recebíveis futuros. Nessas operações, no momento em que é feita a cessão, o cedente recebe os valores dos recebíveis futuros descontados a uma taxa ("Taxa de Cessão") que geralmente é menor que a pactuada no contrato de crédito ("Taxa de Contrato") e reconhece a receita contábil dessa operação.

No caso de liquidação antecipada de créditos cedidos, em função da descapitalização à Taxa de Contrato, o valor recebido torna-se inferior ao valor cedido. Em muitas dessas situações, a recorrente mantinha o seu compromisso de repassar o valor cedido (valor nominal) ao cessionário na data do vencimento da respectiva obrigação. Logicamente, incorrendo nas despesas de captação financeira correspondentes à Taxa de Cessão. Como disse em seu recurso, o repasse nessas condições implica no registro de passivos (com contrapartida em despesas), pois o cedente estava obrigado a pagar os valores ajustados com o cessionário independentemente da redução dos juros no pagamento antecipado. Foi, justamente, a falta de contabilização dessas despesas que gerou uma das espécies de inconsistência contábil que motivou o ajuste questionado.

Noutras situações, ao invés de ocorrer a liquidação antecipada pelo tomador, negociava-se a prorrogação dos vencimentos das parcelas do empréstimo. Com isso, o correspondente crédito desvinculava-se da cessão originalmente pactuada, mas mantinha-se o compromisso de pagar o valor cedido (valor nominal) ao cessionário na data do vencimento da obrigação originalmente pactuada. No entanto, ao registrar o valor da dívida existente para com o cessionário, deixava-se de crescer os juros (correspondentes à Taxa de Cessão) que seriam devidos naquelas datas de vencimento. Assim, surgia outra espécie de inconsistência contábil que motivou o ajuste questionado.

A DRJ, no entanto, fez um conjunto de considerações acerca da ausência de provas que pudessem amparar as informações do relatório de reprocessamento e concluiu que as despesas resultantes dos ajustes são desnecessárias.

Primeiramente, devo deixar claro que não concordo que se possa considerar tais despesas como não usuais ou anormais, e conseqüentemente, desnecessárias. Afinal, estamos tratando de uma instituição financeira. A captação de recursos financeiros, qualquer que seja sua forma, é uma atividade inerente (usual e normal) ao seu objeto social. Se nas operações de cessão de crédito há situações em que se incorre em despesa financeira decorrente do pagamento ao cessionário na data do vencimento da obrigação, há que se reconhecer tal despesa como necessária.

O fato de dois contratos de cessão mencionados pela fiscalização, a título de exemplo, veicularem cláusula prevendo o repasse também antecipado em caso de liquidação antecipada, não invalida a necessidade da despesa. Isso porque os juros incorridos pelo pagamento intempestivo de uma obrigação (mesmo que haja cláusula prevendo o seu pagamento numa determinada data) não deixam de ser dedutíveis. Ademais, a recorrente trouxe outros exemplos de contrato nos quais inexistia previsão de transferência imediata dos valores recebidos a título de antecipação.

Outrossim, como alegado pela recorrente, o fato de os contratos estarem garantidos (no caso de recompra de créditos inadimplidos) não modifica em absolutamente nada a necessidade de reconhecer as despesas calculadas com base na Taxa de Cessão. Ou seja, o pagamento aos cessionários na data do vencimento deveria ocorrer pelo valor nominal da obrigação.

Nada obstante, apesar de considerar que tais despesas são dedutíveis, não identifiquei nos autos qualquer elemento que possa aferir certeza ao aspecto quantitativo dos ajustes perpetrados na conformidade do relatório de reprocessamento. A própria recorrente, em diversas passagens de sua peça recursal, confirma que a autoridade fiscal não examinou o conteúdo daquele relatório (vide fls. 1298, 1301, 1303, 1345 e 1364). Afirma, inclusive, que a DRJ analisou o processo de forma superficial, em menos de dois meses, alegando, equivocadamente, que as provas (reprocessamento) já haviam sido analisadas pela fiscalização. Por isso, caso seus argumentos não sejam suficientes para demonstrar a procedência das exclusões, chega a requerer a conversão do julgamento em diligência a fim de que a verdade material venha à tona.

Esse ponto, realmente, me parece decisivo para a solução da lide. Para que se busque a verdade material dos fatos, é imperativo que a unidade de origem dê seu parecer sobre a fidedignidade do aspecto quantitativo dos ajustes realizados. Isto é, o Fisco, por meio de uma autoridade competente em matéria de auditoria contábil/fiscal, deve se pronunciar sobre a confiabilidade do relatório de processamento que fundamentou os referidos ajustes. Naturalmente, poderá fazer uso de técnicas de amostragem típicas dos procedimentos de auditoria ao confrontar os lançamentos efetuados com a correspondente documentação de suporte.

Destarte, proponho a conversão do presente julgamento em diligência para que a autoridade fiscal, na unidade de origem, promova a efetiva verificação do relatório de reprocessamento apresentado com a impugnação (fls. 927 a 1042), bem como dos diversos documentos referentes a esse reprocessamento (listados no recurso às fls. 1301 e 1302), os quais foram apresentados durante o procedimento de fiscalização, para atestar a fidedignidade quantitativa dos ajustes realizados.

A autoridade poderá requisitar os documentos que julgar necessário para formar a sua convicção. É recomendável que eventuais dúvidas acerca dos procedimentos empregados no reprocessamento sejam esclarecidas com um assistente técnico indicado pela empresa autuada.

Omissão de ganho de capital na desmutualização da CETIP:

Considerando a proposta de conversão do presente julgamento em diligência com base nos argumentos enunciados na análise da infração concernente às exclusões indevidas, é oportuno suscitar uma outra questão a ser esclarecida pela unidade de origem que pode ser relevante para o futuro enfrentamento das alegações da defesa sobre a infração da omissão do ganho de capital na desmutualização da CETIP.

Trata-se da verificação dos requisitos fáticos capazes de caracterizar a mera postergação de pagamento dos tributos (IRPJ e CSLL) atinentes à diferença do ganho de capital (R\$ 64.955,86) que supostamente foi oferecida à tributação no ano-calendário de 2011.

Isso porque, para que se caracterize a postergação, não basta incluir aquela parcela como receita tributável em período-base posterior. É necessário que se tenha apurado tributo devido em montante suficiente em tal período (com o seu efetivo pagamento). Essa e outras condições estão detalhadamente previstas no Parecer Normativo Cosit nº 2/96.

Por isso, **proponho também que a diligência verifique se há, como alega a recorrente, hipótese de postergação do pagamento dos tributos lançados, na conformidade das condições previstas no Parecer Normativo Cosit nº 2/96, relativamente à parcela do ganho de capital no valor de R\$ 64.955,86.**

No desfecho da diligência solicitada, a autoridade fiscal deverá produzir um relatório conclusivo sobre: (i) a fidedignidade quantitativa dos ajustes realizados (infração das exclusões indevidas), apontando valores que eventualmente não sejam passíveis de exclusão e desconsiderando as premissas de direito já superadas nesse voto; e (ii) a existência de postergação do pagamento dos tributos lançados (infração do ganho de capital na desmutualização da CETIP) e, sendo o caso, calculando o efeito dessa postergação no sentido de reduzir o lançamento efetuado.

Deve-se promover ciência à recorrente acerca do relatório conclusivo e dos demais elementos eventualmente juntados na diligência, para que esta, querendo, se manifeste no prazo de 30 (trinta) dias.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator