



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

Processo n° 16682.721464/2013-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.021 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de maio de 2016
Matéria CSLL - glosa de despesas
Recorrente OI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos discutidos judicialmente, cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA MANTIDA.

Deve ser mantida a glosa de despesas por falta de comprovação, na situação em que os documentos trazidos aos autos pela interessada não logram comprovar sua alegação de que se trata de perdas incorridas na alienação de investimentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NEGATIVA. CERCEAMENTO AO DIREITO À AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O pedido de diligência deve especificar os quesitos referentes aos exames desejados. Não atendido tal requisito, correta a decisão de primeira instância que considerou o pedido não formulado, tal como prevê a lei. Não se vislumbra qualquer cerceamento ao direito à ampla defesa e ao contraditório e, em decorrência, nenhuma nulidade há de ser reconhecida.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO. PEDIDO REJEITADO.

Em se tratando de glosa de despesas, o ônus da prova recai sobre aquela que registrou a despesa em sua escrita contábil e dela pretende se beneficiar, reduzindo a base de cálculo do tributo. Descabe a determinação de diligência com o objetivo de produzir provas que desde o início deveriam estar sob guarda da interessada, arquivadas como comprovantes da contabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza acompanhou o relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, José Eduardo Dornelas Souza, Paulo Jakson da Silva Lucas, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa e Wilson Fernandes Guimarães.

Relatório

OI S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 12-66.292, de 11/06/2014, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - I / RJ, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Do lançamento:

O presente processo tem origem no auto de infração, lavrado pela DEMAC/Rio de Janeiro em 19/12/2013, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 47.821.687,99, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e demais acréscimos moratórios.

A autuação, conforme a descrição dos fatos do auto de infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 261/278, decorre das seguintes irregularidades apuradas no exercício de 2009, ano-calendário 2008:

0001 – Custos/Despesas Operacionais/Encargos. Custos/Despesas Operacionais/Encargos não comprovados (itens 02 e 06 do TVF):

Valor de despesa no ano-calendário de 2008, não comprovada com documentação hábil e idônea, no valor de R\$ 56.843.898,92, adicionada ao IRPJ, mas não à CSLL.

A interessada inicialmente havia informado que tal valor se referia a registro contábil da parcela do IRPJ destinada ao FINAM, que, em decorrência do indeferimento da destinação por parte da RFB, pediu reconsideração da decisão, procedendo à adição ao Lucro Real da parcela destinada até o resultado do reconhecimento ou não do Benefício Fiscal contestado, não tendo adicionado o valor à CSLL por não haver Lei que impunha tal adição, mas somente ao IRPJ.

Posteriormente intimada quanto a respostas divergentes, informou que o valor se referia a reversão de provisões para perdas prováveis Finam/Finor efetuada nos anos de 2005 a 2007 e que, em 2008, alienou tais cotas, cujo valor contábil era de R\$ 75.596.715,29, alienando-as, porém, por R\$ 18.752.816,47, gerando perda no montante dos R\$ 56.843.898,92, que foram adicionados à base de cálculo do IRPJ, mas não da CSLL, por falta de previsão legal para tal.

Intimada por meio do Termo de Intimação Fiscal-TIF 07/00347 a apresentar documentos comprobatórios da aquisição, bem como da alienação com deságio, dos investimentos representativos de quotas do fundo Finam/Finor, após três solicitações de prorrogação de prazo, apresentou tão somente cartas direcionadas aos bancos do Nordeste, da Amazônia e ao Bovespa, datadas de 14/11/2003, com solicitação de extratos de evolução histórica da posição de quotas do Finam/Finor.

A comprovação dos fatos alegados pela interessada se faz necessária diante dos históricos dos lançamentos não conclusivos, que, mesmo que o fossem, ensejariam a comprovação dos valores lançados, à luz do art. 923 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 e Parecer Normativo CST nº 146/1975.

A autuação teve como enquadramento legal os arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações do art. 2º das Lei nº 8.034, 12 de abril de 1990 e art. 17 da Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008; art 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 2º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

0002 – Falta/Insuficiência de Adições à Base de Cálculo Ajustada da CSLL. Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa – Incorporada (itens 5 e 6 do TVF)

Infração apurada na empresa Brasil Telecon Participações Ltda, CNPJ nº 02.570.68/0001-70, incorporada pela interessada em 30/09/2009, referente a falta de adição ao Lucro Líquido para determinação da CSLL do ano-calendário de 2008 do valor de R\$ 20.178.788,13, referente a PIS e Cofins cuja exigibilidade encontrava-se suspensa.

Intimada a justificar a falta de adição, a interessada respondeu não haver lei que a imponha à base de cálculo da CSLL, mas somente ao lucro líquido para apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Considerando tais valores com natureza de provisão, o Fiscal autuante efetuou o lançamento com base no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995 e demais fundamentos acerca da matéria, em especial decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF que transcreve.

A autuação teve como enquadramento legal os arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações do art. 2º das Lei nº 8.034, 12 de abril de 1990 e art. 17 da Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008; art 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; arts. 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; arts. 128, 129 e 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional-CTN) e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

0003 – Falta/Insuficiência de Adições à Base de Cálculo Ajustada da CSLL. Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa (itens 01 e 06 do TVF).

Falta de adição ao Lucro Líquido para apuração da base de cálculo da CSLL de provisão indedutível, no valor total de R\$ 164.325.463,75, referente a tributos e contribuições (Programa de Integração Social-PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-Cofins, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS e Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações-FUST) com exigibilidade suspensa, conforme detalhado nas planilhas de fls. 5, 6, 8, 17 e 18 do TVF.

Intimada a justificar a falta de adição, a interessada respondeu não haver lei que a imponha à base de cálculo da CSLL, mas somente ao lucro líquido para apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Considerando tais valores com natureza de provisão, o Fiscal autuante efetuou o lançamento com base no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995 e demais fundamentos acerca da matéria, em especial decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda-CARF que transcreve.

A autuação teve como enquadramento legal os arts. 2º e 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações do art. 2º das Lei nº 8.034, 12 de abril de 1990 e art. 17 da Lei nº 11.727 de 23 de junho de 2008; art 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; arts. 2º, 13 e 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 37 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Da impugnação:

Inconformada com o lançamento, a interessada apresentou, em 21/01/2014, a impugnação de fls. 326/341, onde descreve a autuação, argui a tempestividade e alega, em síntese:

Com relação à falta de adição à base de cálculo da CSLL dos tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, que inexistente norma legal daquela contribuição que trate especificamente da dedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, logo prevalecendo a regra comercial/contábil do princípio de competência.

Discorre sobre este princípio e sobre o histórico da dedutibilidade dos tributos na base de cálculo do IRPJ. Inicialmente pelo art. 16 do Decreto nº 1.598/1977, que

respeitava o princípio de competência, depois pelo art. 7º da Lei nº 8.541/1992, que instituiu a dedutibilidade dos tributos pelo regime de caixa (vinculado ao pagamento), e finalmente pelo art. 41 da Lei nº 8.981/1995, que restabeleceu a sistemática anterior do regime de competência, destacando a regra restritiva de seu parágrafo primeiro, que determinou não se aplicar tal princípio aos tributos e contribuições cuja exigibilidade estivesse suspensa.

Destaca que toda esta legislação foi e é aplicável apenas ao IRPJ, pois com respeito à CSLL, que tem como base de cálculo o valor do resultado do exercício apurado em observância à legislação comercial, inexistiria uma norma legal que trate especificamente da dedutibilidade de tributos, razão pela qual sempre se respeitou a regra comercial/contábil do princípio de competência.

Transcreve os arts. 97, em especial seu parágrafo primeiro, 109 e 110 do CTN, protestando que não caberia à autoridade administrativa alterar a regra do princípio de competência para dedutibilidade na CSLL dos tributos com exigibilidade suspensa, sem previsão legal expressa para tal.

Protesta que os lançamentos contábeis dos tributos com exigibilidade suspensa não seriam meras provisões, uma vez que se trataria de uma obrigação “líquida e certa” e que não teria prazo ou valor incertos, o que caracteriza uma provisão, que é uma mera expectativa de obrigação, diferente dos tributos, mesmo com exigibilidade suspensa, que nasceriam com a ocorrência do fato gerador e nenhuma medida judicial ou administrativa proposta pelo contribuinte afetaria suas características para transformá-lo em expectativa de obrigação.

Assim, a tese sustentada pela Fiscalização de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário tornaria a despesa uma provisão seria ilegítima, violando todas as regras de hermenêutica jurídica, tornando improcedente o auto de infração.

Com relação ao item 0001, despesa não comprovada com documentação hábil e idônea, no valor de R\$ 56.843.898,92, adicionada ao IRPJ, mas não à CSLL, a interessada repete que tais alienações foram realizadas em ambiente de bolsa, conforme comprovariam os ofícios remetidos pelo Banco da Amazônia S/A e Banco do Nordeste do Brasil S/A.

O Banco da Amazônia S/A demonstra diversas operações de alienação através do extrato de posição do investidor, as quais estariam relacionados ao valor da perda guerreada.

Já o Banco do Nordeste do Brasil S/A, esclarece que, a partir de 1989, as cotas do Finor passaram a ter a forma escritural, dispensando-se a emissão de certificados de investimento-CIs, sendo emitidos e enviados às empresas extratos de movimentação com a posição em cotas escriturais do fundo.

Afirma que solicitou extrato com a composição detalhada do valor histórico das cotas, o valor da alienação e a data da transferência, e que a resposta será apresentada assim que recebida.

Acredita assim ter demonstrado que o valor contábil das cotas era de R\$ 75.596.715,29, que foram alienadas por R\$ 18.752.816,47, acarretando a perda no montante de R\$ 56.843.898,982, lançada na contabilidade.

Encerra pugnando pela realização de diligência ou perícia, sem indicar seu perito e os quesitos, e pedindo seja julgada procedente a impugnação e cancelado o auto de infração.

A 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro - I / RJ analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 12-66.292, de 11/06/2014 (fls. 507/524), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia que não atenda aos requisitos legais.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2008

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. FALTA DE ADIÇÃO. AUTUAÇÃO MANTIDA.

Mantêm-se a autuação quando continuar sem a devida comprovação, por documentação hábil e idônea, as despesas/perdas que, adicionadas ao lucro líquido para cálculo do lucro real, não o foram para apuração da base de cálculo da CSLL.

PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa constituem provisões, e não despesas incorridas, estando assim vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL, conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995.

Ciente da decisão de primeira instância em 23/07/2014, conforme Termo de Abertura de Documento à fl. 528, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/08/2014 conforme Termo de Solicitação de Juntada à folha 529.

No recurso interposto (fls. 531/560), a recorrente alega a tempestividade de seu recurso e historia, sob sua ótica, a autuação e a decisão de primeira instância.

Preliminarmente, a interessada argúi a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento ao seu direito de defesa, com base nas disposições do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972. Tal cerceamento teria ocorrido diante da negativa da diligência pleiteada. Afirma que não se tratava de perícia, sendo descabido falar em falta de indicação de nome, endereço e qualificação profissional do perito. A rejeição do pedido de diligência teria sido, então, imotivada.

No mérito, a recorrente traz os argumentos abaixo sintetizados, segundo os tópicos que constam do recurso voluntário:

- **Da ilegalidade da adição à base de cálculo da CSLL de tributos com exigibilidade suspensa ante à falta de norma para a CSLL que o determine (itens 01 e 05 do TVF) – item IV.1 do recurso voluntário.**

- **Da “tese” suscitada no Termo de Verificação e ratificada pela DRJ quanto à despesa com tributo ser uma provisão – item IV.2 do recurso voluntário.**

A recorrente repisa, quase com as mesmas palavras, os argumentos anteriormente aduzidos em sede de impugnação.

- **Da não comprovação da alienação de cotas do FINOR e do FINAM para fins de dedutibilidade da base de cálculo da CSLL (item 02 do TVF) – item IV.3 do recurso voluntário.**

A interessada reitera seus argumentos no sentido de que a perda no valor de R\$ 56.843.898,92, incorrida na alienação de cotas do FINOR e FINAM, estaria devidamente comprovada com os elementos por ela carreados aos autos. Refuta a afirmação do julgador de primeira instância de que os documentos apresentados não seriam “claros” e, portanto, hábeis e idôneos a comprovar as perdas em operações realizadas em fevereiro, março e abril de 2008.

- **Da reiteração do pedido de diligência.**

A recorrente reitera o pedido de diligência já formulado na impugnação, desta feita com o cuidado de especificar o quesito da diligência pretendida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, a interessada argúi a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento ao seu direito de defesa, com base nas disposições do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972. Tal cerceamento teria ocorrido diante da negativa da diligência pleiteada. Afirma que não se tratava de perícia, sendo descabido falar em falta de indicação de nome, endereço e qualificação profissional do perito. A rejeição do pedido de diligência teria sido, então, imotivada.

Compulsando os autos, especialmente a peça impugnatória (fls. 342/343), constato que a peticionante pugnou “*pela realização de diligência, nos termos do inciso IV, do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72*”.

Quanto ao conteúdo da diligência solicitada, de se constatar que não foi formulado qualquer quesito, limitando-se a então impugnante a afirmar que “*a diligência será apta a demonstrar a correção do procedimento adotado pela Impugnante no presente feito, podendo a RFB oficial diretamente as instituições financeiras a apresentar a documentação que entender necessária*”.

Eis o dispositivo legal do Decreto nº 70.235/1972 que rege a matéria:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Como se vê, o mesmo inciso IV cuida de diligências e perícias, sendo certo que se trata de institutos distintos. Não obstante a distinção, a formulação de quesitos referentes aos exames desejados é requisito comum à diligência e à perícia, bem assim a determinação de que será considerado não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a esse requisito.

Os termos do pedido poderiam, com boa vontade, ser tidos como motivação para a diligência, mas nunca como a especificação de quesitos acerca dos exames desejados. A descrição da diligência solicitada é absolutamente genérica (oficiar as instituições financeiras a apresentar a documentação que entender necessária), pelo que se compreende que a autoridade julgadora em primeira instância tenha tido o pleito por inepto, por falta de atendimento aos requisitos legais.

Nesse sentido, não vislumbro qualquer nulidade no acórdão recorrido, o qual tratou da matéria sem fazer distinção acerca de diligência/perícia. Mesmo considerando tratar-se, na espécie, de diligência, está claro o não atendimento ao requisito de “*formulação de quesitos referentes aos exames desejados*”, requisito esse comum a ambas as espécies, e que a rejeição do pedido se deu com base no § 1º do art. 16, perfeitamente aplicável ao caso.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente reitera seu pedido de diligência, desta feita tomando o cuidado de especificar melhor o que pretende, nos seguintes termos:

[...] reitera-se o pedido de realização de diligência, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo a oficiar o Banco da Amazônia S.A. e Banco do Nordeste S.A., para esclarecer qual o valor de aquisição e de alienação das quotas dos Fundos FINOR e FINAM negociados no ano de 2008 pela Recorrente.

A razão para a diligência é ratificar as informações já prestadas pela Recorrente e comprovadas através de sua contabilidade e documentos financeiros que lastrearam os lançamentos, além dos documentos fiscais que são de posse da

própria RFB, que é quem envia aos bancos a determinação para emissão dos certificados.

Para que não haja dúvida, o quesito da diligência é: Qual o valor de aquisição e de alienação das quotas dos Fundos FINOR e FINAM negociados no ano de 2008 pela Recorrente.

Observa-se que a diligência pleiteada guarda relação com a infração nº 001 do auto de infração, a saber, a glosa de despesa no montante de R\$ 56.843.898,92, decorrente de alegada perda na alienação de cotas dos fundos FINOR e FINAM, por falta de comprovação. Em primeira instância, a Turma Julgadora analisou os documentos acostados aos autos como provas pela então impugnante e concluiu¹:

Desnecessário é, portanto, destacar que a documentação juntada aos autos não se presta a comprovar as alegações da interessada, desta forma continuando sem qualquer comprovação hábil e idônea, a despesa no montante de R\$ 75.596.715,29, que a interessada alega ser resultado de perda na alienação de cotas do Finor e Finam, devendo, portanto, ser mantida a autuação.

A diligência se destina à adoção de medidas saneadoras do processo ou, ainda, a carrear aos autos documentos ou esclarecimentos que o julgador considera indispensáveis para a formação de sua convicção acerca da matéria em discussão. De se destacar que a diligência não deve ser usada para a produção de provas a cargo de alguma das partes no processo, mas tão somente para auxiliar e embasar a convicção da autoridade julgadora.

E, em se tratando de glosa de despesas, o ônus da prova recai sobre aquela que registrou a despesa em sua escrita contábil e dela pretende se beneficiar, reduzindo a base de cálculo da CSLL. É a contribuinte que deve manter em boa guarda os documentos que lastreiam os lançamentos contábeis, apresentando-os ao Fisco sempre que solicitada.

No caso concreto, a recorrente pede a realização de diligência com o objetivo de produzir as provas que desde o início deveriam estar sob sua guarda, arquivadas como comprovantes da contabilidade. Pretende que o Fisco (e não ela, a recorrente) se dirija aos bancos com a finalidade de obter documentos comprobatórios das operações e perdas que ela, a recorrente, alega haver incorrido no ano de 2008.

Por todo o exposto, tenho que a diligência deve ser rejeitada. O ônus de comprovar a alegada perda na alienação de cotas de fundos é da interessada, descabendo a realização de diligência para esse fim. Se os documentos acostados aos autos são ou não suficientes, é o que se verá por ocasião do exame do mérito, o que passo a fazer.

A infração 001 diz respeito a glosa de despesa não operacional não comprovada, no valor de R\$ 56.843.898,92. A alegação da recorrente é de que esse valor corresponde a perdas incorridas na alienação de cotas do FINOR e FINAM nos meses de fevereiro, março e abril de 2008, e resultariam da diferença entre o valor de alienação (R\$ 18.752.816,47) e o valor contábil dessas cotas (R\$ 75.596.715,29).

Como se vê, trata-se de questão probatória.

¹ Há um equívoco quanto ao valor mencionado no parágrafo abaixo. O valor correto da despesa glosada é de R\$ 56.843.898,952, vide fl. 280, nº 2.200-2 de 24/08/2001

A recorrente acosta aos autos (fls. 602/785) uma profusão de documentos, alguns de sua própria lavra, tais como correspondências dirigidas ao Banco do Nordeste, ao Banco da Amazônia e à Bovespa. Outros, respostas daquelas instituições aos pedidos da interessada e extratos de aplicações no FINOR e FINAM. Encontram-se, também, documentos para os quais é difícil vislumbrar que relação possam ter com a questão em discussão (por exemplo, informação semestral de investimento em audiovisual no filme *Cinema, Aspirinas e Urubus*, fl. 647).

Em alguns momentos, o exame de tais documentos parece conduzir ao resultado almejado pela recorrente, mas essa impressão logo se dissipa.

No que tange ao valor de alienação, por exemplo, o documento de fls. 776/785 consiste em mensagem eletrônica de emissão da Bovespa, dirigida à interessada, dando conta de negociações de cotas de FINOR e FINAM ocorridas em 2008. Um primeiro demonstrativo (fls. 778/781) discrimina as movimentações apenas por datas e quantidades de ações, sem valores. Um segundo demonstrativo (fls. 782/784) já traz valores, muito embora seja bastante difícil correlacionar um e outro. Ao que se depreende, esses valores seriam os valores de venda das cotas de FINOR e FINAM. Os demonstrativos não trazem totalização, pelo que não é possível verificar se o total corresponde ao valor de alienação contabilizado, a menos que se somem manualmente os valores, um a um. Mesmo assim, a interessada totaliza o valor conforme esses demonstrativos à fl. 785, chegando a um valor de alienação de R\$ 18.695.778,26 (segundo o demonstrativo Bovespa) ou de R\$ 18.671.776,47 (segundo a recorrente). Como se não bastassem dois diferentes valores, há um terceiro valor de alienação, R\$ 18.658.706,37, obtido à fl. 775, supostamente extraído dos registros contábeis da interessada. Embora as diferenças entre esses três totais não seja grande, a própria existência de diferenças depõe contra a aceitabilidade dos documentos como hábeis a demonstrar o valor de alienação das cotas.

A situação se complica quando se busca a determinação do custo de aquisição, ou seja, o valor histórico de aquisição de tais cotas. Por exemplo, para as cotas do FINAM, o demonstrativo de fls. 476/478 parece relacionar, sob o histórico “*transferido via bolsa*”, aquelas cotas que foram alienadas. A coluna intitulada “*valor*” também parece representar o valor histórico das cotas, muito embora, como bem pontuou o julgador em primeira instância, também se possa cogitar que represente o valor de alienação. No entanto, ainda que se assuma, hipoteticamente, que o “*valor*” seria o valor de aquisição, não é possível correlacionar essas cotas àquelas que foram alienadas segundo o relatório da Bovespa, referido no parágrafo anterior. Em outras palavras, não é possível correlacionar valor de alienação e custo de aquisição, para fins de determinação da perda alegada, a não ser por totais. E as totalizações, como visto, apresentam imprecisões e dificuldades que não foi possível a este Relator transpor.

O exame dos vários certificados de investimentos (por exemplo, fls. 626/636 e 671/673) e dos extratos de aplicações em incentivos fiscais (por exemplo, fls. 655/656) conduzem a idêntico impasse. Ali está estampado o valor original da opção (leia-se, do investimento) e a quantidade de cotas, mas não é possível relacionar essas aquisições às alienações de que trata o demonstrativo da Bovespa.

O quadro exposto, a meu ver, traduz, em primeiro lugar, a grande desorganização e falta de cuidado da interessada com os documentos que dariam respaldo aos seus lançamentos contábeis. Em segundo lugar, resta também patente o desinteresse em

comprovar, detalhadamente, as alegadas perdas incorridas com as quais pretende ver reduzida a base de cálculo da CSLL.

As tentativas levadas a efeito por este Relator deveriam, na verdade, ter sido feitas pela ora defendente, a quem incumbiria correlacionar em detalhe as operações de aquisição dos investimentos e respectivas alienações, com coincidência de número de cotas e, se possível, número dos certificados, mencionando também as páginas dos autos em que se encontra cada documento comprobatório dos valores e datas de aquisição e alienação. Por fim, as totalizações deveriam ser feitas de modo a não deixar margem a dúvidas, inclusive esclarecendo eventuais divergências entre os totais que viessem a ser documentalmente comprovados e os lançamentos contábeis.

Ao contrário, o procedimento da recorrente, desde a fase impugnatória, foi de juntar documentos variados e pugnar pela realização de diligência, a fim de produzir provas que desde o início deveriam estar sob sua guarda e em boa ordem.

Ao final desta análise, tenho que a interessada não se desincumbiu de seu ônus de provar a efetiva perda alegada, pelo que seu recurso deve ser rejeitado, no que toca à infração 001.

As infrações 002 e 003 do lançamento dizem respeito à falta de adição à base de cálculo da CSLL de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151 do CTN. A infração 002, no valor de R\$ 20.178.788,13, se refere à empresa incorporada Brasil Telecom Participações S/A, enquanto que a infração 003, no montante de R\$ 164.325.463,75, se reporta a fatos apurados na contabilidade da própria autuada.

O ponto central da discussão é a natureza das despesas com provisões para pagamento de tributos discutidos em juízo e cuja exigibilidade estava suspensa, se despesas efetivamente incorridas, como quer a interessada, ou se provisões, como entende o Fisco. Como corolário dessa questão, discute-se também a dedutibilidade, ou não, de tais despesas (ou provisões) para fins de determinação da base de cálculo da CSLL.

A matéria é bastante conhecida, e já foi objeto de apreciação por este colegiado, embora com diversa composição, quando do julgamento dos processos nº 16327.000028/2005-17, nº 16327.001299/2006-71, e nº 16643.000087/2009-36, também sob minha relatoria, resultando, respectivamente, os acórdãos nº 1301-00.275, de 09/03/2010, nº 1301-00.642, de 04/08/2011 e nº 1301-00.794, de 17/01/2012.

Por bem refletir meu entendimento sobre o assunto, transcrevo, a seguir, excerto do voto proferido no primeiro processo e reproduzido no segundo e terceiro, tendo sido acompanhado à unanimidade pela Turma na primeira e segunda ocasiões, e por maioria de votos na terceira.

[...] Com efeito, as despesas com tributos, na situação em que estes estão submetidos ao crivo do Poder Judiciário e com exigibilidade suspensa, não se revestem da certeza e da liquidez indispensáveis a que sejam consideradas despesas incorridas a pagar. Em consequência, suas contrapartidas, registradas no passivo, se caracterizam como provisões para fazer face a evento futuro e incerto.

Não se discute a correção do registro contábil, pertinente à luz dos princípios e convenções da contabilidade, especialmente aquele do conservadorismo. Também não se trata de glosa de despesas tidas por desnecessárias ou não usuais. O ponto

central é que as despesas discutidas são incertas tanto para o contribuinte, que as considera indevidas e as discute judicialmente, quanto para o ente tributante, que se vê na dependência de manifestação do Poder Judiciário para que possa exigir o tributo. Isso ficou bem claro no voto condutor do acórdão recorrido, no trecho a seguir transcrito:

13- A obrigatoriedade de pagar os valores dependem de eventos futuros e incertos, ou seja, dependem de decisão judicial. Se for incerto, não pode ser classificado como contas a pagar, que por sua natureza, impõe liquidez e certeza. A provisão, por sua vez, não possui um dos elementos, quais sejam liquidez e certeza, pois se assim fosse, um termo seria sinônimo do outro.

14- Ao interpor a ação judicial o interessado pretende ver dispensado do recolhimento do tributo. Para a administração tributária demonstra que, segundo seu entendimento, o valor não é devido, como também demonstra para seus sócios e terceiros que luta para não recolher o tributo. Em suma, tanto o interessado, quanto a administração tributária, não têm certeza sobre seus direitos. Ambos aguardam o pronunciamento do poder judiciário.

Demonstrada a natureza de provisão dos valores ora discutidos, impõe-se sua adição para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, *ex vi* do art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995. Tal foi exatamente o procedimento do Fisco, o qual reputo correto.

[...]

A jurisprudência administrativa é farta nessa linha, como se verifica das ementas a seguir transcritas, a título exemplificativo:

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. (Ac. 101-94.491, de 29/01/2004. Rec. 136.214. Rel. Cons. Valmir Sandri) (No mesmo sentido, Ac. 103-23.053, de 13/06/2007, Rec. 156.141. Rel. Cons. Leonardo de Andrade Couto) (No mesmo sentido, Ac. 105-17.358, de 17/12/2008. Rec. 164.752. Rel. Cons. Marcos Rodrigues de Mello)

CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTIVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, por traduzir-se em nítido caráter de provisão.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-95.727, de 20/09/2006. Rec. 135.395. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

IRPJ — CSLL — PROVISÕES NÃO DEDUTIVEIS — TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS — Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais a seguem a norma de dedutibilidade do principal. (Ac. 101-96.008, de 01/03/2007. Rec. 151.401. Rel. Cons. Paulo Roberto Cortez)

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. ANO-CALENDÁRIO 1998. Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II a IV, do CTN, - constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL. (Ac. 103-23.031, de 24/05/2007. Rec. 156.083. Rel. Cons. Aloysio José Percínio da Silva)

PROVISÕES — provisões somente podem ser deduzidas das bases de cálculo da CSLL se assim a lei expressamente autorizar. Classificam-se como tais, os elementos do passivo, cuja exigibilidade, montante ou data de liquidação, isolada ou conjuntamente, não são certos e determináveis no período de apuração. Assim, valores registrados como tributos, contribuições e demais acréscimos, não passíveis de serem exigidos por força de medida judicial, quadram-se nesta classificação e devem ser adicionados à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se seu registro contábil reduziu o resultado do exercício. (Ac. 103-23.037, de 24/05/2007. Rec. 156.322. Rel. Cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

CSLL — BASE DE CÁLCULO — DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa — Os tributos e contribuições que estejam com exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, inciso II do CTN, constituem provisões e não despesas incorridas, estando vedada sua dedução para apuração da base de cálculo da CSLL,

conforme regra do art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95. (Ac. 108-08.126, de 02/12/2004. Rec. 139.544. Rel. Cons. Luiz Alberto Cava Macieira)

Finalmente, acrescento que também a Câmara Superior de Recursos Fiscais já analisou a matéria, concluindo, por unanimidade, da mesma forma:

CSLL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica. (Ac. 9101-00.592, de 18/05/2010, Rel. Cons. Claudemir Rodrigues Malaquias)

Quanto a esta matéria, pois, os argumentos da recorrente devem ser rejeitados.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha