



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10510.724233/2013-28  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-006.275 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 9 de setembro de 2022  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA DE SANEAMENTO DE SERGIPE DESO

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Gustavo Guimarães da Fonseca, que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente(s)

o conselheiro(a) Luiz Tadeu Matosinho Machado, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Augusto de Souza Goncalves.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto tempestivamente à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), com fulcro no art. 64, inciso II (Anexo II), do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI/CARF) aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão nº 1401-001.919, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 21 de junho de 2017, e do Acórdão em Embargos nº 1401-003.563, proferido pela Primeira Turma Ordinária desta Câmara, na sessão de julgamento de 13 de junho de 2019, que restaram assim ementados:

Acórdão nº 1401-001.919

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2010

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. Ausente momentaneamente o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

Acórdão em Embargos nº 1401-003.563

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. DECISÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO PARCIAL SEM EFEITOS INFRINGENTES. RERRATIFICAÇÃO.

Verificada a ocorrência de omissão na decisão do acórdão embargado, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração, ainda que parcialmente, para o devido saneamento e integração da decisão embargada, rerratificando-a, com efeitos infringentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para complementar a decisão recorrida, acrescentando-se a seguinte conclusão e respectiva ementa: *Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário no que se refere ao ajuste promovido na base de cálculo da CSLL. Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2010 CSLL. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS DECLARADAS. FALTA DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Constatado que as despesas não dedutíveis declaradas não foram adicionadas à base de cálculo da CSLL, correta a sua adição de ofício.* (assinado digitalmente)

O recurso especial da Fazenda Nacional indica a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito do conceito de “operação” para fins da apropriação de despesas com perdas no recebimento de créditos, no caso de contrato de prestação de serviços continuados.

O r. despacho de admissibilidade deu seguimento ao Recurso Especial nos seguintes termos:

6. Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

7. Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *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*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 103-22.720, de 2006) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *diversos créditos relativos a um contrato referente ao mesmo devedor, vencidos há mais de um ano, devem ser avaliados pelo total da dívida, como se constituíssem uma só operação*.

No mérito sustenta a Recorrente que a expressão “por operação” diz respeito às negociações firmadas entre o Contribuinte e aqueles com quem esse negocia, e tais negociações são **formalizadas por meio de um contrato. Ainda que tal contrato seja executado por sucessivas prestações, o fato é que cada prestação dessa não caracterizará uma operação. O contrato é a operação.**

Intimada, a contribuinte sustenta que o vínculo existente entre o usuário do serviço público e a DESO, neste caso, é tão somente de caráter consumerista, afastando caracteres de relação cível/ contratual nesta prestação, como pretende demonstrar a Recorrente, pelo que, estender a aplicação das regras contratuais a este caso, configuraria uma desvirtuação da legislação prática e uma afronta à jurisprudência vigente, conforme sabiamente entendeu a Quarta Câmara.

Sustenta que deixar de considerar como operação o valor/prestação mensal é deixar de observar que existem efetivas perdas com os valores não recebidos dos consumidores mensalmente, que deverão ser deduzidas se estiverem vencidos há mais de seis meses, não sendo razoável interpretar de maneira diversa, uma vez que, no caso da DESO, a cada mês é emitida uma fatura com a indicação do consumo do usuário, não se tratando, pois, de uma única fatura global cujo valor é dividido em várias duplicatas/pagamentos. Desse modo, não pode a decisão paradigma trazida pela Procuradoria da Fazenda Nacional ser aplicada ao presente caso, uma vez que nesta decisão a contribuinte possui natureza jurídica de Pessoa Jurídica de Direito Privado, mantendo relações contratuais/cíveis com os seus clientes, diferente dos contratos celebrados entre a DESO e os seus usuários.

No acórdão trazido como decisão paradigma pela Recorrente estamos diante de um contribuinte que possui com os seus clientes contratos de prestação de serviços nos quais fica previamente estipulado um valor, independente de se tratar de uma ou de diversas prestações ou de mais de um serviço prestado ou produto fornecido, não se tratando, pois, de um serviço continuado que a cada mês pressupõe-se a emissão de uma fatura com um valor que não foi previamente estabelecido.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

### Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o paradigma de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, não há grandes detalhes da operação realizada no acórdão paradigma a fim de se verificar se há ou não similitude fática no caso concreto, principalmente, se se tratava de contrato de trato continuado como na espécie ou se meramente pagamento parcelado relativo a uma única operação. Contudo, na impossibilidade de se verificar as circunstâncias do acórdão paradigma, admiti-lo-ei para fins de comprovar a divergência jurisprudencial.

Recurso especial da Fazenda - Mérito

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

No caso concreto, a divergência diz respeito ao alcance da expressão “operação” para fins de aplicação do art. 9º da Lei 9.430/1996, que época da autuação, tinha a seguinte redação:

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;

(...)

Esclareço desde logo, que se tratar de relação consumerista ou civil nada afeta a aplicação da referida lei. No âmbito tributário, a expressão “operação” foi muito discutida para fins de delimitação da materialidade do ICMS, tendo-se chegado à conclusão de que operação é o ato ou negócio jurídico. Contudo, resta saber se um típico contrato guarda-chuva que orienta uma relação de trato continuado é bastante ou não para circunscrever a totalidade da operação, conforme sustenta a Recorrente ou não.

Imaginemos um cidadão que mensalmente vá a um mercado e compre produtos para sua casa, variando o valor da compra de acordo com seu consumo. Agora imaginemos que esse mesmo cidadão assine um contrato com esse mercado indicando que consumirá mensalmente no mercado, pagando pelo consumido. Deve haver diferença de tratamento aqui?

Entendo que não! A “operação” não está adstrita ao instrumento contratual, mas a cada um dos negócios jurídicos que se estabelecem entre as partes. O fato de existir ou não um contrato guarda-chuva não altera a aplicação da legislação tributária. Neste aspecto bem indica a relatora do acórdão recorrido, a Conselheira Livia de Carli Germano:

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 empresas, 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.*

Irretocável o voto do acórdão recorrido, em linha com meu próprio entendimento sobre a matéria.

Ante todo o exposto, entendo deva ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator