



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

Processo nº 16327.720075/2016-33
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-003.613 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrentes BANCO SAFRA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS E ALEGAÇÕES. FALTA DE APRECIAÇÃO. DECISÃO. NULIDADE.

É nula a decisão que não aprecia alegações e documentos apresentados pela impugnante, quando desse exame possa resultar decisão de conteúdo diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em anular a decisão de primeira instância e determinar que seja proferido novo acórdão, analisando, em conjunto, a impugnação apresentada no processo nº 16327.720273/2017-88. Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento ao recurso de ofício, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução de despesa de R\$ 83.353,78 das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL. Designada a Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior - Relator

(assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto por **BANCO SAFRA S/A**, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 11-53.668, da 4ª Turma da DRJ/Recife, que deu provimento apenas parcial à impugnação, mantendo contra a recorrente a maior parte do crédito tributário que originalmente lhe era exigido no lançamento.

A Fiscalização imputou à recorrente os seguintes ilícitos:

- a) dedução de despesas cuja existência não foi comprovada, no valor de R\$ 7.408.007,54;
- b) dedução de perdas no recebimento de créditos, sem observar os requisitos estabelecidos na legislação em vigor, no montante de R\$ 25.457.548,93;
- c) postergação do pagamento de IRPJ e de CSLL em decorrência de reconhecimento antecipado de perdas no recebimento de créditos, no valor total de R\$ 20.323.579,84, e de dedução antecipada de despesas com indenizações fixadas em processos judiciais, ocorridas em 2012 e 2013, no valor total de R\$ 930.442,94.
- d) falta de adição ao lucro líquido de valores pagos a título de juros sobre capital próprio - JCP, acima do limite permitido em face da inobservância do regime de competência, no valor de R\$ 353.092.951,80; e
- e) pagamentos feitos em favor de beneficiários não identificados, no montante de R\$ 1.831.964,33.

As infrações deram ensejo ao lançamento de IRPJ, CSLL e IRRF, acrescidos de multa e juros, nos valores de R\$ 208.610.573,69; R\$ 125.166.344,23; e R\$ 2.132.688,20 respectivamente.

Não resignado, o Banco Safra S/A apresentou impugnação, a qual a DRJ - REC deu parcial provimento, em decisão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado deduzir como despesas, na apuração do lucro real de um exercício, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade relativamente a períodos anteriores.

DESPESAS DECORRENTES DE PROCESSO TRABALHISTA OU CÍVEL. MOMENTO EM QUE SE CONSIDERA INCORRIDA.

Em respeito ao regime de competência, há que se considerar que a despesa decorrente de discussão judicial em processo trabalhista ou cível somente é dedutível para fins tributários quando se torna líquida e certa, com a conclusão definitiva da etapa de execução, não havendo mais qualquer contestação de seu montante na esfera judicial. Nesse sentido, sua dedução não depende da efetivação do pagamento/conversão em renda de depósito, e muito menos do momento em que o depósito judicial para garantia de juízo foi efetuado. Exceção a esta regra é o caso de determinação judicial anterior ao encerramento da contenda para antecipar a conversão de parte do depósito em renda ou de pagamento de parte da condenação e encargos considerados controversos. Neste momento a despesa se torna líquida e certa no montante fixado pela ordem judicial.

DESPESAS DECORRENTES DE PROCESSO TRABALHISTA E CÍVEL. DECISÃO/ACORDO EM ANO POSTERIOR. RECONHECIMENTO ANTECIPADO. POSTERGAÇÃO.

Despesas relativas a processos trabalhistas cuja decisão/acordo tenha ocorrido em ano posterior ao do registro contábil são despesas antecipadas indevidamente, ensejando considerar ter havido postergação do pagamento do tributo, sendo devida a exigência de acréscimo relativos a juros e multa de mora, nos termos do Parecer Normativo Cosit. nº 2, de 1996.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. GLOSA DEVIDA.

É devida a glosa de perda no recebimento de crédito para a qual não resta comprovado o cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS LEGAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO VALOR DA PERDA. GLOSA DEVIDA.

Ainda que comprovado o cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, é necessária a apresentação de documentação que permita identificar o montante da perda. Na impossibilidade de identificação, devida a glosa.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. RECONHECIMENTO ANTECIPADO. POSTERGAÇÃO.

Perdas no recebimento de crédito reconhecidas antes do prazo permitido na legislação ensejam considerar ter havido postergação do pagamento do tributo, sendo devida a exigência de acréscimos relativos a juros e multa de mora, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. JUROS CONTRATUAIS. BAIXA COMO PERDA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO NO CASO CONCRETO. GLOSA DEVIDA.

Podem ser incluídos no registro da perda os juros e encargos previstos no contrato em razão da falta de liquidação no vencimento, calculados até a data da baixa. Na

espécie, o contribuinte não logrou comprovar que a diferença glosada correspondia a juros.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. AUSÊNCIA DE AÇÃO PARA RECUPERAÇÃO DO CRÉDITO. AÇÃO REVISIONAL DO CONTRATO PROPOSTA PELO CLIENTE.

Na ausência de proposição de ação para recuperação do crédito por parte do contribuinte (credor), somente é possível considerar como perda dedutível o valor afastado do crédito em razão de decisão desfavorável definitiva na ação revisional proposta pelo cliente.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA DO CLIENTE. NECESSIDADE DE ADOÇÃO DE PROCEDIMENTO JUDICIAL PARA RECEBIMENTO DO CRÉDITO.

A decretação de falência ou a concessão de concordata da pessoa jurídica devedora não é condição suficiente para possibilitar a dedução do crédito como despesa operacional da credora. Para esse efeito, a credora deve adotar todos os procedimentos judiciais necessários ao recebimento do crédito, assim entendidos aqueles previstos na Lei de Falências.

PERDAS NO RECEBIMENTO DO CRÉDITO. DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA DO CLIENTE. NÃO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS ESPECÍFICOS. ENQUADRAMENTO EM OUTRA REGRA DE BAIXA PREVISTA NA LEI. BAIXA POSSÍVEL.

A regra contida no inciso IV do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, não é excludente da possibilidade de baixa caso o contribuinte comprove o atendimento dos requisitos nos incisos I a III do § 1º do referido artigo, conforme o caso.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. GARANTIA DO CRÉDITO. CESSÃO FIDUCIÁRIA EM GARANTIDA DE CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO. ENQUADRAMENTO.

O instrumento de cessão fiduciária dado como garantia da cédula de crédito bancário se enquadra no conceito de garantia para fins do disposto no § 3º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. ACORDO JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE BAIXA.

A existência de acordo judicial entre o contribuinte e o devedor, onde este reconhece a integralidade da dívida em execução e se compromete ao pagamento na forma acordada, afasta a possibilidade de baixa da perda.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO REGISTRADA NO MESMO ANO-CALENDÁRIO. EFEITO TRIBUTÁRIO NULO. COMPROVAÇÃO DE VINCULAÇÃO ENTRE O REGISTRO DE BAIXA E DE CRÉDITO.

Para comprovar que o efeito tributário da baixa de crédito com perda restou anulado pelo lançamento contábil como receita da recuperação do crédito no mesmo ano-calendário, é necessário comprovar a vinculação entre os dois registros. A cópia do Razão da conta de recuperação de crédito somente serve como prova se o histórico do lançamento fizer referência ao crédito baixado (nº do contrato, cliente, etc). A coincidência de valores não é suficiente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. PROCESSO TRABALHISTA. APRESENTAÇÃO DE LISTAGEM DOS BENEFICIÁRIOS. PROVA INSUFICIENTE.

Para afastar a exigência de IRRF sobre pagamentos relativos a processos trabalhistas com beneficiários não identificados, não basta a apresentação de listagem com a identificação dos mesmos. A ausência de documentação relativa aos processos trabalhistas impede a confirmação de que a despesa foi efetivamente realizada com a pessoa indicada na planilha, sendo devida a manutenção do lançamento de IRRF. A planilha apresentada é informação de lavra do contribuinte sem amparo em documentos, não tendo qualquer valor probatório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO REFLEXO.

Como o processo também trata de lançamentos do tipo reflexo, a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ) deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração reflexo (CSLL), conforme entendimento amplamente consolidado na jurisprudência administrativa, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O órgão julgador admitiu a dedução do saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 2.944.744,07, bem como determinou o restabelecimento de algumas glosas, com o que o crédito tributário lançado foi reduzido, conforme se constata da conclusão do voto condutor do acórdão recorrido:

288. Então, diante de todo o exposto, VOTO por considerar **procedente em parte a impugnação** apresentada para (i) manter parcialmente os lançamentos de IRPJ, de CSLL e de IRRF (código de receita 3375), **reduzindo-os** para **R\$ 92.110.165,46, R\$ 57.032.963,71, e R\$ 908.081,32**, respectivamente, mantidos os juros de mora e a multa de ofício incidentes; e (ii) determinar a redução do saldo negativo remanescente de IRPJ declarado na DIPJ de **R\$ 2.944.774,07** para zero (já considerada a redução efetuada em decorrência do Acórdão nº n° 11-53.426, de 17/06/2016, proferido nos autos do processo nº 16327.720175/2016-60). (g.n.) (fl. 3.448)

Contra a decisão foi interposto recurso. A recorrente alegou a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa e inobservância do disposto nos §§ 4º e 5º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, que dispõem que o auto de infração complementar deve ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração complementado, de modo que o julgamento de ambos se dê em um único acórdão.

No caso em exame, a autoridade administrativa realizou um lançamento complementar do qual a recorrente só foi intimada depois de proferido o julgamento do primeiro auto de infração. Desse fato teria resultado a nulidade do acórdão recorrido, que não se manifestou sobre todos os pontos suscitados pela recorrente acerca do lançamento original e do complementar, como determina o Decreto nº 7.574/2011.

No mérito, a recorrente começou afirmando que não encontrou documentos para questionar a cobrança de parte dos valores lançados por dedução indevida de despesas operacionais e de perdas no recebimento de créditos. Por essa razão, a recorrente já teria providenciado o recolhimento parcial do crédito tributário, utilizando para tanto o remanescente **saldo negativo de IRPJ** de R\$ 2.944.774,07, reconhecido no processo administrativo nº 16327.720175/2016-00.

Na parte controversa, contestou a adição ao lucro líquido de R\$ 353.092.951,80, feita no lançamento de ofício, fundada na acusação de dedução indevida de JCP, porquanto os valores teriam sido calculados com base no patrimônio líquido de exercícios anteriores, observados os limites vigentes nos respectivos períodos.

A recorrente ponderou que a lei não impõe qualquer óbice ao pagamento de JCP de exercícios anteriores, nem estabelece prazo para sua distribuição. Além disso, não houve desrespeito ao regime de competência, pois a despesa se considera incorrida quando há deliberação dos sócios ou acionistas no sentido de pagamento de JCP. Só a partir desse instante é que se constitui a obrigação e se consideram devidos os valores.

No que tange às deduções de despesas relativas a processos trabalhistas, a recorrente admitiu não possuir os respectivos documentos, salvo em relação a quatro pagamentos. Entretanto, pediu para fazer a juntada posteriormente.

Sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, afirmou ter apresentado novas informações, identificando a maior parte dos beneficiários.

Quanto às indenizações de natureza civil, afirmou terem sido apresentados os respectivos comprovantes de pagamento.

A parte mais extensa do recurso se refere às perdas em operações de crédito. Nesse ponto, a recorrente admite a ausência de documentos que possam comprovar a regularidade de várias deduções. Reconhece igualmente a existência de valores que foram deduzidos indevidamente. Para tais casos, disse ter providenciado o recolhimento dos tributos. Quanto aos demais, pediu o restabelecimento da dedução, trazendo, na maioria dos casos, os mesmos argumentos expostos na impugnação.

Ao final, requereu o provimento do recurso.

Os autos vieram ao CARF para julgamento impelidos pelo recurso ordinário e pela necessidade de reexame da parte da decisão *a quo* que excluiu parcela do crédito tributário lançado.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Roberto Silva Junior - Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Quanto ao recurso de ofício, é forçoso reconhecer a obrigatoriedade do reexame da decisão da DRJ, na parte contrária à Fazenda Nacional, porquanto o crédito tributário excluído supera o limite de alçada fixado na Portaria MF nº 63/2017, que é de R\$ 2.500.000,00.

Nulidade

A alegação de nulidade decorre do fato de o lançamento complementar não ter sido julgado no mesmo acórdão que apreciou o lançamento original, o que violaria disposições do Decreto nº 7.574/2011, cerceando o direito de defesa da recorrente.

O lançamento complementar foi motivado por erro quanto da formalização do auto de infração. O Termo de Verificação Fiscal - TVF apurou infrações no montante de R\$ 419.614.847,09. O lançamento, entretanto, ficou aquém desse valor, considerando como o total das infrações R\$ 407.212.531,05. Essa discrepância deu causa ao lançamento complementar. Além disso, o lançamento original não havia tributado a postergação.

Porém, quando o lançamento complementar foi concluído, a DRJ já havia apreciado o lançamento original, de modo que foi impossível até mesmo cadastrar neste processo o crédito tributário constituído pelo segundo lançamento. Daí a necessidade de abrir um novo processo (16327.720273/2017-88) que se encontra apenso a este, para controlar o crédito tributário constituído posteriormente.

Essa circunstância está relatada na informação de fl. 2 do processo nº 16327.720273/2017-88, abaixo reproduzida, para a exata compreensão do problema:

O crédito tributário do processo 16327.720273/2017-88 refere-se ao lançamento complementar de IRPJ e CSLL, proveniente do lançamento original no processo 16327.720075/2016-33.

Conforme sugerido no Acórdão de Impugnação nº 11-53.668 de 08/07/2016, foi lavrado AI Complementar em 05/12/2016, com ciência do contribuinte em 12/12/2016.

O lançamento complementar deve ser formalizado de acordo com o artigo 41 do Decreto nº 7574/2011, onde se determina que esse lançamento complementar deverá ser objeto do mesmo processo do lançamento original. Tal determinação não pode ser efetuada, haja vista que acarretou problemas quando da integração do lançamento complementar, no sistema SIEF, no processo 16327.720075/2016-33 e portanto, optamos por cadastrar o AI Complementar nesse novo processo em epígrafe.

Em 10/01/2017, o contribuinte apresentou tempestivamente impugnação ao Auto de Infração Complementar.

Dante de todo o exposto, propomos o encaminhamento deste novo processo à DRJ/SP, para o devido prosseguimento do contencioso administrativo. (g.n.)

Como se percebe, a Administração não violou o Decreto nº 7.574. Ao contrário, tentou cumpri-lo, mas se deparou com uma impossibilidade operacional. Assim, decidiu abrir um novo processo para o controle do crédito tributário.

Em suma, a reunião dos dois lançamentos no mesmo processo, para julgamento conjunto, realmente não ocorreu. Agora, a questão que se coloca é saber se tal circunstância gerou prejuízo para a recorrente.

Penso que não. Em primeiro lugar, existe clareza quanto aos fatos imputados à recorrente, nos dois lançamentos. Em segundo lugar, as intimações de ambos os lançamentos foram válidas. Em terceiro lugar, a recorrente pode exercer seu direito de defesa em ambos os processos, nos quais foram apresentadas tanto impugnações, quanto recursos. E, por fim, as disposições do art. 41 do Decreto nº 7.574 visam tão somente a assegurar economia e celeridade processuais, não tendo qualquer relação com os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Por essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade.

Juros sobre o capital próprio

A Fiscalização glosou o excesso de JCP deduzido pela recorrente, conforme demonstrado no quadro abaixo, extraído do TVF:

Ano	Lucro Antes Impostos e JCP	JCP Disponível para Pagamento	JCP Pagos	Saldo / (Excedente)
2008	939.869.061,81	227.580.309,22	117.000.000,00	110.580.309,22
2009	1.075.068.120,19	250.796.578,72	0,00	250.796.578,72
2010	1.453.422.998,74	279.545.443,15	279.465.993,66	79.449,49
2011	1.742.813.061,56	315.511.406,01	668.604.357,81	-353.092.951,80

O quadro mostra que, para o ano de 2011, o máximo que se poderia distribuir e deduzir do lucro líquido a título de JCP, na apuração do lucro tributável, era R\$ 315.511.406,01. A recorrente, todavia, deduziu naquele período R\$ 668.604.357,81, excedendo o limite em R\$ 353.092.951,80, que é exatamente o valor adicionado nos autos de infração de IRPJ e CSLL.

A recorrente, em síntese, alega que não existe nenhuma restrição legal ao pagamento e dedução de JCP calculado com base no patrimônio líquido de exercícios pretéritos.

A questão vem sendo sistematicamente decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no sentido de que contraria o regime de competência a dedução de JCP relativo a períodos passados. Confira-se:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1. O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2. As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3. A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, consequentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4. Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5. O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.684, Rel. Rafael Vidal de Araujo)

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. (Acórdão nº 9101-003.067, Rel. Adriana Gomes Rêgo)

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.215, Rel. André Mendes de Moura)

Na linha desse entendimento, indefere-se a pretensão da recorrente, conservando o valor de R\$ 353.092.951,80 nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Glosas de deduções

A recorrente, no que toca às glosas em geral, reproduziu argumentos articulados na impugnação, sem contestar diretamente a decisão recorrida. Mencionou glosas acerca das quais não havia documentação comprobatória, dizendo, ao final, que já providenciara o pagamento do crédito tributário respectivo. Por outro lado, ocupou-se de glosas acerca das quais havia silenciado quando da impugnação, sendo, pois, preclusa a matéria. E, finalmente, tratou de determinadas questões que já haviam sido providas pela DRJ, o que faz presumir que as referências só se justificam se entendidas como contrarrazões ao recurso de ofício.

Glosa de despesas com processos trabalhistas

Em relação às indenizações trabalhistas, a recorrente reconheceu, para alguns casos, não ter documentos comprobatórios das despesas ou ter deduzido os valores indevidamente. Para outros pediu prazo para apresentar documentos, o que, nessa etapa do processo, não pode ser admitido. Para alguns casos, o restabelecimento da glosa já havia sido determinada na decisão recorrida, não havendo aqui interesse de recorrer. Quanto aos pagamentos em favor de Leandro Ribeiro Campos e Francisco Reginaldo Alves, a DRJ reconheceu a existência das despesas, mas acusou que elas competiam a exercício anterior. Observe-se que a recorrente, reproduziu a impugnação, sem contestar os termos da decisão recorrida.

Pagamento a beneficiário não identificado

Aqui também a recorrente reconhece que parte dos valores carece de comprovação. Além disso, sem trazer qualquer documento novo, vem com os mesmos argumentos da impugnação, à qual a DRJ deu parcial provimento.

Despesas com indenizações civis

Em relação a esse ponto, não há nenhuma providência a ser tomada em grau de recurso. A recorrente admitiu a existência de despesas deduzidas indevidamente e de outras para as quais não há documentação comprobatória. Existem duas despesas que foram concedidas pela DRJ, tal como pedido em impugnação.

Para comprovar as despesas com Arthur Jorge Esteves de Lima, pleiteou prazo para apresentação de documentos, o que não se pode conceder nesta fase do processo administrativo.

Quanto às despesas com João Batista Custódio, a DRJ já afastou no todo o IRRF. Quanto à glosa dessa despesa, a decisão recorrida afastou uma parte, mas manteve a outra cuja competência era de anterior. Também por competir a outro exercício, a DRJ manteve a glosa da condenação em favor de Mercury Marine do Brasil Indústria e Comércio Ltda.

Sobre tal decisão, nada disse a recorrente.

Glosa de perdas em operações de crédito

A recorrente reconheceu que, a exceção dos casos expressamente indicados no recurso, não foi possível encontrar documentos que dessem suporte às baixas dos créditos como perda, e, por essa razão, a recorrente já teria providenciado o recolhimento dos tributos.

O recurso, entretanto, menciona glosas acerca das quais não houve impugnação específica; glosas para as quais a recorrente admite não existirem documentos ou cujos documentos não foram encontrados; glosas que foram restabelecidas pela DRJ, e glosas que foram mantidas pela DRJ, sendo que, em alguns casos, a decisão de primeira instância não foi expressamente atacada.

Examinem-se os casos das deduções:

- 1) Brasil e Movimento SA - não foi contestado na impugnação.
- 2) Carlos Juliano Soares - não foi contestado na impugnação.
- 3) Construtora da Vinci Ltda. - não foi contestado na impugnação.
- 4) Edilson Figueiredo de Souza - a impugnação não faz referência expressa a esse crédito.
- 5) Marcelo G. Figueiredo Mesquita - a dedução no valor de R\$ 57.853,81 deve ser restabelecida, tendo em vista que a recorrente comprovou o ajuizamento de execução da dívida (fls. 3.732 a 3.750), referente ao mesmo contrato. Quando da baixa, a obrigação já se encontrava vencida havia mais de um ano.
- 6) Antônio Edson da Silva, Gilson Florentino Nascimento Locadora de Veículos Ltda., Paulo Fernando de Lemos; Roberto Carlos Onório e Sandra Baptista Galhego - a recorrente afirmou ter baixado os créditos como perda, mas tê-los oferecido à tributação no mesmo ano; entretanto, os documentos apresentados não provam a alegação, porque não permitem identificar de onde foram extraídos, nem fazem referência aos clientes.
- 7) Schultz & Puppim Ltda. - não foi expressamente impugnado, portanto, é matéria preclusa.
- 8) Celso Santa de Oliveira, Guaira Mecânica Diesel Ltda., Katsumi Garan, LM Training Center SC Ltda. e Nidercio Sílvio Beraldí Fiorin - A recorrente alegou que, em relação a tais despesas, teria havido apenas postergação; entretanto a glosa não havia sido objeto de impugnação específica, ocorrendo preclusão.
- 9) Aca Serviços Ltda. ME - A DRJ já restabeleceu a parcela comprovada, e a recorrente não trouxe alegação, nem documento novo.

10) Alessandro da Silva - a recorrente afirmou ter baixado o crédito como perda, mas teria oferecido o valor à tributação no mesmo ano; entretanto, a DRJ já havia considerado a prova insuficiente por não vincular a informação ao respectivo contrato.

11) Almérico de Senna Carneiro Júnior - A DRJ manteve a glosa, entendendo que em favor do crédito havia garantia real, portanto a dedução da perda dependia de obrigação estar vencida há mais de dois anos. A garantia, como reconhece a DRJ, consistia na cessão fiduciária em garantia de direitos creditórios decorrentes de faturamento de cartão de crédito. Entendeu-se que se tratava de garanta real e, portanto, a baixa como perda exigia o decurso de mais de dois anos de vencida a dívida. A recorrente não observou esse lapso temporal, a glosa deve ser mantida (R\$ 340.146,40).

12) AGC Tennis Comercial Ltda. - O crédito era de R\$ 153.139,40 e a autoridade fiscal reconheceu a perda nesse valor. A recorrente quer a diferença dos encargos moratórios, mas não demonstrou que esses valores foram oferecidos à tributação. O mesmo raciocínio se aplica a Com. Ind. Alim. Andreis Ltda., Comercial Nova Ideia Ltda., Embraco Construções Ltda., Kompatscher & Cia Ltda., Maria Goreti S. da Silva, Prest. Serv. Jundiaí T. Serv., Rodoverde Transp. Rodov. Ltda., S/A Marina Com. Alim. Beb Ltda., Silmo Borges, Solange Elisa da Silva Costa, Transp. Marinho e Marinho Ltda., Transportadora Itaju Ltda., Walter Ind. Com. de Alim. Ltda. EPP, Work Money Fact Fom. Merc. Ltda.

13) Andreo Tavares, João Batista Rossato, Osmar da Cruz Fagundes e T. Empresa Transportes Ltda. - segundo a recorrente, os créditos foram baixados como perda, mas foram recuperados e oferecidos à tributação no mesmo ano. Os documentos apresentados não provam a alegação, porque não permitem identificar de onde foram extraídos, nem fazem referência aos clientes.

14) Eliria Trindade da Veiga, Lisinka Teixeira, Marilza Helena Marcon Perez e Márcia Moreira Pacheco do Rêgo - a recorrente alega o ajuizamento pelos devedores de ação revisional. A existência de ação judicial com o propósito de alterar o valor do débito não significa que as obrigações estejam vencidas, nem impede, em princípio, o início da execução. Além disso, mesmo nos casos em que houve decisão favorável ao autor, reduzindo a dívida, o registro da perda depende do trânsito em julgado da decisão.

15) Atual Ind. Com. Prod. Alim. Ltda. - Está comprovada a existência de procedimento judicial de cobrança, porém a recorrente afirmou que em maio de 2008 foi feito um acordo para pagamento da dívida em trinta e uma parcelas. Logo, não se caracterizou a perda.

16) Betina Couro e Artes Ltda. - A recorrente admitiu não ter a documentação necessária para fazer prova da regularidade da dedução e pediu prazo para apresentá-la, o que já não se admite nessa fase.

17) Planeta Alpha Ltda EPP - A DRJ considerou demonstrada a existência de ação judicial, porém nela há referência a acordo celebrado entre as partes, não sendo possível aferir qual o valor da perda. É correta a decisão, deve ser mantida.

18) Fabiano Gava Hiehues - A DRJ considerou atendidos os requisitos, mas manteve a glosa porque não existe prova de que foram mantidos os procedimentos judiciais, além disso o valor da ação é de R\$ 15.980,00, menor do que o valor deduzido. A dedução deve

ser restabelecida, pois se tratava de busca e apreensão e o valor da ação é o da coisa dada em garantia. Portanto, deve ser restabelecida a dedução de R\$ 25.499,97.

19) IBC Tecidos Ltda. e ICL INDL Cachoeira Ltda. - Os devedores eram sociedades empresárias em recuperação judicial. A lei só permite a dedução da parte da dívida que exceder ao valor proposto no plano de recuperação judicial deferido pelo Juízo. No caso, a documentação apresentada não permite identificar o valor excedente, que é a perda dedutível.

20) Bertolo Agroindustrial Ltda. - Em relação às dívidas dessa empresa, foram celebrados, em 2009, acordos judiciais para pagamento em parcelas. O inadimplemento da obrigação só ocorreu em 2010, portanto, a dedutibilidade como perda não poderia ocorrer no próprio ano de 2010.

21) Columbus Empreend. Imob. Ltda, Encol SA Engenharia Com. Ind. e Constr. Incorp. Samir Dichy Ltda. - São empresas das quais fora decretada falência entre 1999 e 2001. A DRJ entendeu que não foi adotado o procedimento judicial necessário ao recebimento dos créditos. Em se tratando de falência, o procedimento judicial cabível aos credores é a habilitação de seus créditos no processo de falência. Portanto, se os créditos foram habilitados, não se pode dizer que a recorrente não tenha adotado o procedimento judicial para recebimento dos créditos. O problema, no caso em exame, é o tempo decorrido entre a data de decretação de falência (1999/2001) e a dedução da perda (2011).

22) Com. Ind. Alim. Andreis Ltda. - Em se tratando de créditos contra empresa em recuperação judicial, a recorrente teria de comprovar ter habilitado seus créditos e apresentar o plano de recuperação judicial deferido pelo Juízo, podendo baixar como perda apenas o valor que excede àquele que o devedor se propôs a pagar, segundo o plano de recuperação. No caso, não foi identificado o valor dedutível. Por outro lado, a falência só foi decretada em 2013.

23) Grupo OK Constr. e Emp. Ltda. e Recram Empreed. Imob. Ltda - A DRJ manteve a glosa ao argumento de que o contribuinte anexou cópia de acordo judicial firmado em maio de 2011 entre ele e os devedores executados, onde estes reconheciam a integralidade da dívida em execução e se comprometiam ao pagamento nos moldes pactuados no acordo (fls. 2.937 a 2.939). Concluiu o órgão julgador dizendo que não se pode considerar como perda crédito para o qual o contribuinte renegociou os prazos de pagamento. Pelas mesmas razões, mantém-se a glosa.

24) Nordeste Empreend. Imob. Ltda. - Não houve pela recorrente procedimento judicial de cobrança do crédito contra a Nordeste Empreend. Imob. Ltda.

25) Distr. Santa Rita Ltda. - A recorrente alegou ter registrado no mesmo a recuperação do crédito, anulando o feito da dedução. Entretanto, os documentos indicados no recurso não corroboraram essa informação.

26) Rodrigo S. Padilha de Azevedo - A DRJ concordou em que houve erro na indicação da pessoa do devedor, porém entendeu não estarem presentes as condições de dedutibilidade, tendo em vista que a recorrente ingressou com ação de busca e apreensão, mas desistiu dela. A recorrente não contestou esse fato, nem a afirmação da DRJ.

27) José Luiz Ganberoni - A recorrente entrou com ação de busca e apreensão em 2010. Em 2011 a ação transitou em julgado, mas não consta dos autos o teor da

decisão. Não se pode afirmar se houve um acordo para por fim ao litígio e em que termos ele foi feito.

28) B. Gatti Empreend Imob SC Ltda. - A recorrente admitiu o erro no registro da perda, mas disse ter contabilizado a recuperação do crédito, no mesmo ano. Não existe nos autos documento hábil a comprovar esse fato. Falou ainda em ação de imissão de posse, mas a ação foi proposta em face outra pessoa.

29) Joair Marcondes Pereira - A recorrente alegou recuperação parcial da perda, mas não fez prova do fato; além disso, foi entabulado acordo, em 2011, com o devedor, acordo esse que afasta a possibilidade de perda nesse ano.

30) Medral Engenharia Ltda. - A alegação é de que houve registro de recuperação de valor, anulando o efeito da despesa com a perda de crédito. Os documentos juntados, inclusive as supostas folhas do razão, não fazem prova de que os valores recuperados foram oferecidos à tributação, anulando o efeito da baixa.

31) Medseven Distr. M. P. Hosp. Ltda. e Sucomix Com. e Distrib. Ltda. ME - A recorrente admite erro parcial no registro da perda, pois, nos dois casos, o bem dado em garantia tinha valor inferior ao do crédito. Assim, na parte desprovida de garantia, a baixa seria correta, na parte com garantia real, teria havido postergação. O caso envolve crédito com garantia real, independentemente do valor do bem, até porque na medida em que as parcelas vão sendo pagas, o saldo da dívida diminui, se aproximando do valor do bem. Quanto à postergação, a prova é ônus da recorrente.

32) Transportes Dois de Julho Ltda. - Alegou a recorrente a recuperação do crédito no mesmo ano da baixa. Ocorre que não há comprovação de que a receita recuperada foi oferecida à tributação.

33) Decasa Dest. Álcool Caiua SA - Disse a recorrente ser contrato com garantia real, tendo sido ajuizada em julho de 2010 a busca e apreensão. Os documentos trazidos não estão totalmente legíveis, sendo impossível estabelecer vínculo com o presente caso.

34) Sérgio Murilo Nogueira Jr. e Luiz Eduardo Lund Leitão - Os valores baixados como perda teriam sido recuperados e oferecidos à tributação no mesmo ano. A DRJ entendeu não haver prova das alegações da recorrente. É correta a decisão, pois não ficou demonstrado que os valores foram efetivamente oferecidos à tributação.

Quanto às outras glosas, ou não foram contestadas ou já haviam sido restabelecidas pela DRJ.

Em resumo, pelas razões acima expostas, deve ser excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 83.353,78.

CSLL

Quando os lançamentos de IRPJ e CSLL recaírem sobre a mesma base fática, como ocorre no caso em tela, há de ser dada a todos a mesma decisão, ressalvados apenas os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Recurso de ofício

O Acórdão nº 11-53.668 restabeleceu uma parte das despesas glosadas pela Fiscalização, e assim reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em R\$ 5.738.750,22. Afastou R\$ 145.527,60 da base de cálculo do IRRF. E, por fim, deduziu do Imposto de Renda apurado no auto de infração o valor remanescente do *saldo negativo de IRPJ* de R\$ 2.944.774,07.

O restabelecimento de despesas se deu com base em prova documental, valoradas pelo órgão *a quo*, segundo critério jurídico razoável, que não merece nenhum reparo. O mesmo se diga quanto à identificação de alguns beneficiários de pagamentos, o que acabou resultando na redução do lançamento do IRRF.

Quanto à utilização do *saldo negativo de IRPJ*, o valor de R\$ 2.944.774,07 já havia sido reconhecido no processo nº 16327.720175/2016-60, e reservado para uso no presente processo, conforme consta do Acórdão nº 11-53.426, da 4ª Turma da DRJ - REC.

Portanto, não há reparo a fazer na decisão recorrida, no que se refere a parte que excluiu o crédito tributário lançado.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos de ofício e voluntário, para:

a) quanto ao recurso de ofício, negar provimento;

b) quanto ao recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento à pretensão da recorrente, restabelecendo, para o IRPJ e a CSLL, a despesa de R\$ 83.353,78.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior

Voto Vencedor

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite - Redatora designada

Com a devida vênia, o Colegiado divergiu do entendimento do Ilustre Relator no que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.

Declara o relator que o sujeito passivo arguiu nulidade tendo em vista o lançamento complementar não ter sido julgado no mesmo acórdão que apreciou o lançamento original, o que violaria disposições do § 5º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011, *in verbis*:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

(...)

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

Apesar de o dispositivo supracitado estabelecer que o litígio seria decidido em um único acórdão, a nulidade não está embasada apenas em mera questão formal firmada no fato de que os acórdãos deveriam ser uma peça única. Essa questão meramente formal poderia ser superada, se o Colegiado da DRJ tivesse analisado o mérito da impugnação da lançamento complementar, inclusive no que diz respeito aos documentos apresentados. Mas não foi isso que ocorreu.

O Colegiado de 1ª Instância, ao julgar a impugnação do lançamento complementar constante do processo administrativo nº 16327.720273/2017-88, limitou-se a afirmar que a infração lançada naquele processo já havia sido julgada nos presentes autos. Vide ementa do acórdão nº 11-58-800 da 4ª Turma da DRJ/REC:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DEVIDO A ERRO DE CÁLCULO. MÉRITO JÁ JULGADO EM ACÓRDÃO ANTERIOR.

O lançamento complementar decorreu da verificação inconsistências no cálculo do crédito tributário efetuado no lançamento original, não havendo modificação do valor tributável das infrações ou dos fatos

em que se basearam. O mérito das infrações envolvidas nos erros de cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original, não havendo possibilidade de novo pronunciamento por esta DRJ ante os novos argumentos e provas trazidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR DEVIDO A ERRO DE CÁLCULO. MÉRITO JÁ JULGADO EM ACÓRDÃO ANTERIOR.

O lançamento complementar decorreu da verificação inconsistências no cálculo do crédito tributário efetuado no lançamento original, não havendo modificação do valor tributável das infrações ou dos fatos em que se basearam. O mérito das infrações envolvidas nos erros de cálculo já foi enfrentado no acórdão que apreciou o lançamento original, não havendo possibilidade de novo pronunciamento por esta DRJ ante os novos argumentos e provas trazidas.(grifei)

A efetivação do lançamento complementar pela autoridade fiscal traz como consequência inafastável a abertura de prazo para o contribuinte se defender quanto ao lançamento complementar, podendo em sua defesa apresentar novos documentos que entender necessários e oportunos.

Como regra geral, o contribuinte se defende apenas dos fatos que deram ensejo ao lançamento complementar. Contudo, no caso em que os fatos do lançamento complementar estão intrinsecamente ligados àqueles constantes do lançamento original, não há como negar-lhe a apreciação de novos documentos apresentados sob o fundamento de que a questão de mérito já foi analisada nos autos do processo original.

Contrário senso, se o lançamento complementar estivesse baseado nos mesmos fatos, não seria necessário dar oportunidade de o contribuinte apresentar impugnação, bastaria deixar claro no auto de infração complementar que se tratam dos mesmos fatos do lançamento anterior, já que uma possível impugnação seria decidida sob o fundamento de que a matéria já foi julgada. Aceitar tal fundamento implicaria desrespeito aos princípios fundamentais do processo administrativo fiscal, quais sejam o contraditório e a ampla defesa.

Com efeito, a ementa do acórdão nº 11-58-800 deixa claro que as novas provas trazidas não foram apreciadas, configurando afronta direta aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Nesse sentido, entendo que devem ser anulados os acórdãos nº 11-53.668 e nº 11-58-800, proferidos nos processos administrativos nº 16327.720075/2016-33 e nº 16327.720273/2017-88, respectivamente, que já se encontram juntados, devendo os mesmos retornar à DRJ para que aprecie as alegações e os documentos trazidos na impugnação do lançamento complementar, juntamente com os argumentos de defesa apresentados na impugnação do lançamento original, e como consequência, emitir acórdão único para os dois lançamentos, nos termos do § 5º do art. 41 do Decreto nº 7.574/2011.

Não deixei de levar em consideração os argumentos da DRJ, quando declara que o lançamento original já havia sido julgado em sessão realizada no dia 08/07/2016, portanto anteriormente à ciência do lançamento complementar que se deu em 12/12/2016. Mas esta é a visão da DRJ. Para o contribuinte, a impugnação ao lançamento complementar foi apresentada em 10/01/2017, anteriormente à ciência do acórdão da DRJ efetivada em 24/04/2017.

Do ponto de vista do contribuinte, ele teve dois lançamentos efetuados contra si, apresentou duas impugnações, acompanhadas de documentos, e tinha a expectativa de ver analisadas ambas as impugnações, não só a primeira.

Importante ainda ressaltar, que o julgamento de primeira instância, diferentemente do que acontece no CARF, não é aberto ao público e não permite que o contribuinte ou seu patrono acompanhe o julgamento. Logo, o conhecimento efetivo do acórdão da DRJ nº 11-53.668, referente ao lançamento original, só ocorreu em 24/04/2017, após o contribuinte ter ingressado com a impugnação do lançamento complementar.

Por todo o exposto, voto no sentido de acolher a preliminar e, anular as decisões de 1^a Instância constantes dos acórdãos nº 11-53.668 (PA nº 16327.720075/2016-33) e nº 11-58-800 (PA nº 16327.720273/2017-88), e determinar que seja proferido novo acórdão único analisando, em conjunto, a impugnação apresentada no processo nº 16327.720273/2017-88.

(assinado digitalmente)
Giovana Pereira de Paiva Leite