



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

Processo n° 10510.724169/2011-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.847 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria Perdas no recebimento de créditos
Recorrente COMPANHIA DE SANEAMENTO DE SERGIPE - DESO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. DEDUTIBILIDADE. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE OPERAÇÃO. CONTRATO DE EXECUÇÃO CONTINUADA. Para fins da apropriação de despesas com perdas no recebimento de créditos, no caso de contrato de prestação de serviços continuados em que se convencionar que a realização dos serviços será aferida e paga a cada mês, entende-se por operação cada prestação mensal realizada. Isso porque, no caso, as partes firmaram um acordo quanto ao preço mas, apenas parcialmente, quanto ao objeto, faltando quanto a este a determinação da quantidade. Nesse contexto, a prestação do serviço (ou seja, a “operação”) só ocorre em momento posterior à assinatura do contrato, após a efetiva realização do serviço, eis que somente então se formará a convenção completa quanto ao preço e ao objeto.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LIVIA DE CARLI GERMANO - Relatora.

EDITADO EM: 05/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de auto de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL referente ao ano-calendário de 2007, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros Selic.

Segundo a autoridade lançadora, a empresa não observou os requisitos legais para o reconhecimento de perdas no recebimento de créditos. O relatório da decisão recorrida destaca:

Para justificar a exação a autoridade lançadora assevera:

O sujeito passivo deduziu, em seu resultado tributável, perdas no recebimento de créditos sem garantia, com valores até R\$ 5.000,00, por operação (art. 340, §1º, II, "a", RIR/99) "a", considerando cada mês de referência como se fosse uma operação isolada;

No entanto, conforme previsto no § 2º do art. 24 da Instrução Normativa SRF nº 093/97, considera-se operação a venda de bens ou a prestação de serviços consistente de um único contrato, no qual esteja prevista a forma de pagamento do preço pactuado, ainda que a transação seja realizada para pagamento em mais de uma parcela;

A atividade do sujeito passivo é a distribuição de água potável e de esgotamento do estado de Sergipe. Portanto, os usuários desses serviços assinam apenas um contrato no início da prestação do serviço. Logo, o contrato inicial serve por prazo indeterminado e contínuo;

Somente seria possível pensar em operações distintas a cada mês de referência, se o sujeito passivo suspendesse o fornecimento de água para cada mês em atraso, e quando o serviço fosse restabelecido, o usuário assinaria um novo contrato, estabelecendo, dessa forma, uma nova operação, o que não é o caso em tela;

Somente poderiam ser utilizadas as prerrogativas contidas na alínea "a", do inciso II, do parágrafo primeiro, do art. 340 do RIR/99 (perdas abaixo de R\$ 5.000,00) os valores por operação, assim considerada por usuário (matrícula). Os valores superiores a R\$ 5.000,00 só seriam deduzidos se o sujeito passivo mantivesse a cobrança administrativa, conforme previsão expressa na alínea "b", do mesmo inciso, o que não foi feito;

Os valores que excederam ao limite de cinco mil reais são os constates da planilha denominada “Perdas Superiores a Cinco Mil Reais”, resumido na tabela 1.

Tabela 1

TRIMESTRE	VALOR (R\$)
PRIMEIRO	467.335.01
SEGUNDO	172.162.23
QUARTO	686.678.05

O lançamento foi impugnado e, em 22 de janeiro de 2015, a DRJ em Belém julgou a impugnação improcedente, sendo o acórdão 01-31.146 assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE. As autoridades julgadoras de 1ª instância não possuem competência para apreciar a ilegalidade da Instrução Normativa expedida por autoridade hierárquica superior.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA. As Instruções Normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu o ato normativo.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. Para efeito de aferimento das condições de dedutibilidade das perdas no recebimento de crédito, de que trata o art. 9º, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, o termo operação tem por abrangência os bens ou serviços prestados constantes de um único contrato, em que estejam previstos a forma de pagamento e o preço acordado.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. É inaplicável o conceito de confisco em relação à aplicação da multa de ofício, que não se reveste do caráter de tributo.

PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. O princípio da proporcionalidade é dirigido ao legislador. Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou, por ser o lançamento uma atividade vinculada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 15 de junho de 2015 (fls. 3.660-3.661), a empresa apresentou recurso voluntário em 9 de julho de 2015 (fl. 3.690), alegando, em síntese:

(i) inconstitucionalidade das multas aplicadas, por excessivas e indevidas.

(ii) procedimento adotado pela Recorrente está de acordo com a Lei 9.430/1996, sendo que a interpretação dada pelo Auditor ao tipo de serviço prestado é que foi errônea.

Neste ponto, observa que, embora seja sociedade de economia mista com personalidade jurídica de direito privado, a Recorrente “*não explora atividade econômica, mas presta serviço público de alta relevância para os habitantes do Estado de Sergipe, sobre (sic) regime híbrido, prevalecendo, todavia, regime público*”. (...) “*o vínculo existente entre o usuário do serviço público uti universi, como é o caso da Recorrente, é tão somente*

de caráter consumerista, afastando caracteres de relação cível/contratual nesta prestação, como pretende a Recorrida.”

Defende, assim, que “o contrato de prestação de serviço com os usuários da Recorrente não possui valor total pactuado e, tampouco, constitui um débito parcelado, vez que a cada mês é aferido o consumo, caracterizando um contrato de prestação continuada.” (...) “há efetivas perdas com os valores não recebidos dos consumidores e cada mês equivale a uma operação, o qual deverá ser deduzido se estiverem vencidos há mais de seis meses, não sendo razoável interpretar diversamente”. (...) “a cada mês é emitida uma fatura com a indicação do consumo do usuário. Não se trata de uma fatura cujo valor é dividido em várias duplicatas/pagamentos, como o exemplo apresentado no acórdão n. 01-31.146, ora combatido.”

E conclui: “A interpretação correta do termo operação, nos casos das empresas de prestação de serviço contínuo é cada prestação individual para cada usuário, correspondente a cada fornecimento, até porque o vencimento de cada obrigação é de periodicidade mensal, podendo ser rescindido a qualquer momento: cada operação equivale a um mês de prestação de serviço”.

Recebi o processo em distribuição realizada em 15 de fevereiro de 2017.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A controvérsia do presente processo se resume em determinar o conceito de “operação” para fins da legislação que regula a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, especialmente nos casos de contratos de prestação de serviço firmados por tempo indeterminado, em que o valor da prestação varia conforme a “intensidade”, por assim dizer, do serviço prestado.

O artigo 9º da Lei 9.430/1996, à época da autuação, tinha o seguinte teor (grifos nossos):

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

(...)

A Recorrente é prestadora de serviço de fornecimento de água e esgoto, desenvolvendo assim uma atividade de prestação continuada e firmando com os usuários um só contrato, por prazo indeterminado. Nesse contexto, defende que deve-se considerar como “operação” cada mês de prestação de serviço -- ou, quando muito, cada ano, fazendo-se um paralelo com o artigo 260 do CPC então vigente (o dispositivo prevê o critério da anualidade para a determinação do valor da causa em situações de prestação por prazo indeterminado ou superior a um ano).

Para a autoridade lançadora, todavia, “operação” equivale à totalidade das prestações previstas em um contrato, sendo esta a sua interpretação para o seguinte dispositivo da Instrução Normativa SRF 93/1997, então vigente (grifos nossos):

Art. 24. (...)

§ 2º Para os efeitos deste artigo, considera-se operação a venda de bens, a prestação de serviços, a cessão de direitos, a aplicação de recursos financeiros em operações com títulos e valores mobiliários, constante de um único contrato, no qual esteja prevista a forma de pagamento do preço pactuado, ainda que a transação seja realizada para pagamento em mais de uma parcela.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

De fato, a autoridade lançadora pretendeu dar ao § 2º do artigo 24 da IN 93/1997 um alcance além do previsto naquele dispositivo.

Referida norma conceitua operação como sendo a venda de bens ou prestação de serviços constante de um único contrato no qual esteja prevista a forma de pagamento do preço, ainda que o pagamento ocorra em mais de uma parcela, ou seja, esclarece que, em caso de pagamento parcelado, considera-se operação o contrato.

Mas isso não quer dizer que tal identificação de “operação” a “contrato” se aplique em todas as demais hipóteses.

Em outras palavras, o §2º da IN 93/1997 não define o conceito de operação para todos os casos e, especialmente, não abrange o caso de contratos de prestação continuada.

Na verdade, os parágrafos 2º a 10 do artigo 24 da IN 93/1997 buscam tratar de diversos aspectos das perdas, mas não esgotam o tema.

Por exemplo, o § 3º do artigo 24 da IN 93/1997 vem tratar da venda de bens ou serviços a prazo, e estabelece que “*No caso de empresas mercantis, a operação será caracterizada pela emissão da fatura, mesmo que englobe mais de uma nota fiscal.*”

Isso porque a fatura é, por definição, um documento mercantil emitido em contratos com prazo não inferior a 30 dias, veja-se:

Lei 5.474/1968

“Art . 1º Em todo o contrato de compra e venda mercantil entre partes domiciliadas no território brasileiro, com prazo não inferior a 30 (trinta) dias, contado da data da entrega ou despacho das mercadorias, o vendedor extrairá a respectiva fatura para apresentação ao comprador.

§ 1º A fatura discriminará as mercadorias vendidas ou, quando convier ao vendedor, indicará somente os números e valores das notas parciais expedidas por ocasião das vendas, despachos ou entregas das mercadorias.

(...)

Art . 20. As emprêsas, individuais ou coletivas, fundações ou sociedades civis, que se dediquem à prestação de serviços, poderão, também, na forma desta lei, emitir fatura e duplicata.

§ 1º A fatura deverá discriminar a natureza dos serviços prestados.

§ 2º A soma a pagar em dinheiro corresponderá ao preço dos serviços prestados.

§ 3º Aplicam-se à fatura e à duplicata ou triplicata de prestação de serviços, com as adaptações cabíveis, as disposições referentes à fatura e à duplicata ou triplicata de venda mercantil, constituindo documento hábil, para transcrição do instrumento de protesto, qualquer documento que comprove a efetiva prestação, dos serviços e o vínculo contratual que a autorizou.”

Continuando, o §4º dispõe como devem ser registrados os juros e outros encargos no caso dos créditos sem garantia. O §5º trata de contrato de crédito. O §6º estabelece como se efetua o registro de nova perda em uma mesma operação no caso de créditos sem garantia. O §7º conceitua crédito garantido. Os §§8º e 9º disciplinam a hipótese de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata. Por fim, o § 10 traz hipóteses de vedação para a dedução de perda em caso de operação com as partes relacionadas ali descritas.

A norma buscou esclarecer alguns aspectos relacionados a diversas possibilidades de contratação, mas não esgota o tema.

É verdade que, em regra, um contrato equivale a uma operação, mas a recíproca não é verdadeira.

Em um contrato cuja execução ocorra de forma continuada, as partes firmam um acordo quanto ao preço mas, apenas parcialmente, quanto ao objeto – isso porque, quanto ao objeto, as partes definem apenas alguns parâmetros, em geral relativos à espécie ou qualidade, deixando em aberto outros como, no caso em questão, a quantidade. Nesse contexto, a venda do bem e/ou a prestação do serviço (ou seja, a “operação”) só ocorrerá em momento posterior à assinatura do contrato.

No caso de prestação de serviços continuados, o que definirá o momento em que o serviço se considera prestado (em outras palavras, o que define cada prestação de serviço) será o próprio contrato. Em geral, os contratos de prestação de serviços continuados estabelecem um intervalo de tempo após o qual se afere se a obrigação de fazer foi efetivamente realizada (em linguagem negocial, se o serviço foi “entregue”) e, portanto, se foi satisfeita a obrigação do prestador que lhe dá direito ao recebimento definitivo do preço.

No caso em debate, esse intervalo de tempo é mensal. Assim, a cada mês ocorre uma operação, partindo-se no mês seguinte para outra prestação de serviço, ou seja, uma outra obrigação de fazer, ainda que prevista no mesmo contrato.

Portanto, está correto o procedimento adotado pela Recorrente, de considerar o débito de cada mês como uma operação para fins do registro de perdas no recebimento de créditos.

Neste sentido, dou provimento ao recurso voluntário.

Livia De Carli Germano - Relatora