



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

Processo nº 10580.723638/2009-39
Recurso nº 883.976 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.059 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 24 de novembro de 2011
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente BAHACABOS COMERCIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS - ANTECIPAÇÃO DE
DESPESA - IMPOSSIBILIDADE**

As perdas no recebimento de créditos sem garantia, com valor até cinco mil reais por operação, só podem ser deduzidas como despesas após transcorridos seis meses do vencimento do crédito.

**RECONHECIMENTO/APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE
DESPESAS QUE DEIXARAM DE SER CONTABILIZADAS NO SEU
RESPECTIVO PERÍODO**

O reconhecimento/aproveitamento extemporâneo de despesa que deixou de ser contabilizada deve se dar mediante restituição/compensação de indébito (com a apresentação do devido PER/DCOMP) ou compensação de prejuízo/base negativa, dependendo dos reflexos de seu cômputo sobre o resultado do período a que corresponde.

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS - NECESSIDADE DE
COMPROVAÇÃO CONTÁBIL DOS FATOS QUE DERAM CAUSA À
DESPESA**

Para deduzir despesas relativas a perdas no recebimento de créditos (cheques devolvidos e boletos bancários não pagos pelos clientes), a Contribuinte precisa demonstrar a evolução dos respectivos lançamentos contábeis, abrangendo o momento em que reconheceu a receita e o crédito a receber, bem como a manutenção destes ativos a receber, em razão da falha do cliente. Apenas a apresentação de cópias de cheques com observação de devolvido e de notas fiscais que alega corresponder a boletos bancários não recebidos é insuficiente para desincumbir a Contribuinte de seu ônus probatório.

DESPESAS COM ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO -.
NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO CONTÁBIL DOS FATOS QUE
DERAM CAUSA À DESPESA

Para deduzir despesas referentes à administradora de cartão de crédito, a Contribuinte precisa demonstrar como contabilizou os respectivos valores a receber pela administradora do cartão, como era feita a baixa dos valores no momento de seu recebimento, se pelo valor bruto ou líquido, e também como tratava contabilmente as diferenças que deveriam surgir na contabilidade. Se não há nem mesmo como afirmar que as despesas realmente não foram consideradas na apuração do lucro, ou ainda que as receitas a elas relativas foram devidamente oferecidas à tributação, eis que não foram apresentados quaisquer registros contábeis referentes aos fatos alegados, o pleito não pode ser deferido. A simples apresentação de extratos de recebimentos por via de administradora de cartão de crédito não é suficiente para desincumbir a Contribuinte de seu ônus probatório.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo ao Imposto sobre a Renda da Pessoa da Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme autos de infração de fls. 2 a 14, nos valores de R\$ 86.415,10 e R\$ 33.269,43 (rubrica principal), respectivamente, que ainda foram acrescidos com a multa de ofício de 75% e juros moratórios.

Os autos de infração descrevem os seguintes fundamentos:

Procedeu-se ao lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, administrados pela RFB, cuja apuração concretizou-se segundo as normas legais pertinentes ao regime de apuração pelo Lucro Real Trimestral, referente ao quarto trimestre do ano-calendário de 2006, em decorrência de ter sido constatada, no decorrer do procedimento fiscalizatório, LUCRO LÍQUIDO OPERACIONAL, relativo ao mencionado trimestre, escriturado no livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e no Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE, presente no livro contábil Diário, porém não declarado na DIPJ 2007.

É importante salientar que efetivou-se a compensação do prejuízo fiscal (IRPJ) e da base negativa (CSLL), acumulados, bem como, ficou constatada a inexistência de débitos de IRPJ/CSLL REAL TRIMESTRAL declarados em DCTF, consoante planilhas em anexo. É importante destacar que estão detalhados no Termo de Verificação da Ação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração, todos os fatos relacionados à averiguação dos valores devidos de IRPJ e CSLL, referente ao quarto trimestre de 2006, que envolveram esta autuação.

Instaurada a fase litigiosa, com a impugnação de fls. 232/233, e conforme descrito na decisão de primeira instância, Acórdão nº 15-22.190 (fls. 256 a 261), a Contribuinte apresentou os seguintes argumentos de defesa:

- *constata-se que não foram contabilizadas como despesas operacionais do período objeto da fiscalização as seguintes despesas, devidamente comprovadas:*

Despesas com cartões de crédito/débito ---R\$ 15.504,35

Cheques devolvidos sem fundo ----- R\$ 20.016,98

Duplicatas não recebidas ----- R\$ 33.877,61

Total ----- R\$69.398,94

- após contabilizadas tais despesas, chega-se às novas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL:

Lucro do 4º trimestre de 2006 conforme LALUR - R\$ 368.070,92

Redução 30% do lucro sobre prejuízos fiscais-- (R\$ 110.421,28)

Nova Base de Cálculo ----- R\$ 257.649,64

IRPJ ----- R\$ 58.412,41

CSLL ----- R\$ 23.188,47

Total ----- R\$ 81.600,88

DO PEDIDO:

- após lançarmos todas as despesas e emitirmos os Livros Diário e Razão, solicitamos que seja reconhecido o imposto no montante de R\$81.600,88.

O relatório da decisão recorrida também informa que os valores reconhecidos como devidos pela Impugnante (acima indicados) foram transferidos para o processo nº 10580.724818/2009-38, conforme Termo de Transferência de Crédito Tributário de fls. 254 e extrato de fls. 253.

Como mencionado, a DRJ Salvador/BA considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DESPESAS. COMPROVAÇÃO.

As despesas, para serem aceitas como dedutíveis na apuração do lucro real, devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE.

Para que as perdas no recebimento de créditos sejam aceitas como dedutíveis na apuração do lucro real, deve haver a comprovação de sua efetividade, nos termos das disposições legais vigentes.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Em se tratando de base de cálculo originária das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o matriz, no que couber.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 16/03/2010, a Contribuinte apresentou em 08/04/2010 o recurso voluntário de fls. 265 a 270, onde apresenta as seguintes alegações:

- o valor das despesas a serem consideradas corresponde a R\$ 69.398,94, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para R\$ 257.649,64, e o valor destes tributos para R\$ 58.412,41 e R\$ 23.188,47, respectivamente, devendo ser reconhecido o montante do imposto no valor de R\$ 81.600,88, conforme planilha apresentada em primeiro grau de recurso;

- na presente defesa a Recorrente junta todos os documentos probatórios que se fazem necessários para a apreciação do presente juízo, com o objetivo de convencer, sem erro, com as provas hábeis e idôneas, as informações constantes do presente recurso;

- os documentos juntados dão fé às afirmações prestadas pela Recorrente, abrangendo integralmente os valores firmados na primeira defesa;

- o recurso a métodos indiciários para a determinação do imposto é uma faculdade que assiste ao Fisco, quando haja razões fundadas para concluir que não é possível a comprovação e a quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à determinação da matéria coletável, e que assumem um caráter excepcional;

- não se pode atribuir à presente questão qualquer condição de arbitramento, posto que o enquadramento da Recorrente dar-se-á de forma legal, com percentuais definidos;

- a planilha de valores oferecida pela Recorrente em nenhuma fase fiscalizatória foi contestada pelo servidor do Fisco. Foram agasalhadas como verdadeiras as receitas apresentadas, e por único e exclusivo equívoco deixou-se de contabilizar despesas, devolução de cheques sem provimento de fundos e duplicatas não recebidas, que incharam os valores considerados pela Fiscalização;

- não se pode exigir tributo de valores não percebidos pelo Contribuinte. Os valores da escrituração do período fiscalizado foram determinados e dados como verdadeiros pelo Auditor da Receita Federal, como se observa na própria declaração do Servidor citado, e não há de se deixar de valorizar as informações e documentação apresentada que garantem a lisura das informações constantes do presente recurso;

- a Autoridade Fiscal tem que demonstrar, sem margens para dúvidas, a existência de erros, omissões ou inexatidões na documentação apresentada pela Recorrente, que afeta diretamente a contabilidade objeto do auto de infração, quando esta Autoridade aponta para a necessidade de recorrer a presunções ou estimativas por carência de elementos que não permitam apurar claramente o imposto, posto que as informações relativas às despesas debitadas da contabilidade que gerou o auto não podem servir como base de cálculo de tributação, já que inexistiu o fato gerador do tributo;

- não pode a Contribuinte sustentar a aplicabilidade da avaliação fiscal ou estimativa (recurso a métodos indiciados, ou outras designações para a mesma forma de atuação administrativa) e que constitui sempre uma última *ratio fisci*, e desprezar a documentação juntada, tributando sobre valores em que inexistiu fato que gerasse a incidência tributária;

Processo nº 10580.723638/2009-39
Acórdão n.º **1802-01.059**

S1-TE02
Fl. 536

- não é legítima a exigência, se há dúvida alicerçada num Auto que não merece a devida credibilidade por falta de elementos minimamente rigorosos;

- mais uma vez, a Contribuinte reconhece a parcialidade dos valores constantes do Auto de Infração ora combatido, requerendo que sejam deduzidos os valores relativos às despesas com cartão de crédito/débito, com cheques devolvidos sem fundos e duplicatas não recebidas, em razão do acolhimento da documentação apresentada.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o litígio submetido a este Conselho abrange lançamento para a exigência de IRPJ e CSLL relativamente ao 4º trimestre de 2006, na modalidade do lucro real trimestral.

Os tributos foram apurados a partir do lucro líquido operacional, que estava escriturado no livro de Apuração do Lucro Real - LALUR e no Demonstrativo de Resultado do Exercício - DRE, presente no livro contábil Diário, mas não havia sido declarado na correspondente DIPJ.

Na realização do lançamento, a Fiscalização efetivou a compensação de prejuízo fiscal (IRPJ) e de base negativa (CSLL) acumulados, registrando ainda a inexistência de débitos de IRPJ/CSLL REAL TRIMESTRAL declarados em DCTF para o respectivo período.

Depois de autuada, a Contribuinte alegou que não havia contabilizado algumas despesas operacionais no período autuado:

Despesas com cartões de crédito/débito --- R\$ 15.504,35

Cheques devolvidos sem fundo ----- R\$ 20.016,98

Duplicatas não recebidas ----- R\$ 33.877,61

Total ----- R\$ 69.398,94

E solicitou, mediante a consideração destas despesas, que o valor de IRPJ e CSLL fossem reduzidos de R\$ 86.415,10 e R\$ 33.269,43 para R\$ 58.412,41 e R\$ 23.188,47, respectivamente.

Nesse contexto, os valores reconhecidos como devidos foram transferidos para o processo nº 10580.724818/2009-38, remanescendo o litígio apenas em relação às diferenças das quais a Contribuinte se acha desonerada, em razão do cômputo das alegadas despesas.

A decisão recorrida negou o pleito, com os seguintes fundamentos:

Em relação às despesas com cartões de crédito/débito, a interessada, para comprovação, apresenta apenas uma planilha denominada “Resumo de Recebimentos – Operadoras de Cartão de Crédito – 2006” (fls. 238/239), na qual constam valores totalizados mensalmente em colunas intituladas “VL BR”, “VL LL” e “VL ADM”, o que não é instrumento hábil a comprovar

despesas. Ressalte-se que, mesmo se existentes, não há como se saber, pelos elementos constantes do processo, se tais valores já não estão incluídos nas despesas escrituradas pela empresa e consideradas na apuração dos montantes lançados.

Em relação aos cheques devolvidos, a interessada apresenta cópias de diversos cheques (fls. 244/250), com datas de emissão nos anos de 2003, 2004 e 2005, sendo que apenas um é relativo ao ano de 2006 (fl. 244), sem qualquer comprovação sequer de que se tratam de cheques devolvidos. O mesmo acontece quanto às despesas referentes às duplicatas não recebidas, em relação às quais a impugnante apresenta apenas o demonstrativo de fls. 242/243, sem qualquer outro documento hábil a comprovar a efetividade de sua ocorrência.

(...)

Na falta de apresentação dos elementos comprobatórios, não podem ser aceitos os argumentos da impugnante, devendo ser mantidos os lançamentos em exame.

Nessa fase de recurso, a Contribuinte renova seu pedido, e, no intuito de suprir o ônus probatório que lhe cabe, apresenta cópias dos cheques que alega terem sido devolvidos e cópias de notas fiscais referentes às duplicatas/boletos bancários não recebidos. Apresenta também Demonstrativo de Recebimentos com o cartão Hipercard, Extratos de Vendas com cartão de crédito Redecard, Extratos do cartão Visa e Extratos de pagamentos realizados com o cartão American Express.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

Quanto aos cheques devolvidos e às duplicatas/boletos bancários não recebidos, cabe registrar primeiramente que para apenas 10 dos 20 cheques relacionados foi juntada a cópia do verso do cheque, onde consta a observação sobre sua devolução; e que em relação às 29 operações com boletos bancários, não foram apresentadas notas fiscais para as 5 operações realizadas em 2004.

Em razão dos valores destas 49 alegadas ocorrências (20 cheques devolvidos e 29 boletos bancários relacionados), todas individualmente inferiores a R\$ 5.000,00, a regra para a dedução de perdas no recebimento de créditos é a seguinte, conforme previsto nos artigos 340 e 341 do Decreto nº 3.000/1999 - RIR/99:

Perdas no Recebimento de Créditos

Art. 340. 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):

I – (...)

II - sem garantia, de valor:

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

(...)

Registro Contábil das Perdas

Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10):

I - da conta que registra o crédito de que trata o § 1º, inciso II, alínea "a", do artigo anterior;

Embora a Contribuinte, em função das conclusões da decisão recorrida, tenha buscado suprir o seu ônus probatório, apresentando cópias de cheques e cópias das notas fiscais correspondentes aos boletos não recebidos, um dos problemas de seu pleito é que a maior parte das alegadas perdas, caso realmente confirmadas, ainda assim, corresponderiam a outros períodos de apuração, e não ao 4º trimestre de 2006.

Conforme a regra acima, seriam dedutíveis no 4º trimestre de 2006, os créditos vencidos nos meses de abril a junho/2006.

Isto porque os vencidos a partir do mês de julho/2006 só seriam dedutíveis de janeiro/2007 em diante, em razão do prazo de seis meses que deve ser aguardado para o reconhecimento da perda.

Para os créditos vencidos entre janeiro e março/2006, a perda poderia ser reconhecida no 3º trimestre/2006 (julho a setembro/2006), e os vencidos antes de 2006 também seriam reconhecidos antes do 4º trimestre/2006.

Nesse contexto, vale registrar que das 49 alegadas perdas no recebimento de créditos, apenas 6 (referentes a boletos bancários) atende a essa condição temporal, ou seja, correspondem a créditos vencidos entre abril e junho/2006.

Para os vencidos a partir do mês de julho/2006, a impossibilidade de aproveitamento no presente processo decorre do próprio prazo legal para o reconhecimento da perda, conforme mencionado acima.

Para os vencidos antes de março/2006, não se nega aqui a possibilidade de reconhecimento/aproveitamento extemporâneo de uma despesa que deixou de ser contabilizada por equívoco, mas isso deve se dar após a regularização contábil e fiscal do período de apuração e mediante os procedimentos para restituição/compensação de indébito (com a apresentação do devido PER/DCOMP) ou compensação de prejuízo/base negativa, dependendo dos reflexos da “nova” despesa sobre o resultado do período a que corresponde.

Isto porque o reconhecimento/aproveitamento extemporâneo de uma despesa deve ser compatibilizado com as regras relativas à forma e ao prazo para a repetição de indébitos e também à chamada trava de 30% para a compensação de prejuízo ou base negativa.

Por isso, não é correto simplesmente o aproveitamento direto de uma despesa em período a que ela não corresponde, mesmo que seja período posterior (no caso, postergação

de despesa), eis que tal procedimento violaria indiretamente outras normas tributárias, especificamente as citadas acima.

Ainda em relação ao aproveitamento de despesas não contabilizadas, cabe mencionar que isso normalmente ocorre quando, apurada omissão de receitas, o Contribuinte reivindica que sejam considerados os custos/despesas correspondentes às receitas omitidas.

Inclusive, quando a proporção das receitas omitidas é muito elevada, a jurisprudência do CARF tem se firmado no sentido do arbitramento do lucro, justamente para que não haja a tributação de receitas sem os correspondentes custos (ainda que apurados mediante uma estimativa/presunção – como é o caso do arbitramento).

Mas não é esse o caso. Aqui, não houve qualquer apuração de omissão de receitas. Os valores exigidos decorrem de uma base de cálculo apurada e escriturada pela própria Contribuinte, que, posteriormente, reivindicou a dedução de despesas que alega não ter contabilizado.

A impressão é de que a Contribuinte, depois de autuada, tentou levantar elementos que pudessem, se não anular, pelo menos minorar o valor das exigências fiscais.

Mas, como visto, não é correto aproveitar totalmente no 4º trimestre de 2006 despesas que, caso confirmadas, corresponderiam a outros períodos de apuração.

Não bastasse isso, mesmo que todas as alegadas perdas no recebimento de créditos correspondessem ao período autuado, a Contribuinte ainda teria que comprovar não apenas a existência destas perdas, como também o seu não aproveitamento em outros períodos, mediante a apresentação da evolução dos lançamentos contábeis, abrangendo o momento em que reconheceu a receita e o crédito a receber, bem como a manutenção destes ativos a receber, em razão da falha do cliente, mas nada disso foi apresentado.

A Contribuinte apresentou apenas cópias de cheques com observação de devolvido e notas fiscais que alega corresponder a boletos bancários não recebidos, e não demonstrou com sua contabilidade que os reivindicados valores correspondem a receitas inicialmente oferecidas à tributação e que posteriormente foram frustradas.

Deste modo, nem mesmo resta comprovada a perda no recebimento dos créditos vencidos entre abril e junho/2006 (6 operações, de um total de 49).

Juntando isso com todos os problemas anteriormente mencionados, não há como considerar as alegadas perdas com recebimento de créditos para reduzir o lucro relativo ao 4º trimestre de 2006.

DESPESAS COM CARTÃO DE CRÉDITO/DÉBITO

Em relação às despesas com cartão de crédito/débito, a Contribuinte, por meio da planilha de fls. 238/239, apresentada ainda na fase de impugnação, fez um “resumo de recebimentos” pelo cartão de crédito Visa nos meses do ano-calendário de 2006 (janeiro a dezembro).

As descrições contidas nesta planilha indicam que os R\$15.504,35 consistem na diferença entre o valor bruto faturado e o valor líquido recebido, configurando, portanto, despesas administrativas com o referido cartão de crédito.

Os R\$15.504,35 resultaram da soma das diferenças verificadas em todos os meses de 2006.

Para comprovar tais despesas, a Contribuinte juntou aos autos vários documentos: Demonstrativo de Recebimentos com o cartão Hipercard (fls. 303 a 340); Extratos de Vendas com cartão de crédito Redecard (fls. 341 a 385); Extratos do cartão Visa (fls. 386 a 481) e Extratos de pagamentos realizados com o cartão American Express (482 a 512).

Nesse caso, como aconteceu no tópico anterior, um dos problemas em relação à sua pretensão é que ela pretende deduzir no 4º trimestre de 2006 despesas referentes a outros períodos.

Do montante de R\$15.504,35, os valores referentes ao quarto trimestre de 2006 (outubro, novembro e dezembro) correspondem a R\$1.776,39, R\$ 1.582,42 e R\$1.260,89, respectivamente.

Cabem aqui as mesmas considerações feitas no tópico anterior, uma vez que o reconhecimento/aproveitamento extemporâneo de despesa que deixou de ser contabilizada por equívoco deve se dar após a regularização contábil e fiscal do período de apuração e mediante os procedimentos para restituição/compensação de indébito (com a apresentação do devido PER/DCOMP) ou compensação de prejuízo/base negativa, dependendo dos reflexos da “nova” despesa sobre o resultado do período a que corresponde.

Afora este problema, e agora tratando especificamente dos meses de outubro, novembro e dezembro/2006, vê-se que a Contribuinte não demonstrou como contabilizava os valores relativos à mencionada administradora de cartão de crédito, esclarecendo, por exemplo, se os contabilizava pelo valor bruto, etc. Também não demonstrou como era feita a baixa dos valores no momento de seu recebimento, se pelo valor bruto ou líquido, e como tratava contabilmente as diferenças que deveriam surgir na contabilidade.

Não há nem mesmo como afirmar que estas despesas realmente não foram consideradas na apuração do lucro, ou ainda que as receitas a elas relativas foram devidamente oferecidas à tributação, simplesmente porque não foram apresentados quaisquer registros contábeis que pudessem confirmar as alegações da Recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Processo nº 10580.723638/2009-39
Acórdão n.º **1802-01.059**

S1-TE02
Fl. 542

CÓPIA