



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

Processo nº 16327.720262/2014-55
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.358 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrentes BANCO FIBRA S/A 10ª TURMA DRJ/SPO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009,2010

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE.

A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DESCONTOS CONCEDIDOS PARA O RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONTRATOS DE CESSÃO.

As perdas registradas pela Instituição Financeira oriundas de descontos acordados no âmbito do seu esforço para o recebimento dos créditos, caracteriza estas operações como decorrentes da sua atividade principal. A concessão dos descontos como forma de recuperação dos seus ativos financeiros representa prática empresarial normal e usual de mercado. Tais dispêndios reúnem as condições para dedução como despesas operacionais na determinação do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009,2010

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo o decidido no lançamento matriz

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário: i) por maioria de votos para cancelar integralmente a exigência referente à glosa de despesas com perdas na cessão de créditos. Vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que votou por manter a exigência. Designado o Conselheiro Demetrius Nichele Macei para redigir o voto vencedor nessa matéria; e: ii) por unanimidade de votos, para reduzir o valor tributável em relação à glosa despesas com juros sobre capital próprio no ano-calendário de 2009 ao montante de R\$ 1.278.831,02; e cancelar integralmente essa mesma exigência referente ao ano-calendário de 2010.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 10ª Turma da DRJ/SPO, em sessão de 21 de maio de 2015 (fls. 499/530)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e de Recurso de Ofício manejado pela mesma Turma em razão do crédito tributário exonerado suplantando o limite de alçada previsto na legislação, em Acórdão assim ementado

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PERDAS COM CESSÃO DE CRÉDITOS. DESCARACTERIZAÇÃO DO TRATAMENTO DE DESPESAS OPERACIONAIS.

O disciplinamento estabelecido pela Lei nº 9.430/96 assume um caráter de norma especial em relação às normas gerais de dedução de despesas existentes no Direito Tributário, de sorte que às perdas em cessão de crédito são aplicáveis as normas específicas dos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96.

PREJUÍZO FISCAL. LIMITE LEGAL DE 30% NA COMPENSAÇÃO. REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. OPÇÃO EM DIPJ.

O Lucro Real pode ser compensado em até 30%, comprovada a existência de prejuízo fiscal que suporte tal redução, à opção da contribuinte na DIPJ.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO. LIMITES LEGAIS DE DEDUÇÃO. LEGISLAÇÃO FISCAL.

O montante de juros sobre capital próprio, bem como os limites legais de dedução, devem ser apurados de acordo com a lei tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se à CSLL dele decorrente.

BASE NEGATIVA DE CSLL. LIMITE LEGAL DE 30% NA COMPENSAÇÃO. REDUÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. OPÇÃO EM DIPJ.

A base de cálculo da CSLL pode ser compensada em até 30%, comprovada a existência de base negativa que suporte tal redução, à opção da contribuinte na DIPJ

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a impugnante demonstrar, via requerimento à autoridade julgadora, a ocorrência das condições previstas na legislação para apresentação de provas em momento posterior.

*Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme TVF de fls. 218/235, resumido pela decisão recorrida, foram estas as imputações feitas pelo Fisco à ora recorrente:

“I) DESPESAS INDEDUTÍVEIS: PREJUÍZO NA CESSÃO DE CRÉDITO

Em análise da documentação apresentada pela contribuinte relativa à despesa de operações de crédito – conta 8.1.9.50.0000.3000-2 do grupo Outras Despesas Operacionais, a fiscalização verificou que a contribuinte contabilizou, no ano- calendário 2009, prejuízo em cessão de crédito no montante de R\$19.208.528,43, o qual foi levado ao resultado do exercício em 31/12/2009, conforme dados do razão da referida conta, a seguir:

DESP.DE CESSAO DE OPER.DE CREDITO								
Data	Cod.conta	Conta	Débito	Crédito	Saldo	D/C	Histórico	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL		72,35	72,35	C	AJUSTE CESSAO CRED	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	245.194,87		245.122,52	D	PREJ CESSAO CRED	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	1.083.334,73		1.328.457,25	D	JUROS	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	14.881,93		1.343.339,18	D	PREJ CESSAO CRED	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	28.348,88		1.371.688,06	D	PRINCIPAL	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	3.574.492,77		4.946.180,83	D	PREJ CESSAO CRED	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	6.510.282,84		11.456.463,67	D	PRINCIPAL	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	195.450,34		11.651.914,01	D	PREJ CESSAO CRED	
25/11/2009	81950000030002	Desp.-Oper. Crédito - VDL	43.604,16		11.695.518,17	D	MORA	
25/11/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL	7.513.010,26		19.208.528,43	D	PREJ CESSAO CRED	
31/12/2009	81950000030002	Desp. Oper. Crédito - VDL		19.208.528,43	0,00		PRINCIPAL	
							APURAÇÃO DE	
							RESULTADO	

Em vista disso, a contribuinte foi intimada a apresentar a documentação relativa aos lançamentos a seguir:

Código da conta: 81950000030002								
Data	Conta	Débito	Histórico					
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL	1.083.334,73	PREJ CESSAO CRED	CED	S/	COOB	BCO	RU RAL BOL.3917606, PRINC REE637908 VDL
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL	3.574.492,77	SIDERURGIA					
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL	6.510.282,84	PREJ CESSAO CRED	CED	S/	COOB	BCO	RU RAL BOL.3917634, PRINC CCE652308 VDL
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL	7.513.010,26	SIDERURGIA					
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL		PREJ CESSAO CRED	CED	S/	COOB	BCO	RU RAL BOL.3917634, PRINC CCE275209 VDL
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL		SIDERURGIA					
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL		PREJ CESSAO CRED	CED	S/	COOB	BCO	RU RAL BOL.3917634, PRINC NCE275409 VDL
25/11/2009	Desp. Oper. Crédito - VDL		SIDERURGIA					

Em resposta, a contribuinte apresentou demonstrativo contendo dados referentes às operações de cessão de créditos, cujo resumo transcreve-se a seguir:

Resumo do Demonstrativo dos créditos envolvidos na operação de cessão de crédito (anexo a carta de 03/10/2013)						
Itens	CNPJ	Cliente	Doc	Data base	Vecto	Valor original
1	71464069/0001-14	VDL Siderurgia Ltda	REE 637908	14/09/2008	14/09/2009	1.500.000,00
2	71464069/0001-14	VDL Siderurgia Ltda	CCE 652308	24/09/2008	21/09/2009	4.200.000,00
3	71464069/0001-14	VDL Siderurgia Ltda	CCE 275209	08/06/2009	20/07/2009	8.988.678,17
4	71464069/0001-14	VDL Siderurgia Ltda	NCE 275409	08/06/2009	20/07/2009	9.412.324,92

Os créditos cedidos que a contribuinte possuía em seu ativo eram contratos de financiamento cujo devedor era a VDL Siderurgia Ltda (VDL) e estão listados a seguir:

Documento de crédito	VALOR	VECTO
REE637908	USD 786.575,78	14/09/2009
CCE652308	R\$. 4.160.529,70	21/09/2009
CCE275209	R\$. 9.029.902,36	20/07/2009
NCE275409	R\$. 9.455.492,05	20/07/2009

A VDL firmou com a contribuinte contrato de financiamento com repasse de recursos externos na forma do Decreto nº 6.306/2007, comprometendo-se a aplicar os recursos obtidos na exportação e/ou produção de bens para exportação, conforme contrato de financiamento mediante repasse de recursos externos em moeda estrangeira (fls. 51-62). Tais empréstimos contraídos junto à contribuinte pela VDL vinculavam-se a operações de exportação de seus produtos siderúrgicos.

Intimada a comprovar os recebimentos dos valores em tela, a VDL apresentou extratos contendo a contabilização dos empréstimos liberados pela contribuinte, cujos lançamentos foram efetuados a crédito da conta corrente 653500. Todavia, a VDL não apresentou nenhum comprovante de liquidação desses empréstimos.

Posteriormente, referidos créditos foram cedidos pela contribuinte, a título oneroso, ao Banco Rural S/A, conforme contratos de cessão de créditos nº 2090109 e 2090209 (fls.45-50).

Conforme a contribuinte informou às fls.126, os referidos créditos cedidos à VDL não foram protestados nem executados.

Nesse passo, a contribuinte apurou um prejuízo da ordem de R\$19.208.528,43 na operação de cessão de crédito ao Banco Rural, e deduziu esse valor na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário 2009.

Porém, o art.299 do RIR/99 e o art.13 da Lei nº 9.249/95 estabelecem que uma despesa, para ser dedutível, deve ser necessária, usual e comprovada.

Analisando-se a operação de cessão de créditos com apuração de prejuízo realizada pela contribuinte junto ao Banco Rural, verifica-se que não é uma operação normal nem usual da uma instituição financeira, pois foi a única operação desse tipo registrada no ano em suas demonstrações financeiras. Também não é uma operação necessária, pois a cessão de crédito envolveu 2% do valor de face do título de crédito cedido.

Por sua vez, as perdas em operações de crédito são reguladas pela Lei nº 9.430/96, arts.9º e 10º, que estabelecem condições de tempo, valor e ações de cobrança para que as despesas sejam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Repita-se

que não houve ação de cobrança administrativa ou judicial junto à VDL para recebimento do crédito, como determina a legislação tributária.

Conclui-se que tal prejuízo não apresenta os requisitos legais previstos em lei para dedução na apuração do IRPJ e da CSLL, devendo ser constituído o crédito tributário pela glosa de despesas de cessão de crédito.

II) EXCESSO DE JUROS PAGOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO

Em 21/09/12 a contribuinte enviou demonstrativo relativo ao cálculo do pagamento da TJLP referente ao 4º trimestre de 2009, alterando demonstrativo encaminhado anteriormente à fiscalização. O novo demonstrativo consta a seguir:

(...)

Nesse novo demonstrativo foi incluído indevidamente o valor de R\$31.070.080,50, a título de Lucros ou Prejuízos do 1º semestre de 2009, o que aumentou indevidamente a base de cálculo do JCP para o 4º trimestre de 2009.

Tal procedimento não encontra amparo na legislação, conforme o art.9º da Lei nº 9.249/95; o art.178, §2º, “d”, da Lei nº 6.404/76; Parecer Normativo CST nº 20/87 e Processo de Consulta nº 95/2000.

Além disso, conforme as Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras dos Exercícios findos em 31/12/2009 e 31/12/2010 (fls.217) a instituição alterou o critério de registro dos benefícios relativos a participação nos lucros e resultados, resultando em ajustes a débito no patrimônio líquido, sendo R\$11.278.000,00 relativos a períodos anteriores a 2009. Todavia, tal valor não foi considerado no demonstrativo enviado pela contribuinte, linha “Lucros ou Prejuízos Anteriores Encerrados”.

A seguir, foi elaborado um novo Demonstrativo de cálculo do pagamento da TJLP referente ao 4º trimestre de 2009, considerando os referidos ajustes:

(...)

Assim, considerando que o valor de JCP lançado no ano-calendário 2009 como despesa dedutível (conta 8.1.9.55.0000.1000-2) foi de R\$51.284.168,16 (linha 53 da ficha 06B da DIPJ do período), houve um excesso de dedução de JCP no valor de R\$1.969.585,96.

O mesmo ocorreu no ano-calendário 2010, em razão dos ajustes de exercícios anteriores mencionados nas referidas notas explicativas às demonstrações financeiras dos exercícios de 2009 e 2010, que alteraram os limites de dedução para o cálculo dos JCP no período.

A seguir, transcreve-se o demonstrativo da contribuinte para o cálculo do pagamento da TJLP relativo ao 2º trimestre de 2010:

(...)

Considerando os ajustes feitos pela contribuinte em suas demonstrações financeiras, a fiscalização efetuou os cálculos e elaborou os demonstrativos a seguir:

(...)

Considerando-se o maior dos limites calculados acima, de R\$13.852.368,46, e os JCP pagos/creditados em 2010, no valor de R\$22.246.757,76, conforme a linha 55 da ficha 06B da respectiva DIPJ e a conta 8.1.9.55.0000.1000-2 – Despesas de Juros ao Capital-TJLP, conclui-se que houve um excesso de dedução de JCP, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL em R\$8.394.389,30 no ano-calendário 2010.

Pelo exposto, não foram respeitados os limites de dedução impostos pelo art.9º, §1º, da Lei nº 9.249/95, havendo excesso de pagamento/crédito de JCP nos anos-calendário 2009 e 2010, razão pela qual será constituído o crédito tributário sobre os valores a seguir:

- excesso de JCP pagos/creditados em 2009: R\$1.969.585,96

- excesso de JCP pagos/creditados em 2010: R\$8.394.389,30

Os autos de infração constam às fls. 236-255”.

DA IMPUGNAÇÃO

Segundo relatório da decisão recorrida (DRJ/SPO), a autuada apresentou peça impugnatória de fls. 263/298, e em essência alegou:

- a) em relação ao item 1 do auto de infração (**glosa de perdas na cessão de créditos**), não se trataria de dedução de perdas em operação de crédito (perdas presumidas), mas sim, de cessão de crédito realizada com deságio, prática comum e usual entre instituições financeiras, razão pela qual não deve prosperar a autuação;
- b) que é uma instituição financeira que tem por objeto *a prática de operações ativas, passivas e acessórias e a prestação de serviços permitidos aos bancos múltiplos e inerentes às respectivas carteiras autorizadas (comercial, investimento e de crédito, financiamento e investimento, inclusive câmbio e administração de carteiras de títulos e valores mobiliários)*, conforme ata da Assembleia Geral Extraordinária de fls. 307-308. Portanto, a negociação de créditos está contida em suas atividades normais e usuais.
- c) que as despesas dedutíveis são as operacionais, usuais, normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, conforme o art.47 da Lei nº 4.506/64, reproduzido no art.299 do RIR/99, e Parecer Normativo (PN) nº 32/81;
- d) que a fiscalização analisou as operações sob a ótica do art.9º da Lei nº 9.430/96, quando, na verdade, as perdas se referem a prejuízos apurados pela impugnante na cessão de créditos a terceiros e que, no ano-calendário 2009, a impugnante concedeu empréstimos à VDL, consoante

contratos firmados entre as partes e lançamentos do razão (fls. 369-412 e 414-421); posteriormente, no exercício de suas atividades financeiras, a impugnante cedeu tais créditos ao Banco Rural por R\$4.570.529,52, consoante contratos firmados em 25/11/2009 (fls.350-356), com os valores a seguir:

Valor Contábil	Valor da Cessão	Desconto Principal	Desconto Juros	Desconto - Mora	Total Prejuízo
1.429.988,46	346.653,73	1.083.334,73	245.122,52	-	1.328.457,25
4.473.160,11	898.667,34	3.574.492,77	28.348,88	14.881,93	3.617.723,58
7.840.883,95	1.330.601,11	6.510.282,84	-	-	6.510.282,84
9.507.617,60	1.994.607,34	7.513.010,26	43.604,16	195.450,34	7.752.064,76
23.251.650,12	4.570.529,52	18.681.120,60	317.075,56	210.332,27	19.208.528,43

- e) que a alienação de seus direitos creditórios foi feita por valor inferior àquele registrado em seus livros contábeis, porque se tratava de créditos inadimplidos, cuja recuperação era incerta, razão pela qual seu valor de mercado era inferior ao montante nominal das dívidas;
- f) que, desta forma, a despesa deduzida de R\$19.208.528,43 (principal mais juros e mora) não tem relação com perdas em operações de crédito previstas no art.9º da Lei nº 9.430/96, pois se trata de prejuízo apurado na alienação de créditos, conforme os lançamentos contábeis do livro Razão (fls.423-430);
- g) perdas em cessão de créditos são normais e usuais no tipo de atividade da impugnante. Inclusive, a impugnante obteve prejuízos em cessões de créditos realizadas em anos anteriores. Por exemplo, em 2007 foi apurado prejuízo de R\$10.467.644,28 em operação similar (fls.423-430);
- h) Conclui-se que o valor de R\$19.208.528,43 refere-se a perdas em cessão de créditos a terceiros, sendo despesas normais e necessárias da impugnante, eis que decorrente do exercício usual de suas atividades, e portanto, dedutíveis na forma do art.299 do RIR/99.
- i) Sobre o item 2 do auto de infração: (**glosa de despesas com JCP**), sustenta que a fiscalização glosou parte da despesa com JCP contabilizada pela impugnante nos anos-calendário 2009 e 2010 sob o argumento de que as bases de cálculo dos JCP creditados e pagos pela impugnante, bem como os respectivos limites para dedutibilidade, teriam sido impactados por ajustes realizados no patrimônio líquido em 2010;

-
- j) que, no ano-calendário 2009 a impugnante deliberou pelo pagamento de JCP a seus acionistas, apurando-o conforme o art.9º da Lei nº 9.249/95, com base em balanço patrimonial de 31/12/2009 e no resultado do 1º semestre de 2010;
- k) assim, a despesa de JCP deduzida nesse ano de 2009 foi de R\$51.284.168,10, calculada de acordo com o patrimônio líquido de 31/12/2008, enquanto que no 1º semestre de 2010 foi aproveitada uma despesa com JCP no valor de R\$22.246.757,76 apurada com base no patrimônio líquido de 31/12/2009;
- l) que, após a distribuição dos JCP apurados no ano-calendário 2009 e no 1º semestre de 2010, a impugnante revisou os critérios de precificação e marcação a mercado de certos ativos e alterou o critério de registro dos benefícios relativos a participação nos lucros e resultados.
- m) tais acertos resultaram em ajustes realizados a débito no patrimônio líquido em 2010, não impactando as demonstrações financeiras utilizadas como base para os referidos pagamentos de JCP em 2009 e 2010. Entretanto, a fiscalização entendeu que os referidos ajustes contábeis teriam alterado as bases de cálculo e os limites de dedução dos JCP, e lavrou os autos de infração em descompasso com a legislação de regência, razão pela qual devem ser cancelados, como se demonstrará a seguir.

Do Regime jurídico dos JCP;

- n) a dedução dos JCP consta do art.9º da Lei nº 9.249/95 e art.88 da Lei nº 9.430/96, tornando possível às empresas deduzirem da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes à remuneração do capital disponibilizado pelos seus acionistas, mediante a aplicação da TJLP sobre contas do patrimônio líquido;
- o) JCP constituem modalidade de distribuição de resultados aos sócios ou acionistas, diferenciando-se dos lucros e dividendos apenas pelo regime tributário especial que faculta sua dedução como despesa na apuração do IRPJ e da CSLL, observados certos limites;
- p) a própria legislação tributária admite que os JCP sejam imputados ao valor dos dividendos obrigatórios, corroborando o entendimento de que aqueles possuem natureza próxima a estes;
- q) assim, os JCP não têm natureza de juros propriamente ditos, pois seu pagamento não decorre de operação de crédito, e seu

cálculo não é sobre contas do passivo exigível, mas sim sobre o patrimônio líquido, reforçando sua natureza de distribuição de resultados;

- r) a circunstância de os JCP serem calculados com base na TJLP não altera sua natureza. A TJLP é aplicada sobre as contas do patrimônio líquido, funcionando como um limitador do valor máximo distribuído de JCP cuja dedutibilidade é admitida.

Da apuração e pagamento dos JCP: dedutibilidade para fins de IRPJ e de CSLL

- s) JCP são calculados com base no patrimônio líquido, excetuando-se as contas de reserva de reavaliação de bens e direitos, reserva de reavaliação capitalizada e ajustes de avaliação patrimonial;
- t) definida a base de cálculo dos JCP, a taxa utilizada para remunerar o capital deve se limitar à variação, *pro rata* dia, da TJLP, para fins de dedutibilidade no cálculo do IRPJ e da CSLL;
- u) por fim, o pagamento ou crédito dos JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos próprios JCP, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor do dobro dos JCP a serem pagos/distribuídos.

Das despesas com JCP apuradas no ano-calendário de 2009

- v) a fiscalização também reduziu, indevidamente, os limites de dedutibilidade para o cálculo dos JCP apurados no 1º semestre de 2010; todavia, a dedução da despesa de JCP de R\$22.246.757,76 respeitou os limites legais. Com base nas informações do demonstrativo de cálculo dos JCP de 2010 (fls.462), elaborou-se as planilhas a seguir:
- w) (...)
- x) a despesa de JCP contabilizada pela impugnante no ano-calendário 2009 foi de R\$51.284.168,16 (fls.436-447), dentro dos limites legais e, portanto, dedutível da apuração do IRPJ e da CSLL;
- y) após a distribuição dos JCP, a empresa revisou os registros de alguns ativos que foram reconhecidos a maior em 2009 e 2010, realizando ajustes contábeis nesses períodos, conforme Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras,

Exercícios Findos em 31/12/2008, 31/12/2009 e 31/12/2010 (fls. 449-453);

- z) a fim de ajustar a contabilidade, a impugnante creditou a conta “Ativo Realizável a Longo Prazo – Instrumentos Financeiros derivativos” contra a conta de patrimônio líquido relativa a “Ajustes de Exercícios Anteriores”, sem republicação de suas demonstrações financeiras;
- aa) destaque-se que a correção ocorreu a título de “Ajustes de Exercícios Anteriores”, não havendo impacto no resultado de 2008; todavia, a fiscalização entendeu que tal ajuste reduziu em R\$11.278.000,00 a base de cálculo dos JCP calculados com base no patrimônio líquido apurado no balanço de 31/12/2008;
- bb) entretanto, conforme o art.186, § 1º, da Lei nº 6.404/76, são contabilizados como ajustes de exercícios anteriores aqueles realizados em razão dos efeitos de mudança de critério contábil ou para retificar erro imputável a exercício anterior; tais ajustes de exercícios anteriores devem, pelo art.186, § 1º, da Lei nº 6.404/76, ser realizados na conta de Resultados Acumulados, não impactando o resultado do exercício a que se referem;
- cc) nessa linha o procedimento da impugnante de, alterados os critérios de precificação e marcação a mercado de alguns ativos, efetuar o lançamento na conta de patrimônio líquido, sem modificação do resultado e do balanço do ano de 2008;
- dd) portanto, o patrimônio líquido de 2008, utilizado no cálculo dos JCP a distribuir em 2009, não sofreu modificação, embora tenha havido a posterior mudança de critérios contábeis; se tal mudança demandasse a reabertura dos lançamentos de 2008, a parcela de JCP distribuída em 2009 não seria dedutível integralmente; no entanto, a própria Lei nº 6.404/76 estabelece que os resultados de períodos anteriores não são impactados por modificações de critérios contábeis ou correção de erro a eles imputáveis, na medida em que os ajustes devem se dar diretamente à conta de patrimônio líquido;
- ee) vê-se, portanto, a dedutibilidade dos JCP de 2009 calculados conforme o resultado apurado, que se manteve inalterado, pois os ajustes contábeis feitos em 2010 não modificaram o montante de JCP dedutíveis;
- ff) assim, a redução do valor do patrimônio líquido de 2008 no valor de R\$11.278.000,00 perpetrada pela fiscalização é descabida, pois o ajuste contábil ocorreu após a

distribuição dos JCP (consoante a Lei nº 6.404/76) e a despesa foi determinada com base nas Demonstrações Financeiras à época da apuração dos JCP;

- gg) a fiscalização alega ainda que a impugnante incluiu indevidamente no cálculo dos JCP o valor de R\$31.070.080,50 a título de Lucros ou Prejuízos do 1º semestre de 2009;
- hh) todavia, o art.9º da Lei nº 9.249/95 não veda a inclusão do lucro auferido no período na base de cálculo dos JCP. Note-se que o estatuto da impugnante estabelece balanços semestrais, admitindo a distribuição de lucros intercalares, com base nessas demonstrações contábeis;
- ii) do exposto, o lucro apurado com base em levantamento de balanço intermediário compõe o patrimônio líquido da sociedade, inclusive para apuração do JCP a ser distribuído.

Das despesas com JCP apuradas no ano-calendário de 2010

- jj) com base nas informações do demonstrativo de cálculo dos JCP de 2010 (fls.434), elaborou-se as planilhas a seguir:
- kk) (...)
- ll) conforme o demonstrativo, a despesa de JCP de R\$22.246.757,76 está dentro do limite de 50% do saldo de lucros acumulados e reservas de lucros de R\$42.318.687,72;
- mm) ocorre que a fiscalização imputou os ajustes no patrimônio líquido realizados no balanço de 2010, no valor de R\$87.607.968,64, no resultado do ano-calendário 2009. Com isso, o saldo de lucros acumulados em 2009 (R\$43.667.874,86) foi desconsiderado, pois após os ajustes realizados pela fiscalização a conta apresentou saldo devedor, havendo um prejuízo acumulado de R\$24.552.940,00; por conseguinte, a parcela dos JCP referentes ao 1º semestre de 2010 se tornou indedutível, conforme o quadro a seguir (R\$):

JCP	22.246.757,76
50% do lucro do período	13.852.368,46
Suposto excesso de JCP	8.394.389,30

- nn) todavia, em razão de a correção ter se dado a título de “Ajustes de Exercícios Anteriores”, não houve qualquer impacto no

resultado do ano de 2009, pois o balanço patrimonial de 31/12/2009 restou intacto. O lucro de 2009, utilizado no cálculo dos JCP a distribuir em junho de 2010, não sofreu modificação, embora tenha havido a mudança de critérios contábeis;

oo) ressalte-se que o balancete de maio apresentava resultado suficiente para a dedutibilidade dos JCP, eis que a retificação do resultado se realizara posteriormente;

pp) por outro lado, se o “Ajuste de Exercícios Anteriores” realizado em 2010 impactasse o resultado do ano-calendário de 2009, restaria à impugnante o direito de pleitear os valores recolhidos a maior a título de IRPJ e de CSLL, no total de R\$15.331.394,51 conforme quadros de fls. 293-294;

qq) ademais, em virtude da redução do Lucro Real antes da Compensação, ocasionando menor compensação de prejuízo na DIPJ (quadro de fls. 294), o estoque de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL deveriam ser recompostos no montante de R\$26.282.390,59 para utilização em períodos posteriores;

rr) assim, não procede a glosa referente ao excesso de JCP, ou, pelo mesmo motivo, a autoridade administrativa deveria reconhecer de ofício os referidos créditos de IRPJ e de CSLL.

Da incorreta apuração do IRPJ e da CSLL

ss) a fiscalização deduziu valores de prejuízo na cessão de créditos e do suposto excesso de JCP do Lucro Real, quando deveria tê-lo deduzido do lucro líquido. Assim, a base do lançamento está incorreta, o que implica sua nulidade;

tt) conforme quadros de fls.296, a fiscalização computou, no ano-calendário 2009, a parcela glosada de R\$21.178.114,39 no Lucro Real, ocasionando uma diferença de IRPJ de R\$5.294.528,59. Porém, ao adicionar aquela parcela ao lucro líquido, a diferença de IRPJ cairia para R\$3.706.170,01;

uu) deste modo, o lançamento foi equivocadamente constituído, pois o montante lançado, se devido fosse, não corresponderia ao efetivamente devido. Por conta disso, é nulo o lançamento por vício material no cálculo do montante do tributo, na forma do art.142 do CTN.

Do pedido

vv) requer o cancelamento dos autos de infração ou, ao menos, se aceita a tese da fiscalização quanto aos efeitos dos ajustes no

patrimônio líquido, que se reconheçam os créditos de IRPJ e de CSLL.

DA DECISÃO RECORRIDA

Analisando o litígio, a 10ª Turma da DRJ/SPO, depois de afastar as preliminares de nulidade, decidiu prover a impugnação na parte em que suscitou o reconhecimento da compensação de prejuízos e bases negativas acumuladas, assentando que, *“considerando que consta saldo de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL a compensar no sistema eletrônico da RFB Saplí (fls. 474-483), deve ser deferida a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL pretendida pela defendente. Ressalve-se, porém, que as bases tributáveis apuradas pela fiscalização nos autos de infração em tela estão corretas; o que se faz, neste voto, é aproveitar o saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL que a empresa detém”*.

Essa parte da decisão foi, inclusive, o que produziu o recurso de ofício que se apreciará adiante.

Quanto às infrações apontadas pelo Fisco, a DRJ fundamentou assim sua decisão:

“Das despesas com prejuízo na cessão de crédito

A impugnante alega que não se trataria de dedução de perdas em operação de crédito, mas sim, de cessão de crédito realizada com deságio, o que seria prática comum em instituições financeiras, e estaria contida em suas atividades normais e usuais, inclusive já tendo sido apurado prejuízo em operação similar no ano de 2007.

Segundo a impugnante, a fiscalização teria analisado as operações aplicando o art.9º da Lei nº 9.430/96, mas as perdas se refeririam a prejuízos apurados na cessão de crédito a terceiros.

A respeito dessas alegações, deve ser observado que as despesas passíveis de dedução são as operacionais, assim definidas pelo art. 299 do RIR, a seguir:

(...)

Deve ser notado que a impugnante não promoveu protestos/execução contra o devedor (VDL Siderurgia) para os contratos de financiamento em comento (fls.126), aceitando, por liberalidade, a inadimplência para os referidos contratos. Posteriormente, aceitou receber pelos mesmos créditos – vencidos e não pagos, conforme contratos de fls. 45-50 – uma quantia inferior ao valor original dos financiamentos.

Ora, não se pode aceitar como usual e necessário que uma empresa, por liberalidade, deixe de promover todos os meios de que dispõe, inclusive o protesto/execução judicial da dívida, para a cobrança de créditos inadimplidos. O fato de abdicar do direito de exigir o cumprimento total de uma obrigação é um ato de vontade própria da impugnante, porém cuja correspondente perda financeira não é prevista pela legislação como despesa operacional dedutível.

Tampouco se pode concordar que seja necessário à manutenção da empresa conceder financiamentos para depois ceder os créditos a terceiros por um valor inferior ao valor original de financiamento.

(...)

Assim, a cessão de créditos, por si só, não configura hipótese legal de exclusão do Lucro Real de perdas no recebimento de créditos.

Por sua vez, a dedutibilidade desses créditos como despesa operacional, para fins fiscais, deve obedecer a normatização específica da matéria, constante dos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, dos quais transcreve-se a seguir parte dos arts. 9º e 10:

(...)

Ressalte-se que inexistem outras regras no quadro normativo fiscal vigente que disciplinem a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos de forma mais específica e caracterizada como as contidas nos artigos da Lei 9.430/96. As demais, ou são normas de caráter geral, como a do artigo 299 do RIR/99, que define as despesas operacionais como aquelas usuais, normais e necessárias à atividade da empresa, e, assim, dedutíveis, ou são normas que regulam a dedução de despesas diferentes daquelas aqui discutidas.

A propósito de a impugnante alegar impossibilidade de aplicação dos dispositivos da Lei nº 9.430/96 ao caso, a doutrina aponta os critérios para dirimir a questão, dentre os quais se destaca o critério da especialidade, conforme os ensinamentos de Luiz Regis Prado (in Curso de Direito Penal Brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.231):

(...)

Assim, no caso concreto, o disciplinamento estabelecido pelos artigos 9º a 12, da Lei nº 9.430/96 assume um caráter de norma especial, em relação às normas gerais de dedução de despesas existentes no Direito Tributário.

As normas específicas, contidas nos mencionados artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96, de dedução de despesas com perdas no recebimento de crédito, aplicadas pela autoridade lançadora, estão harmonizadas com o comando do artigo 299 do RIR/99, de caráter geral, que as considera despesas operacionais da empresa.

(...)

Ora, a situação em exame refere-se a descontos concedidos pelo autuado em operações de renegociação de crédito, para viabilizar o recebimento de dívidas vencidas (conforme contratos de cessão de crédito acostados aos autos), tendo sido reconhecido tais descontos como perdas, e lançados como despesa no resultado do ano-calendário 2009.

Tal hipótese corresponde com exatidão à hipótese legal prevista na Lei 9.430/96, isto é, perda no recebimento de créditos. Impõe-se, então, que

a dedutibilidade das despesas correspondentes às perdas seja regulada pelos referidos artigos da Lei 9.430/96, o que não foi observado pelo autuado.

Portanto, equivocada a posição da impugnante em defender que as normas contidas nos artigos 9º ao 12 da Lei 9.430/96 não teriam aplicação ao caso em exame. Sendo assim, restam corretos os lançamentos atacados.

Das despesas de juros sobre o capital próprio (JCP)

A impugnante afirma que a dedução de despesas a título de JCP estaria dentro dos limites legais, alegando, para a dedução ocorrida no ano-calendário 2009, que o ajuste de R\$11.278.000,00 se referiria a exercícios anteriores, sem impacto no resultado do exercício, a teor do art.186, § 1º, da Lei nº 6.404/76, e teria sido feito após a distribuição dos JCP, os quais teriam sido determinados com base em demonstrações financeiras da época de apuração. Além disso, alega que o art.9º da Lei nº 9.249/95 não vedaria a inclusão dos Lucros ou Prejuízos do 1º semestre de 2009, no valor de R\$31.070.080,50, na base de cálculo dos JCP.

A respeito dessas alegações, frise-se que para o cálculo dos JCP são consideradas exclusivamente as contas do patrimônio líquido a seguir, conforme o art.9º, § 8º, da Lei nº 9.249/95:

- I - capital social;*
- II - reservas de capital;*
- III - reservas de lucros;*
- IV - ações em tesouraria; e*
- V - prejuízos acumulados.*

Note-se que o lucro do próprio período-base não é computado como integrante do patrimônio líquido desse período, haja vista que o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o capital pelo tempo em que este ficou à disposição da empresa.

O Parecer Normativo CST nº 20/87 aponta que o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período-base deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado.

Consoante esse Parecer, tal apuração exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido com o encerramento do período-base, mediante lançamentos para contas de reservas e de lucros ou prejuízos acumulados.

Assim, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido que servirá de base de cálculo dos juros sobre o capital próprio após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros ou prejuízos acumulados, observando-se ainda o contido no mencionado art.9º, § 8º, da Lei nº 9.249/95. Nesse sentido conclui a Decisão Disit da 10ª RF nº 95/2000, cuja ementa é transcrita a seguir:

(...)

Portanto, correta a exclusão, perpetrada pela fiscalização, do valor de R\$31.070.0880,50 da base de cálculo dos JCP apurados para 2009.

Em relação ao ajuste de R\$11.278.000,00, conforme as notas explicativas às demonstrações financeiras dos exercícios findos em 31/12/2009 e 31/12/2010 (fls.217), trata-se de valor que foi debitado do patrimônio líquido, referente a exercícios anteriores a 2009.

Portanto, a teor do citado art.9º, § 8º, da Lei nº 9.249/95, tal valor inclui-se na base de cálculo dos JCP calculados para 2009.

Ressalte-se que a impugnante não está autorizada a deixar de obedecer a legislação fiscal em detrimento de outras normas. Aliás, a própria Lei nº 6.404/76, em seu art.177, §2º, prevê que a pessoa jurídica deve observar as disposições da lei tributária sobre a atividade que constitui seu objeto e que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Em relação à dedução de JCP ocorrida no ano-calendário 2010, alega a impugnante que o ajuste de R\$87.607.968,64, que ocasionou o saldo devedor de R\$24.552.840,00 na conta de lucros acumulados em 2009, também se referiria a exercícios anteriores, e não haveria impacto no resultado desse exercício, pois o balanço patrimonial e o lucro de 2009 não seriam modificados.

Alega ainda que, se houvesse impacto no resultado de 2009, haveria o direito de a impugnante pleitear os valores recolhidos a maior a título de IRPJ e de CSLL, conforme quadros de fls.293-294, além da recomposição do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL no montante de R\$26.282.390,59, em virtude da redução do Lucro Real antes da compensação, ocasionando menor compensação de prejuízo na DIPJ (quadro de fls.294). Pede o reconhecimento de ofício dos créditos.

De início, é de se frisar que a impugnação ao auto de infração não é o meio adequado para se pleitear restituição de valores que a impugnante entende indevidos, devendo tal pedido de restituição observar a legislação pertinente ao assunto, observados os prazos legais para tanto. O mesmo vale para o pedido de recomposição de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL.

Quanto aos JCP apurados para 2010, a controvérsia reside na apuração do segundo limite de dedução dos JCP (50% do saldo de lucros acumulados e das reservas de lucros), eis que a fiscalização manteve o valor apurado pela contribuinte para o primeiro limite de dedução (50% do saldo do lucro do exercício).

A apuração dos limites de dedução dos JCP é dada pelo art.347 do RIR/99, a seguir:

(...)

Repita-se que a impugnante não pode deixar de aplicar a legislação tributária para apuração dos tributos devidos, devendo considerar as alterações havidas em sua contabilidade para apuração dos referidos limites de dedução de JCP.

Nesse passo, o valor do segundo limite (50% dos lucros acumulados e reservas de lucros), deve ser calculado considerando os valores constantes das notas explicativas às demonstrações financeiras dos exercícios findos em 31/12/2009 e 31/12/2010 (fls.216-217), estando, pois, correto o cálculo da fiscalização.

Assim, nenhum reparo há a fazer nos lançamentos.

Conclusão

*Pelo exposto, **VOTO PELA PROCEDÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO**, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado, em razão de redução do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, de acordo com os formulários de alteração do prejuízo fiscal e da base negativa, e respectivos demonstrativos às fls.484-498, e demonstrativos a seguir (valores em R\$)”*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 26/05/2015 (fls. 535/536), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 25/06/2015 (fls. 538/572), basicamente repisando os argumentos expendidos na impugnação e combatendo, pontualmente, aspectos presentes na decisão recorrida naquilo que lhe foi desfavorável.

Reproduz jurisprudência que entende pertinente à sua tese e requer o provimento do Recurso Voluntário.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

Trata-se de analisar dois recursos, o voluntário, interposto pela recorrente, e o de ofício pela Tuma *a quo*.

Princípio pelo Recurso Voluntário, que é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares a enfrentar, passo à análise do mérito.

Há dois temas infracionais em discussão e ambos reportam-se a “adições não computadas na apuração do lucro real” (e na base da CSLL), a saber:

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL DESPESA INDEDUTIVEL _PERDA EM OPERAÇÃO DE CRÉDITO NÃO CONTEMPLADA PELA LEI 9430/96		
Valor de despesa indedutivel_não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal parte integrante deste auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	19.208.528,43	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99		
Arts. 247 e 249, inciso I, do RIR/99, e art. 9o. da Lei 9430/96		
0002 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO		
Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste auto de infração.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	1.969.585,96	75,00
31/12/2010	8.394.389,30	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2010:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99		

No primeiro deles, os lançamentos perpetrados basearam-se no tratamento dado pela recorrente à cessão de crédito que realizou no período, entendida pela Fiscalização esta cessão como não possuidora dos requisitos exigidos pelo artigo 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, para que fossem deduzidos das bases imponíveis de IRPJ e CSLL os valores pertinentes; de outro lado, a recorrente bate ser usual este procedimento nas atividades das instituições financeiras e tais despesas enquadram-se nos conceitos previstos no artigo 299, do RIR/1999, por isso, dedutíveis.

Para melhor compreensão, há que se circular pelos conceitos doutrinários, normativos e jurisprudências que cercam o tema “despesa” (ou custo).

A respeito de **dedutibilidade das despesas** (tanto para fins de IRPJ quanto de CSLL), expressam os artigos 299 e 300, do RIR/1999 (com base legal na Lei 4.506/1964):

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Doutrinariamente, “todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescer a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas”². (sublinhado pela Relatoria)

Já sobre necessidade e normalidade, professa Edmar Oliveira Andrade Filho³:

“Ao eleger o critério da necessidade, a lei requer a demonstração, em cada caso, de um vínculo de inerência entre os bens e serviços adquiridos e a atividade explorada pela pessoa jurídica e que constitui a fonte produtora dos rendimentos (...).

(...)

(...) O requisito da normalidade pode ser encarado sob pelo menos dois aspectos: qualitativo e quantitativo. Sob o primeiro aspecto, gasto normal é aquele que tem intrínseca relação com as atividades da pessoa jurídica. A normalidade, por outro lado, pode dizer respeito à razoabilidade quantitativa do valor dos bens ou serviços recebidos; logo, salvo em casos excepcionais justificados pelas circunstâncias, o valor pago ou empenhado

² Ricardo Mariz de Oliveira – Fundamentos do Imposto de Renda – São Paulo – Ed. Quartier Latin – 2008 – pg. 691

³ in Imposto de Renda das Empresas – 10ª Edição – Atlas – São Paulo – 2013 – pgs. 277/281.

deveria corresponder a uma justa retribuição pelos bens e serviços adquiridos ...”

Administrativamente, no âmbito da Receita Federal, o Parecer Normativo nº 32, de 1981, conceituou que um **gasto** é necessário “*quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos*”, e que uma **despesa normal** é “*aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária*”.

Gramaticalmente definindo os três termos⁴:

- **usual:** Do lat. *usuale*.] Adjetivo de dois gêneros.
1. Que se usa habitualmente; comum, frequente, habitual, usado.
[Antôn.: *inusitado*.]
- **costumeiro:** [De *costume*¹ + *-eiro*.] Adjetivo. 1. Usual, habitual, costumário.
- **ordinário:** [Do lat. *ordinariu*.] Adjetivo
1. Que está na ordem usual das coisas; habitual, useiro, comum:
2. Regular, periódico, costumado, frequente:

Portanto, as despesas são “normais” quando frequentes, habituais, regulares e periódicas.

Definidas em termos gerais as despesas de uma entidade empresarial, impõe-se observar sua vinculação ao que aqui se discute, ou seja, sua dedutibilidade perante a legislação fiscal, especificamente IRPJ e CSLL.

Acerca do tema “despesas” e “dedutibilidade”, o Regulamento do Imposto de Renda vigente dedica vários de seus artigos, assim como o faz a legislação que trata da CSLL.

Da leitura agregada dos dispositivos legais exsurge a constatação de que, i) quaisquer estipêndios da pessoa jurídica, que não tenham como objeto a aquisição de ativos ou a paga de passivos, ou, consoante Resolução nº 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro; quando ocorrer a diminuição ou extinção do valor econômico do ativo ou quando surgir um passivo, sem o correspondente ativo, devem ser tidos – contabilmente – como despesas e assim registrados; ii) de outro lado, por determinação expressa da legislação fiscal que exige sejam feitos ajustes na escrituração das empresas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL (artigo 6º, Decreto-lei nº 1.598/1977), nem todas as despesas podem ser consideradas “dedutíveis”, cabendo verificar se elas cumprem estruturalmente os seguintes requisitos para sua dedutibilidade:

- a) serem necessárias à atividade da empresa;

⁴ Novo Dicionário Aurélio – Digital

- b) serem necessárias para a manutenção da fonte produtora;
- c) serem necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade exercida pela empresa;
- d) serem usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades desempenhadas pela empresa.

Posta a situação, de se concluir que todos os dispêndios incorridos (ainda que sem o descaixe financeiro) e que não tenham como fim a aquisição de bens e direitos ou a liquidação de passivos, ou, como normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro; quando ocorrer a diminuição ou extinção do valor econômico do ativo ou quando surgir um passivo, sem o correspondente ativo, são efetivas despesas de uma entidade empresarial. **Todavia, por força da norma cogente que manda sejam efetuados os necessários ajustes na escrituração comercial para fins fiscais, nem todas as despesas – embora contabilmente sejam despesas – têm a possibilidade de reduzir as bases imponíveis do IRPJ e CSLL, posto que tidas, pela lei, como INDEDUTÍVEIS.**

Neste espaço, determinante sejam averiguadas se foram cumpridas as normas que ensejam a dedutibilidade pretendida pela autuada ou, ao revés, se a condição imposta pelo Fisco para exigir a adição de tais despesas ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL encontra guarida.

Certamente a linha que separa a condição de uma “despesa”, para fins contábeis e gerenciais, de uma “despesa dedutível”, para atendimento da legislação fiscal, é deveras tênue, exigindo do aplicador, do executor e do julgador, a leitura de todos os fatos que cercaram o nascimento da indigitada despesa para elevá-la à condição de dedutível ou não.

No entender de Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição) definem-se DESPESAS OPERACIONAIS como sendo:

“Despesas necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Contas de resultado que representam todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.”

De outro lado, a leitura de textos doutrinários mostra-se relevante, até porque as dificuldades de conceituação na contabilidade transpassam a barreira apenas do ativo e passivo, alcançando a ideia das despesas, conceito relativamente homogêneo na literatura.

Por exemplo, para Hendriksen e Breda, despesa é: ***“o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Elas são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas”***.⁵

Em claras palavras, **as despesas são a contrapartida das receitas, participando da concepção de lucro.**

⁵ HENDRIKSEN, Eldon S., BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Confirmando esta concepção, Kam (1986) sustenta que “*despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade*”.⁶

Já o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar afirma que a despesa “*representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro*”.⁷

Em síntese, inexistem dúvidas de que a **despesa é a concretização do esforço, em termos monetários, para a geração da receita**, reduzindo o patrimônio da empresa, com a perspectiva, com uma promessa latente de geração futura ou imediata de receita que deve, por definição, suplantiar as despesas e assim gerar a parcela do lucro.

Vale exprimir, o fluxo de geração do lucro sofre intensa participação da despesa e, conseqüentemente, deve-se cercar de todos os mesmos cuidados voltados à receita para caracterizar as despesas, diante de sua importância.

O fato gerador do nascimento da despesa é, pois, o esforço continuado para produzir receita, já que tanto despesa é consequência da receita, como a receita pode derivar da despesa, ou seja, a receita futura só se concretiza e pode ser facilitada graças a gastos passados, correntes ou futuros e inerentes à atividade produtiva ou laboral da entidade.

Em suma, despesas estão voltadas à geração de receitas, por essa razão deverão ser com elas confrontadas, de tal modo que, ainda que não se desconheçam as dificuldades em se identificar “despesa necessária” (o que vem a possibilitar a formação de litígios sobre sua definição fática, como no caso presente), a verdade é que ela não pode estar dissociada da atividade empresarial, vale exprimir, só pode ser entendida como necessária – e assim é claramente dedutível – quando se traduz em vertente de sustentação para consecução dos objetivos sociais da entidade.

Em outra dicção, sua necessidade está intrínseca e extrinsecamente vinculada ao desenvolvimento da atividade empresarial, à busca de seu objeto, à sua vida perene.

Neste sentido a jurisprudência administrativa, reproduzida naquilo que interessa ao caso:

Acórdão 101-95212

RECURSO VOLUNTÁRIO IRPJ – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – DEDUTIBILIDADE – As quantias apropriadas à conta de custos ou despesas operacionais, para efeito de determinação do lucro real, devem satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, bem como ter comprovado o efetivo fornecimento dos bens ou serviços contratados. A eventual prova do desembolso dos recursos, por si só, não é bastante para tornar dedutível o gasto suportado. LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no

⁶ KAM, Vernon. Accounting theory. New York, John Wiley & Sons, 1986

⁷ IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

que couber, aos lançamentos consequentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Assim, somente são dedutíveis, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, as despesas que sejam necessárias à consecução das atividades da pessoa jurídica, que sejam usuais e normais, ou seja, tenham caráter de rotina no contexto empresarial em que se inserem e não se revistam de desconectividade em relação às mesmas atividades.

Neste patamar, indiscutível que qualquer despesa, tomado o termo nas concepções antes focadas, compõe o resultado da entidade, de forma negativa, reduzindo o patrimônio.

Quanto a isso, inexistem dúvidas.

A controvérsia instala-se a partir do momento em que determinada despesa, que despesa é sob os ângulos contábil, patrimonial, comercial, econômico e societário, **extrapola os limites destas ciências e se põe ao alcance do raio de ação da legislação fiscal**, especialmente a do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Neste momento, o que é incontroverso passa a se submeter ao crivo de outra legislação, de outros conceitos, de outra estrutura.

Dizendo de modo diverso, se determinados estipêndios são “despesas” sob quaisquer dos enfoques antes vistos e afetam o resultado comercial da entidade, tais gastos, ainda que despesas sejam, **PODEM NÃO SER DEDUTÍVEIS** das bases imponíveis de IRPJ (e da CSLL, quando for o caso), simplesmente porque o legislador tributário assim o determinou.

Está-se, assim, diante de uma regra excepcional trazida pela lei que, mesmo tendo tomado a contabilidade como ponto de partida para determinação e apuração do IRPJ, em determinado instante faz nela um “corte” e elimina (para fins exclusivamente fiscais), uma despesa que afetou o resultado apurado e a acresce a este mesmo resultado, encontrando uma base imponible diferente daquela que será definida para os propósitos comerciais e societários.

É o parâmetro fixado pelo RIR/1999, artigos 247, § 1º e 249, I:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

*Art. 249. Na determinação do lucro real, serão **adicionados** ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):*

*I - os custos, **despesas**, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, **não sejam dedutíveis na determinação do lucro real**;*

Neste ponto, chega-se ao caso concreto e sobre o qual repousa o litígio:

→ as “despesas” (ou perdas) com cessões de créditos realizadas pela recorrente estão ao abrigo do artigo 299, por serem usuais, normais, necessárias e participantes da geração de lucro da entidade?

Para a recorrente, tais despesas revestem-se das características exigidas pelo artigo 299, uma vez que as cessões de crédito de difícil ou quase impossível recebimento seriam rotineiras no segmento empresarial em que atua (instituição financeira) e, assim, dedutíveis.

Para o Fisco, ao revés, cessão de crédito, para ser dedutível, exige atendimento aos requisitos inseridos no artigo 9º, da Lei nº 9.430, de 1996 e não no art. 299 do RIR.

Penso que a razão está com o Fisco.

Explico.

Como visto antes, “despesa” é componente essencial na geração do lucro (objetivo máximo de qualquer empresa em regime capitalista) e desta geração participa como elemento redutor em contraposição às receitas. Ou seja, é desta equação algébrica que nasce o resultado, i) negativo se as despesas foram superiores; ii) positivo no caso de as receitas as suplantarem.

Em outro dizer, é impossível que se gere receita (e, no fim, se chegue ao “lucro”), sem que exista sacrifício econômico, financeiro ou patrimonial da entidade para que isso ocorra. Isto se chama “despesa”.

Deste modo, **despesas normais, usuais e necessárias** são conceitos que levam a um entendimento único: participam do cotidiano da entidade (em um primeiro momento sangrando seu patrimônio), para, em seguida, permitir a geração da receita correspondente e atingir-se o objetivo final (lucro).

Conforme o vetusto, mas sempre atual Parecer Normativo (CST) nº 32/81, despesa normal é *“aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária”*.

Neste trilhar, **despesas normais, usuais e necessárias**, sem maiores dificuldades conceituais, **são** salários, energia elétrica, material de expediente, tributos, combustíveis, manutenção, material de limpeza, depreciação, etc., enquadrando-se estes dispêndios nos requisitos do artigo 299, do RIR/1999.

De outro lado, gastos, perdas ou despesas eventuais devem ser tratadas exatamente como são: eventuais – e, por isso, sujeitas à verificação de sua necessidade, usualidade e normalidade. Se comprovados tais requisitos, dedutíveis. Se não, indedutíveis.

Na normatização baixada pelo órgão regulador contábil, Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através de “Pronunciamentos” emitidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), encontramos a clara distinção entre “despesas” e “perdas”:

De acordo com o CPC 00, preâmbulo (***Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis***):

Objetivo e alcance 1 O objetivo do Pronunciamento Conceitual Básico – “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis” é o de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios.

(...)

21 Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade.

22 Essas definições são bastante amplas e não distinguem as receitas propriamente ditas dos ganhos e nem as despesas propriamente ditas das perdas. Essa divisão não é dada como vital pelo Pronunciamento, apesar de ele reconhecer que os ganhos e as perdas se referem a baixas não comuns de ativos destinados ao uso, ou derivam de fatores exógenos à entidade ou possuem outras especificidades.

(...)

78 A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. **As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação.** Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

79 **Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas (...).**

Portanto, “despesas” têm cunho de normalidade, participam do cotidiano empresarial, são fontes de sacrifício para a geração de riqueza (receita e, depois lucro).

Perdas têm caráter eventual, fortuito, fora do comum, extra-rotina, anormal.

A primeira é prevista pela entidade e faz parte de seu organograma e fluxograma empresarial e participa do seu cotidiano na busca incessante e natural da obtenção do lucro (receita – despesa), minando o patrimônio no instante primeiro e o recompondo, com lucro, no segundo.

A outra esvazia o patrimônio sem nenhuma contrapartida ou retorno, e nasce em razão de eventos aleatórios, não desejáveis e não planejados pela companhia.

Até porque, convenhamos, não teria qualquer sentido tratar como “despesa necessária” uma perda de um ativo (título creditício) que foi gestado anteriormente e na forma

descrita neste voto, ou seja, foram sacrificadas - antes - despesas que permitiram atingir uma receita, que originou a cártula creditícia.

Querer – como que a recorrente – que, no futuro, a “perda” pela cessão de crédito, entendido este como ato de inteira liberalidade da empresa, se converta em “despesa operacional, usual e necessária, com caráter de normalidade é ofender a toda estrutura que cerca o tema, consoante antes discorrido.

É querer transformar em “normal” o que é “anormal” no cotidiano empresarial, já que, em nenhuma empresa, desfazer-se de ativos é padrão de normalidade; é pretender seja “usual”, o que é “inusual”, “eventual” e “esporádico”; e é tentar dar conotação de “necessária” àquilo é “desnecessário”, **afinal**, se despesa é “*“o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Elas são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas”*”⁸, cabem as perguntas óbvias:

1. em que estas perdas com cessão de crédito foram “expirações na produção de receitas”?
2. em que contribuíram, como contrapartidas das receitas, na geração de lucros?
3. em que representaram “*a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro*”⁹ ?

A resposta é igualmente óbvia: em nada.

Ao contrário, como citado, são ativos provenientes de receitas obtidas com o sacrifício de despesas incorridas anteriormente.

Neste segundo estágio, a perda patrimonial não é mais despesa. Antes, é “perda” e assim deve ser tratada.

É exatamente em razão desta disparidade conceitual que a própria legislação trata os temas de forma diferente, em dispositivos diferentes:

- a) se **despesa**, “normal, usual e necessária”, aos ditames do artigo 299, do RIR/1999;
- b) se **perda**, “anormal”, “eventual”, “inesperada”, em diversos artigos, por exemplo, 226, 236, 249, IV, 249, X, 291, 377, 418, etc.

No primeiro caso, DEDUTÍVEIS, como regra geral.

No segundo, SÓ DEDUTÍVEIS se cumpridos os requisitos que a legislação ESPECIFICAMENTE impôs.

⁸ HENDRIKSEN, Eldon S., BREDÁ, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Naquilo que interessa as cessões de crédito, que a recorrente entendeu como “despesas” (normais, usuais e necessárias) e que, por isso, estariam ao abrigo do artigo 299, do RIR/1999, na verdade têm clara conotação de “PERDAS”, não apenas sob o ângulo conceitual (como antes visto), mas por norma legal específica e especial (artigo 9º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) consolidada no Regulamento do Imposto de Renda nos artigos 340 a 343.

Assim, para sua dedutibilidade, imperioso que se analisem se os requisitos delineados pela norma substantiva foram cumpridos (redação à época dos fatos geradores - 2009 e 2010):

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;

b) acima de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) até R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas a e b do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor.

§ 3º Para os fins desta Lei, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais.

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo.

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja

acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

Descumpridos tais requisitos, como descumpridos foram, a mera liberalidade da contribuinte em ceder tais créditos não atende aos contornos impostos pela legislação.

Está-se diante de norma especial, o que leva à aplicação do que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, diga-se, a lei especial prevalece sobre a lei geral.

No caso, a norma geral para a dedutibilidade de uma despesa é a do artigo 299, do RIR/1999 (base legal, Lei nº 4.506/1964). Já para o caso de “perdas no recebimento de créditos”, a especificidade da norma legal é de imperiosa observância, no caso, o artigo 9º, da Lei nº 9.430/1996, antes reproduzido.

O tema foi muito bem analisado pela decisão recorrida:

Deve ser notado que a impugnante não promoveu protestos/execução contra o devedor (VDL Siderurgia) para os contratos de financiamento em comento (fls.126), aceitando, por liberalidade, a inadimplência para os referidos contratos. Posteriormente, aceitou receber pelos mesmos créditos – vencidos e não pagos, conforme contratos de fls. 45-50 – uma quantia inferior ao valor original dos financiamentos.

Ora, não se pode aceitar como usual e necessário que uma empresa, por liberalidade, deixe de promover todos os meios de que dispõe, inclusive o protesto/execução judicial da dívida, para a cobrança de créditos inadimplidos. O fato de abdicar do direito de exigir o cumprimento total de uma obrigação é um ato de vontade própria da impugnante, porém cuja correspondente perda financeira não é prevista pela legislação como despesa operacional dedutível.

Tampouco se pode concordar que seja necessário à manutenção da empresa conceder financiamentos para depois ceder os créditos a terceiros por um valor inferior ao valor original de financiamento.

Assim, a cessão de créditos, por si só, não configura hipótese legal de exclusão do Lucro Real de perdas no recebimento de créditos.

*Por sua vez, a dedutibilidade desses créditos como despesa operacional, para fins fiscais, **deve obedecer a normatização específica da matéria**, constante dos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96, dos quais transcreve-se a seguir parte dos arts. 9º e 10:*

(...)

*Ressalte-se que **inexistem outras regras no quadro normativo fiscal vigente que disciplinem a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos de forma mais específica e caracterizada como as contidas nos artigos da Lei 9.430/96**. As demais, ou são normas de caráter geral, como a do artigo 299 do RIR/99, que define as despesas operacionais como aquelas usuais, normais e necessárias à atividade da empresa, e,*

assim, dedutíveis, ou são normas que regulam a dedução de despesas diferentes daquelas aqui discutidas.

A propósito de a impugnante alegar impossibilidade de aplicação dos dispositivos da Lei nº 9.430/96 ao caso, a doutrina aponta os critérios para dirimir a questão, dentre os quais se destaca o critério da especialidade, conforme os ensinamentos de Luiz Regis Prado (in Curso de Direito Penal Brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p.231):

(...)

Assim, no caso concreto, o disciplinamento estabelecido pelos artigos 9º a 12, da Lei nº 9.430/96 assume um caráter de norma especial, em relação às normas gerais de dedução de despesas existentes no Direito Tributário.

Em síntese, não acolho os argumentos da recorrente de que as perdas monetárias com cessões de crédito sejam “despesas” no sentido delineado pelo artigo 299, do RIR/1999, e, sim, “perdas” no conceito legal do artigo 9º, da Lei nº 9.430/1996, que, para sua dedutibilidade das bases do IRPJ e da CSLL, impõe o atendimento aos requisitos ali estampados. Descumprido, sua indedutibilidade é flagrante.

Assim, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação às perdas com cessão de crédito (item 0001 do auto de infração).

Acerca da segunda infração (dedutibilidade dos valores de JCP apurados em desconformidade com a legislação fiscal), há que se analisar se os montantes suplantaram os limites legais como afirma o Fisco, ou, se estariam corretos, após os ajustes feitos pela recorrente e explanados em suas peças de defesa.

A matéria tem previsão no artigo 9º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1996, naquilo que interessa ao caso:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

(...)

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

Segundo a recorrente, teriam ocorrido, em 2009, ajustes de exercícios anteriores, sem impacto no resultado do período, no valor de R\$ 11.278.000,00 (feitos após a distribuição dos JCP) e que não haveria vedação a que fossem incluídos os Lucros ou Prejuízos do 1º semestre de 2009 na base de cálculo dos JCP; quanto ao ano-calendário de 2010, a recorrente discorre que o ajuste de R\$ 87.607.968,64, que ocasionou o saldo devedor de R\$ 24.552.840,00 na conta de lucros acumulados em 2009, também se referiria a exercícios anteriores, e não haveria impacto no resultado desse exercício, pois o balanço patrimonial e o lucro de 2009 não seriam modificados.

Com estas colocações, entende a recorrente, estariam justificados os valores aproveitados como despesas a título de Juros sobre o Capital Próprio.

Já o Fisco pensa diferentemente, concluindo ter havido excesso de dedução de R\$ 1.969.585,96 em 2009 e R\$ 8.394.389,30 (TVF – fls. 224 e 226).

A matéria, além dos temas de direito, é de cunho essencialmente fático, impondo-se saber se foram obedecidos os limites de dedutibilidade que a legislação impõe para os JCP.

Resumidamente, para fins de cálculo dos JCP, devem ser tomadas as contas do grupo do PL (Patrimônio Líquido), com exclusões de algumas rubricas, e sobre seu saldo, aplicar-se a taxa TJLP para o período de apuração. Apontado o valor (que equivalerá à “remuneração” do capital investido pelos sócios, acionistas, proprietário da empresa) este será cotejado – exclusivamente para fins de dedutibilidade fiscal perante o IRPJ e a CSLL – com dois limites, a saber (art. 9º, da Lei nº 9.249/1995, com redação do artigo 78, da Lei nº 9.430/1996):

1. 50% do lucro líquido do período, antes da provisão para IR e da dedução dos próprios juros;
2. 50% da soma dos lucros acumulados e reservas de lucros.

No caso concreto, as diferenças apontadas pelo Fisco e contestadas pela recorrente dizem respeito a dois pontos centrais: i) alteração nas contas do PL da recorrente ocorrida em momento posterior à apuração e pagamento/crédito dos JCP, o que a defesa

nominou de “ajuste de exercícios anteriores”; e, ii) exclusão, pelo Fisco, do lucro do próprio período-base de apuração.

Segundo a melhor doutrina¹⁰, “Ajustes de Exercícios Anteriores” significam que *“o lucro líquido do ano não deve estar influenciado por efeitos que, na verdade, não pertencem ao exercício, para que o resultado do ano reflita um valor que possa ser comparado com o de outros anos em bases similares. Daí decorre a importância da consistência na aplicação dos critérios contábeis. Dessa forma, os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores serão lançados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem afetar as receitas ou despesas do ano”*.

E prosseguem os autores:

“(...) a Lei das Sociedades por Ações (...) determina que sejam tratados como ajustes de exercícios anteriores somente os casos de: • efeitos de mudança de critério contábil; • retificação de erro.

(...) a escrituração deve ser mantida observando-se métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, ou seja, se adotarmos um critério de avaliação de determinado ativo ou de registro de passivo em determinado ano, tal critério deve também ser observado nos demais anos seguintes. Logicamente, isso não significa que não se possa alterá-lo em determinado exercício.

Toda vez que essa alteração for para um critério que melhor reflita a situação da empresa, deve ser posta em prática: todavia, no exercício em que houver tal modificação, deveremos apurar seu efeito em moeda e indicá-lo em nota explicativa.

Alterações de critérios contábeis podem gerar efeitos diversos, influenciando ou não a apuração do lucro. Quando a alteração afetar a apuração dos resultados, tal efeito deverá ser lançado diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e aparecerá em sua Demonstração. Como, por exemplo, no caso de alteração do método de avaliação dos estoques (do custeio direto para o custeio por absorção ou do FIFO para o preço médio, etc), (...) na mudança de método de avaliação dos investimentos (do método de custo para o da equivalência patrimonial)”.

A possibilidade de “alteração em critério contábil”, tratada no texto acima, tornou-se ainda mais frequente depois que o Brasil aderiu aos padrões internacionais de contabilidade (IFRS)¹¹, momento que marcou a linha divisória entre a contabilidade como ciência que registra, mensura e avalia o patrimônio aziendale e a “contabilidade” então praticada nestas plagas e que visavam, em quase todas as circunstâncias, meramente atender ao Fisco, de modo especial, o Fisco Federal, em razão da sua estreita vinculação com a legislação do IRPJ.

¹⁰ Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke - *in* Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais Sociedades) – 6ª Ed. - SP – Atlas – pgs. 369/370 (destaques acrescentados).

¹¹ IFRS – em língua inglesa, *International Financial Reporting Standards*, traduzidas para o português como “Normas Internacionais de Relatório Financeiro, formam um conjunto de pronunciamentos internacionais de contabilidade, publicados e revisados pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

A partir deste momento, primeiramente com a Lei nº 11.638, de 2007 e depois com a Lei nº 11.941/2009, a contabilidade, para gáudio dos profissionais da área, dos professores e de todos os que, de uma forma ou outra, vivenciam o dia-a-dia empresarial, deixou de ser apenas um apêndice para apuração de imposto e passou a ser ferramenta essencial para o melhor gerenciamento de entidades, de cunho lucrativo ou social.

Assim, com a introdução das normas legais, foram baixados diversos atos normativos por parte de entidades ligadas à área (CVM, CPC, CFC) e da própria Fiscalização Federal, de modo a definir a linha divisória que separa a contabilidade como ciência e a sua adoção pelo Fisco como suporte para a apuração de tributos de sua esfera de influência, especialmente o IRPJ e a CSLL que têm o lucro (conceito eminentemente contábil) como ponto inicial.

Neste eixo, no caso aqui tratado, a recorrente clama que os lançamentos feitos pelo Fisco e classificados como “excesso de despesas com JCP” teriam surgido, unicamente, em razão de “ajustes de exercícios anteriores” que realizou em contas patrimoniais, sem interferência nos resultados dos anos-calendário sob apreciação, 2009 e 2010.

De fato, há documentos comprobatórios nos autos (fls. 7, 451, 452, dentre outras) que atestam que a recorrente procedeu aos ajustes (correções) em contas patrimoniais, revisando critérios contábeis, ou seja, fez revisão nos métodos, procedimentos e valoração de ativos, passivos e patrimônio, conforme mostra o texto abaixo (fls. 452):

Banco Fibra S.A.

Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2010, 2009 e 2008

(Em Milhares de Reais)

2. Apresentação das Demonstrações Financeiras

As Demonstrações Financeiras Consolidadas foram elaboradas com base na Legislação Societária e nas práticas contábeis adotadas no Brasil, e em conformidade com as normas e instruções do Banco Central do Brasil (BACEN). Incluem as operações realizadas por sua agência no exterior (Nota 11) e empresas controladas (Nota 10).

Em 30 de junho de 2010 a Administração revisou os critérios de precificação e marcação a mercado de determinados ativos corporativos e alterou o critério de registro dos benefícios relativos a participação nos lucros e resultados, que resultaram em ajustes a débito no patrimônio líquido, no total de R\$ 87.607, líquido dos efeitos tributários, provenientes de exercícios anteriores, assim distribuídos: R\$ 35.134 relativo ao primeiro exercício de 2009, R\$ 41.195 relativo ao segundo exercício de 2009 e R\$ 11.278 relativo a períodos anteriores. A autorização para a conclusão destas Demonstrações Financeiras foi dada pela Diretoria em 18 de fevereiro de 2011. Para melhor apresentação e comparação, as Demonstrações Financeiras relativas aos exercícios findos em 31 de dezembro de 2008 e 2009, foram ajustadas nas respectivas rubricas, conforme demonstrado abaixo:

Atente-se, de outro lado, que tais “ajustes” foram feitos **depois que os JCP já haviam sido calculados e utilizados como despesas nos anos-calendário de 2009 e 2010**, diga-se, as bases, tanto para medir o valor (PL X TJLP) como seus limites - 50% dos lucros do período ou do saldo de lucros acumulados -, ERAM DIFERENTES daquelas posteriormente “ajustadas”.

Pois bem, que este “ajuste” é previsto e que deve ser feito, nem há discussão. Porém, e aí reside o centro da questão, depois que as novas normas contábeis passaram a vigor,

a separação entre contabilidade enquanto ciência e “contabilidade fiscal” é imperativa, tanto que, durante a fase de transição e adaptação, foi instituído o chamado RTT (Regime Tributário de Transição).

Com isso, o que se visou foi, simplesmente, i) manter a separação entre a contabilidade mercantil e a “contabilidade” para fins fiscais; e, ii) impor a NEUTRALIDADE nos ajustes que viessem a ocorrer, significando, em última análise, que AJUSTES havidos com fulcro na nova legislação não poderiam afetar a apuração de tributos e que AJUSTES com fins tributários deveriam ser feitos em registros auxiliares, sem afetar a escrituração.

Em outro dizer, quando “ajustes” não venham a afetar base de apuração de tributos, sua influência tributária é neutra, diga-se, é zero!

Porém, quando “ajustes de exercícios anteriores” imiscuem-se em base apurativas de tributos, a neutralidade, neste aspecto, não pode prevalecer, sob pena de desvirtuamento da norma e ofensa à legislação tributária. E, neste caso, os “ajustes” devem ser feitos em registros auxiliares, evitando-se alterações nos livros da contabilidade mercantil que visem atender meramente ao Fisco, como foi praxe por dezenas de anos.

Postas estas considerações, passa-se ao caso fático exposto nos autos.

Começando pelo ano-calendário de 2009.

Conforme apurado pelo Fisco, teria havido excesso de JCP no valor de R\$ 1.969.585,96, resultado de “ajustes” assim reproduzidos:

- a) Inclusão indevida de “lucros” no montante de R\$ 31.070.080,50 apurados no 1º semestre de 2009, na base de cálculo dos JCP;
- b) Não exclusão, no cálculo, do valor de R\$ 11.278.000,00 relativo a “ajustes de exercícios anteriores” – 2008.

A recorrente contesta o procedimento alegando que seus estatutos prevêem balanços semestrais e que os lucros, assim apurados, fariam parte da base de cálculo dos JCP; já sobre os “ajustes”, alega que não afetaram o resultado.

Para melhor visualização, veja-se a comparação entre a equação preparada pela recorrente e os ajustes procedidos pelo Fisco:

➤ PERÍODO - 2009

Demonstrativo da recorrente – Base de Cálculo - (fls. 184):

**DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO PAGAMENTO TJLP - 4º TRIMESTRE/2009****BASE DE CÁLCULO - EXERCÍCIO ANTERIOR (ANO 2008)**

61100000000000	CAPITAL SOCIAL	706.461.246,80
61300000000002	RESERVAS DE CAPITAL	4.806.358,95
61500000000005	RESERVAS DE LUCROS	38.848.899,58
61600000000001	AJUSTE VAL MERC - TVM E INST FINANC	(59.104.165,11)
61800000000004	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	48.872.953,16
70000000000002	CONTAS DE RESULTADO CREDORAS	5.066.872.810,62
80000000000007	CONTAS DE RESULTADO DEVEDORAS	(5.048.941.368,42)
	AJUSTE EFETUADO EM JUNHO/2010	-
60000000000008	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	757.816.735,58

CÁLCULO LINEAR DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (01/01 a 31/12/09 = 6,1248%)

Patrimônio Líquido em 31/12/2008	757.816.735,58
Reservas de Reavaliação em 31/12/2008	(480.573,76)
(-) Ajuste MTM em 31/12/2008	59.104.165,11
(-) Lucros ou Prejuízos Exercício Anteriores Encerrados	-
(-) Ajuste em 2009 - Lucros ou Prejuízos Exercício 2007	-
(-) Ajuste em 2009 - Lucros ou Prejuízos Exercício 2008	-
(-) Ajustes Circular 306	-
(-) Lucros ou Prejuízos 1º Semestre 2009	31.070.080,50
(-) Pagamento TJLP - Ano 2009	-

BASE DE CÁLCULO	847.510.407,43
------------------------	-----------------------

Taxa JCP no 4º Trimestre	6,1248%
--------------------------	----------------

Demonstrativo da recorrente – Limites – Apuração JCP (fls. 184):

LIMITES PARA DEDUÇÃO		
50% do lucro do exercício antes de sua contabilização:		79.395.747,72
70000000000002	CONTAS DE RESULTADO CREDORAS	6.025.188.416,89
80000000000007	CONTAS DE RESULTADO DEVEDORAS	(5.974.728.998,15)
89410000000009	IMPOSTO DE RENDA	57.047.908,53
89420000000006	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	-
81955000000007	DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL-TJLP	51.284.168,16
	AJUSTE EFETUADO EM JUNHO/2010	-
50% do saldo de lucros acumulados e das reservas de lucros apurados em Dez/2009:		43.756.415,24
61800000000004	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	43.667.874,86
61500000000005	RESERVAS DE LUCROS	43.844.955,61

A partir dos números informados pela recorrente e demais documentos acostados aos autos, o Fisco recompôs a base de cálculo (contas do PL) e os limites de dedução (TVF – fls. 218/227). O trabalho fiscal está resumido na planilha abaixo, da lavra deste Relator, destacando-se que o limite aplicado foi o de 50% sobre os lucros acumulados (aliás, adotado pela recorrente):

CÁLCULO DOS JCP (PL x TJLP) - 2009

Patrimônio Líquido em 31/12/2008	757.816.735,58
(-) Reservas de Reavaliação	- 480.573,76
Ajustes Marcação a Mercado	59.104.165,11
(-) Ajustes Exercícios Anteriores - Adoção Novo Critérios Contábeis	- 11.278.000,00
(=) BASE DE CÁLCULO	805.162.326,93
(X) TJLP DO PERÍODO	6,12%
(=) JCP APURADO NO PERÍODO	49.314.582,20

O valor apropriado pela recorrente como despesa (R\$ 51.284.168,16) está retratado na DIPJ – Ficha 06B – Linha 53 (fls. 207):

CNPJ 58.616.418/0001-08	DIPJ 2010 Ano-calendário 2009 Pag. 1
Ficha 06B - Demonstração do Resultado - PJ Componente do Sistema Financeiro	
Discriminação	Valor
53. (-) Juros sobre o Capital Próprio	51.284.168,16

E chega-se, portanto, à diferença lançada de ofício em 2009: R\$ 49.314.582,20 (-) R\$ 51.284.168,16 = R\$ 1.969.585,96.

A comparação entre as duas planilhas mostra que:

1. o PL apurado (R\$ 757.816.735,58), assim como as Reservas de Reavaliação (R\$ 480.573,76) e os Ajustes de Marcação a Mercado (R\$ 59.104.165,11) são simétricos nas duas formulações;
2. **a divergência** ocorre em relação a dois tópicos, a saber:
 - 2.1 – o valor de **R\$ 31.070.080,50** (Lucro do 1º Semestre de 2009) que a recorrente computou na apuração de sua base de cálculo e que o Fisco ignorou;
 - 2.2 – o valor de **R\$ 11.278.000,00** (Ajustes de Avaliação Patrimonial) que a recorrente desconsiderou e que a Autoridade Fiscal excluiu da base apurável.

Assim:

- a) Valor assumido pela recorrente como BC – R\$ 847.510.407,43
- b) Valor ajustado pelo Fisco - R\$ 805.162.326,93
- c) Diferença - R\$ 42.348.080,50

Conferindo: R\$ 31.070.080,50 (+) R\$ 11.278.000,00 (=) R\$ 42.348.080,50

Recompostos os valores, resta verificar os motivos que teriam levado o Fisco ao ajustes realizados.

Em primeiro lugar, sobre o valor de R\$ 31.070.080,50 (Lucros do 1º Semestre de 2009).

Assegura a recorrente que seus Estatutos Sociais prevêem o levantamento de Balanços Semestrais (30/06 e 31/12) e que “o lucro apurado com base em (...) balanço intermediário compõe o patrimônio líquido da Sociedade” (RV – fls. 568).

Para o Fisco, em contraposição, tais lucros apurados intermediariamente não podem compor a base de cálculo dos JCP do mesmo ano-calendário.

Na posição de Hiromi Higuchi, Fábio H. Higuchi e Celso H. Higuchi, “a pessoa jurídica que apura o **lucro real anual não poderá incluir, na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, o lucro apurado no balanço ou balancete de redução ou suspensão de pagamento e nem o lucro apurado no encerramento do próprio período-base. O lucro apurado em um período-base passa a compor a base de cálculo a partir do ano-calendário seguinte se não for distribuído a qualquer título**” (Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – IR Publicações Ltda. – SP – 35ª Ed. – pg. 112).

Veja-se que os autores tomam literalmente o termo “**ano-calendário**” para as hipóteses em que os contribuintes adotem o regime do “lucro real anual” (exatamente o caso dos autos – cf. DIPJ – fls. 207/215), quando a formação do fato gerador do IRPJ e da CSLL dá-se ao longo de um período de 12 meses (como regra) e que se fecha no levantamento das Demonstrações Financeiras do final deste intervalo. Neste caso, como sabido, há a exigência legal de recolhimentos “estimados” mensais, que podem ser calculados sobre a receita bruta ou sobre **balanços ou balancetes de redução ou suspensão** (art. 230 – RIR/1999).

Neste contexto, tanto “ano-calendário” quanto “balanços ou balancetes de redução ou suspensão”, são conceitos de cunho estritamente fiscal e devem ser vistos dentro do arcabouço tributário vigente.

Já Demonstrações Financeiras semestrais, trimestrais, bimestrais ou mesmo mensais, com previsão estatutária no âmbito das empresas denotam manifestação de vontade dos acionistas, sócios, empreendedores e visam, estritamente, relações de natureza privada.

Em resumo, cada situação deve ser tomada dentro de seus contornos aplicações e reflexos, tributários ou empresariais.

Assim, os lucros de um “ano-calendário” (em regra, período temporal de 12 meses e que, no caso dos autos, foi de 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009) só podem interferir, para fins de apuração de JCP, no “ano-calendário [fiscal] subsequente”, ou seja, 2010, mesmo que tais “lucros” tenham sido apurados, para fins exclusivamente societários e estatutários da recorrente, em 30/06 e 31/12.

A propósito, a cátedra incisiva de Nilton Latorraca, em sua clássica obra “Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas – Atlas – SP – 12ª Ed. – pág. 109” (com destaques acrescidos):

“O período-base de 12 meses abrange o ciclo completo de incidência da norma jurídica: 1º de janeiro a 31 de dezembro. Esse período-base normal aplica-se a todas as pessoas jurídicas, que não se encontram em uma das situações excepcionais (...).

*Em princípio, portanto, **TODAS** as pessoas jurídicas estão obrigadas a observar o período-base de 12 meses, que se inicia no dia 1º de janeiro e termina a 31 de dezembro, **NÃO IMPORTANTE**, para esse efeito, a **DATA DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO SOCIAL** da pessoa jurídica. **Seja qual for o seu exercício social, a pessoa jurídica está obrigada, para efeitos fiscais, a levantar balanços no dia***

31 de dezembro e apurar o resultado do período de 12 meses, findo nessa data”.

E o texto acima, - **atualíssimo e inteiramente aplicável ao caso apreciado** – sustenta-se no artigo 16, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, plenamente vigente:

Art 16 - Para efeito de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas, o período-base de incidência será de 1º de Janeiro a 31 de dezembro, ressalvado o disposto no art. 17 desta lei.

Portanto, como observado pela Fiscalização, os lucros (ou prejuízos) apurados em Balanços intermediários, ainda que estatutariamente previstos, **não podem servir** de componente positivo ou negativo para fins de cálculo de JCP do mesmo “ano-calendário”, impondo sua exclusão, no valor de R\$ 31.070.080,50, como realizado.

Já o ajuste de R\$ 11.278.000,00 tem origem em informação da própria recorrente de se tratar de “Ajustes de Exercícios Anteriores”, assunto já tratado neste voto.

Veja que a recorrente assim o reconheceu em notas explicativas e na formação de seu Patrimônio Líquido do ano-calendário anterior (2008), conforme fls. 451/452:

Banco Fibra S.A.			
Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras			
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2010, 2009 e 2008			
<i>(Em Milhares de Reais)</i>			
	10	09	08
Patrimônio Líquido (Nota 21)	792.340	696.063	746.538
Banco Fibra S.A.			
Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras			
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2010, 2009 e 2008			
<i>(Em Milhares de Reais)</i>			
2. Apresentação das Demonstrações Financeiras			
As Demonstrações Financeiras Consolidadas foram elaboradas com base na Legislação Societária e nas práticas contábeis adotadas no Brasil, e em conformidade com as normas e instruções do Banco Central do Brasil (BACEN). Incluem as operações realizadas por sua agência no exterior (Nota 11) e empresas controladas (Nota 10).			
Em 30 de junho de 2010 a Administração revisou os critérios de precificação e marcação a mercado de determinados ativos corporativos e alterou o critério de registro dos benefícios relativos a participação nos lucros e resultados, que resultaram em ajustes a débito no patrimônio líquido, no total de R\$ 87.607, líquido dos efeitos tributários, provenientes de exercícios anteriores, assim distribuídos: R\$ 35.134 relativo ao primeiro exercício de 2009, R\$ 41.195 relativo ao segundo exercício de 2009 e R\$11.278 relativo a períodos anteriores.			

Conferindo (em milhares de reais):

PL informado – R\$ 746.538

PL ajustado – R\$ 757.816

Diferença - R\$ 11.278

Pelo teor das “notas explicativas”, conclui-se que o PL da recorrente teria recebido, em anos anteriores, valores que, após a “revisão” havida em 30/06/2010, demonstraram-se indevidos ou superavaliados, exigindo sua ajustagem ao montante efetivo, até porque, como se sabe, tais contas trazem evidentes reflexos não só na área tributária como na societária, pois apontam os investimentos dos acionistas na empresa.

Embora deveriam ter vindo aos autos, por parte da recorrente, mais detalhes sobre tal procedimento, inclusive qual foi a conta do PL que sofreu a redução, é possível entender que contas do “Ativo não Circulante – Realizável a Longo Prazo”, que controlariam instrumentos financeiros – derivativos da empresa, estivessem avaliados em valores superiores aos efetivamente possíveis de realização e, por isso, sofreram redução, em contrapartida ao PL (RV – fls. 565).

Se isso é possível e deve ser resolvido através a utilização dos invocados (pela defesa) “Ajustes de Exercícios Anteriores”, fruto de mudança em critérios contábeis, não é menos certo que, consoante lição de Iudicibus e outros, já trazida neste voto, “*os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores serão lançados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem afetar as receitas ou despesas do ano*”. Com isso, evita-se a reabertura da escrituração e ajusta-se o patrimônio.

Quanto a isso, indubitoso e unânime.

A partir daí é que as divergências entre Fisco e contribuinte se estampam, aquele entendendo que tal ajuste afetou a base de cálculo dos JCP e a segunda arguindo ser “*imperioso atentar desde já que, em razão de a correção acima ter se dado a título de “Ajustes de Exercícios Anteriores”, não houve qualquer impacto no resultado do ano de 2008, sendo que o balanço patrimonial levantado em 31 de dezembro de 2008 restou intacto*” (RV fls. 565).

Entendo ter razão a recorrente.

De fato, ajustes são legalmente previstos pela Lei societária e seus efeitos refletem-se na relação privada da empresa, seus acionistas e o mercado. Quanto à seara tributária, justamente por se tratarem de períodos anteriores quando os JCP já tinham sido apurados, não têm efeitos tributários, exatamente pela neutralidade já antes tratada neste voto.

Deste modo, em relação a este ajuste de R\$ 11.278.000,00, excludo-o da tributação efetuada pela Fiscalização.

Sintetizando, em relação ao ano-calendário de 2009, voto por manter os lançamentos de glosa de JCP no montante de R\$ 1.278.831,02, conforme cálculo abaixo:

1.	Valor assumido pela recorrente como BC –	R\$ 847.510.407,43
2.	(-) Valor ajustado pelo Fisco Lucros 1º Semestre 2009 -	R\$ 31.070.080,50
3.	(=) Base de Cálculo ajustada (1 – 2) -	R\$ 816.440.326,93
4.	TJLP do período -	6,12%
5.	JCP ajustado (3 X 4) –	R\$ 49.966.148,00
6.	Valor apurado pela recorrente (DIPJ – Ficha 06B)	R\$ 51.284.168,16
7.	Diferença (6 – 5) –	R\$ 1.318.020,16
8.	(-) Ajuste em função dos limites legais(*) –	R\$ 39.189,14
9.	(=) Vlr. tributável - lançamento mantido (7 – 8) –	R\$ 1.278.831,02

Processo nº 16327.720262/2014-55
Acórdão n.º 1402-002.358

S1-C4T2
Fl. 859

(*) os limites legais previstos no art. 9º, da Lei nº 9.249/1995, com redação do artigo 78, da Lei nº 9.430/1996, são:

- > 50% do lucro líquido do período, antes da provisão para IR e da dedução dos próprios juros;
- > 50% da soma dos lucros acumulados e reservas de lucros.

➤ PERÍODO - 2010

Demonstrativo da recorrente - (fls. 462):

BANCO FIBRA		CÁLCULO FIBRA	CÁLCULO NOVO
DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO PAGAMENTO TJLP - 2º TRIMESTRE/2010			
BASE DE CÁLCULO - EXERCÍCIO ANTERIOR (ANO 2009)			
6110000000000	CAPITAL SOCIAL	706.461.246,80	706.461.246,80
61300000000002	RESERVAS DE CAPITAL	4.830.416,15	4.830.416,15
61500000000005	RESERVAS DE LUCROS	43.844.955,61	43.844.955,61
61600000000001	AJUSTE VAL MERC - TVM E INST FINANC	(31.648.257,99)	(31.648.257,99)
61800000000004	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	43.667.874,86	43.667.874,86
70000000000002	CONTAS DE RESULTADO CREDORAS	2.504.695.234,57	2.504.695.234,57
80000000000007	CONTAS DE RESULTADO DEVEDORAS	(2.488.181.351,36)	(2.488.181.351,36)
60000000000000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	783.670.118,64	783.670.118,64
CÁLCULO LINEAR DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (01/01 a 30/06/10 = 3,0000)			
Patrimônio Líquido em 31/12/2009		783.670.118,64	783.670.118,64
Reservas de Reavaliação em 31/12/2009		(504.630,96)	(504.630,96)
(-) Ajuste MTM em 31/12/2009		31.648.257,99	31.648.257,99
(-) Reserva Legal - Exercício Encerrados		(5.084.297,35)	(5.084.297,35)
(-) Ajuste Reserva para Expansão		(57.970.033,75)	(57.970.033,75)
(-) Ajuste em 2010 - Lucros ou Prejuízos Exercício 2009		7.880.620,50	7.880.620,50
(-) Ajuste em 2010 - Lucros ou Prejuízos Exercício 2009		(32.433.563,28)	(32.433.563,28)
(-) Ajuste em 2010 - Lucros ou Prejuízos Exercício 2010 (indevido - próprio ano)		(7.964.276,09)	
(-) Pagamento TJLP - Ano 2010			
BASE DE CÁLCULO		719.242.195,70	727.206.471,79
Taxa JCP no 2º Trimestre		3,00%	3,00%
[=] JCP APURADA NO 2º TRIMESTRE 2010		21.577.265,87	21.816.194,15
(-) JCP DO 1º TRIMESTRE			
[=] JCP DO 2º TRIMESTRE		21.577.265,87	21.816.194,15
LIMITES PARA DEDUÇÃO			
50% do lucro do exercício antes de sua contabilização:			13.852.368,46
70000000000002	CONTAS DE RESULTADO CREDORAS		2.841.756.945,61
80000000000007	CONTAS DE RESULTADO DEVEDORAS		(2.832.202.615,11)
89410000000009	IMPOSTO DE RENDA		(4.096.351,35)
89420000000006	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL		
81950000000007	DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL-TJLP		22.246.757,76
50% do saldo de lucros acumulados e das reservas de lucros apurados em Jun/2009:			42.318.687,72
61800000000004	LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS		43.667.874,86
61500000000005	RESERVAS DE LUCROS		40.969.500,58

A partir dos números informados pela recorrente e demais documentos acostados aos autos, o Fisco recompôs a base de cálculo (contas do PL) e os limites de dedução

(TVF – fls. 218/227). O trabalho fiscal está resumido na planilha abaixo, da lavra deste Relator:

CÁLCULO DOS JCP (PL x TJLP) - 2010	
Patrimônio Líquido em 31/12/2009	696.062.150,00
(-) Reservas de Reavaliação	- 480.573,76
Ajustes Marcação a Mercado	31.648.257,99
(=) BASE DE CÁLCULO	727.229.834,23
(X) TJLP DO PERÍODO	3,00%
(=) JCP APURADO NO PERÍODO	21.816.895,03

A comparação entre as duas planilhas mostra que a diferença é irrelevante, em torno de 23 mil reais (R\$ 727.206.471,79 – planilha da recorrente – 2ª coluna) e R\$ 727.229.834,23 apontados pelo Fisco, pelo que é desprezada, aceitando-se a base de cálculo como correta.

Com relação aos “limites” é que se estampa a divergência, a recorrente entendendo que o maior limite é o da soma dos Lucros Acumulados e Reserva de Lucros (50% de R\$ 42.318.687,72) e o Fisco expurgando, com base nos mesmos conceitos assumidos para o ano-calendário de 2009, os “ajustes de exercícios anteriores”, conforme informações e documentos entregues pela contribuinte:

- limite em função dos lucros acumulados (+) reservas de lucros:

Reserva de Lucros	R\$ 40.969.500,58
(-) Lucros (Prejuízos Acumulados)	(R\$ 24.552.940,00)
Saldo	R\$ 16.416.560,58

Veja-se (TVF – fls. 226):

2º LIMITES PARA DEDUÇÃO : APURADO PELA FISCALIZAÇÃO	
50% do saldo de lucros acumulados e das reservas de lucros apurados no 2º Trimestre 2010.	
Obs: os valores utilizados no calculo foram obtidos das Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras do Banco Fibra (documento anexo ao presente processo). Estes valores contemplam o ajuste a débito do Patrimônio Líquido no valor de R\$ 87.607mil, realizado pela instituição conforme item 2. das notas explicativas às demonstrações financeiras.	
Valor do 2º limite calculado pelo fisco	8.208.280,29
Lucros ou Prejuízos Acumulados	-24.552.940,00
Reservas de Lucros	40.969.500,58
Total	16.416.560,58

A diferença surge em relação à rubrica “lucros acumulados”, a recorrente partindo de R\$ 43.667.874,86 e o Fisco adotando prejuízo de R\$ 24.552.940,00.

Este segundo número, prejuízo de R\$ 24.552.940,00, com arredondamento em milhares de reais, consta de informação produzida pela própria recorrente, conforme Balanço publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo de 19/03/2011 (fls. 7 dos autos):

Informações selecionadas do Balanço Patrimonial	Exercício Findo em 31	
	Banco Fibra S.A.	
	Publicado	Ajustado
Ativo Realizável a Longo Prazo		
Instrumentos Financeiros Derivativos	231.401	130.315
Diversos	127.097	92.284
Passivo Exigível a Longo Prazo		
Fiscas e Previdenciárias	176.585	130.270
Patrimônio Líquido		
Reservas Estatutárias	57.970	-
Lucros/(Prejuízo) Acumulados	-	(24.550)

DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010 E 2009 E SEMESTRE FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2010 (Em milhares de Reais)						
	Capital Social		Reservas	Reservas de Lucros		Lucros (Prejuízos) Acumulados
	Capital Realizado	Aumento de Capital		Legal	Estatutária	
Ativos em 31 de Dezembro de 2006	706.461	-	4.906	40.970	15.810	48.873
Ajustes Selo Inicial (nota 2)	-	-	-	-	(11.278)	-
Ativos em 31 de Dezembro de 2006	706.461	-	4.906	40.970	4.532	48.873
Ativos das Circulares nºs 3068/01 e 3063/02	-	-	24	-	-	27.456
Atualização de (lucros/prejuízos) acumulados	-	-	-	-	(4.532)	-
Patrimônio Líquido do Exercício	-	-	-	-	-	(47.553)
Ativos em 31 de Dezembro de 2009	706.461	-	4.930	40.970	-	25.415
Ativos das Circulares nºs 3068/01 e 3063/02	706.461	-	4.930	40.970	-	(51.265)
Atualização de (lucros/prejuízos) acumulados	-	-	-	-	-	(24.550)
Patrimônio Líquido do Exercício	-	-	-	(40.970)	-	40.970
Ativos em 31 de Dezembro de 2010	706.461	100.000	-	-	-	3.742
Ativos das Circulares nºs 3068/01 e 3063/02	706.461	-	-	-	-	(22.245)
Atualização de (lucros/prejuízos) acumulados	-	-	-	-	-	(2.083)
Patrimônio Líquido do Exercício	-	-	-	-	-	(24.550)
Ativos em 30 de Junho de 2010	706.461	-	4.930	42.541	7.968	(24.550)

Destacando:

Lucros (Prejuízos) Acumulados
48.873
-
48.873
-
-
(47.553)
25.415
(51.265)
(24.550)
(24.550)
-
40.970
-
3.742
(22.245)
(2.083)
(24.550)

Em suma, os “lucros acumulados”, em razão da adoção das novas regras contábeis (assunto já tratado exhaustivamente neste voto), se converteram em “prejuízos”, pelo que entendeu o Fisco que depois dos “ajustes”, o cálculo do limite em função desta conta e da referente à reserva de lucros deveria sofrer recálculo (ou, para usar o vocábulo da recorrente, deve sofrer “revisão”), de forma a ajustá-lo à nova realidade estampada.

Com isso, o limite – sempre na visão fiscal – passou a ser de R\$ 8.208.280,29 (50% dos lucros acumulados (+) reservas de lucros = R\$ 16.416.560,58), o que levou ao condutor do feito a desconsiderar tal limite (por ser menor) e assumir o relativo ao “lucro do

exercício”, antes do cálculo do IR e dos próprios JCP, como abaixo demonstrado (dados do TVF):

1º LIMITE P/DEDUTIBILIDADE: MANTIDO O APURADO PELO CONTRIBUINTE	
50% do lucro do exercício antes de sua contabilização:	13.852.368,46
700000000002 Contas de Resultado Credoras	2.841.756.945,61
800000000007 Contas de Resultado Devedoras	-
894100000009 Imposto de Renda	2.832.202.615,11
8195500001000-2 Despesas de Juros ao Capital-TJLP	-4.096.351,35
	22.246.757,76
Total	27.704.736,91

Neste novo cenário, ainda no pensamento da Autoridade Fiscal, se o limite seria de R\$ 13.852.368,46 (50% do lucro do período antes do IR e do JCP) e as despesas com JCP teriam atingido R\$ 22.246.757,76, haveria um excesso (inedutível), de R\$ 8.394.389,30, como abaixo demonstrado pelo Fisco (TVF – fls. 226):

CALCULO AJUSTADO DO LIMITE PARA PAGTO.CREDITO JCP DE 2010	
819550000007-Despesas de Juros ao Capital-TJLP	22.246.757,76
Limite para dedução (50% do lucro do exercício antes de sua contabilização – maior limite)	13.852.368,46
Excesso de despesa de JCP	8.394.389,30

Discordo do procedimento fiscal.

Como já antes aduzido e retornando ao princípio do voto neste tópico, a possibilidade de “alteração em critério contábil”, para que possa obter o beneplácito da neutralidade assumida pelas Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009 não pode, jamais, servir de anteparo a cálculos indevidos de tributos.

Concretamente, os “ajustes de exercício anteriores” (especificamente na conta de “Lucros Acumulados”) levados a efeito pela recorrente visaram exclusivamente recompor informações de modo a trazê-las à uma nova realidade sob o ponto de vista societário e empresarial, visando basicamente atender destinatários específicos, no caso, seus acionistas, os investidores, seus parceiros de negócios, em última análise, o mercado, até como forma de publicidade e transparência, tanto que presentes em notas explicativas anexas às suas Demonstrações Financeiras do período e publicadas na imprensa.

Exprima-se, em razão de uma nova realidade empresarial e de mercado a recorrente assumiu novos valores relativos à rubrica contábil “Lucros (Prejuízos) Acumulados”, entendendo - exclusivamente para fins societários, não tributários - que os valores originalmente presentes em tal conta não refletiam a posição correta e com isso, ajustou-os:

Lucros
(Prejuízos)
Acumulados
48.873
-
48.873
-
(47.553)
25.415
(51.265)
(24.550)
(24.550)
-
40.970
-
3.742
(22.245)
(2.083)
(24.550)

Ocorre que, ao invés do entendimento fiscal, tal postura teve cunho meramente societário, mantendo-se incólume a rubrica contábil para fins fiscais, cujos valores, inclusive - por pertencerem a períodos anteriores (2009) - já tendo servido de base para cálculo dos JCP.

Em outro dizer, se societariamente a conta de Lucros Acumulados foi ajustada para menos, sob o ponto de vista fiscal tal rubrica, em função da neutralidade imposta pela adoção do RTT, restou inalterada, de modo que os cálculos de JCP feitos à época não se modificaram, até porque, como alertado pela recorrente, (RV - fls. 568), “a redução do valor do patrimônio líquido (...) levada a cabo pela fiscalização para efeito da apuração do excesso de JCP, se mostra descabida, eis que o ajuste contábil em comento se verificou após a distribuição dos JCP (consoante determina a LSA) e a aludida despesa foi determinada com base em Demonstrações Financeiras fidedignas existentes à época da apuração dos JCP”. (grifou-se).

Por todo o exposto, em relação ao ano-calendário de 2010, encaminho meu voto para cancelar os lançamentos.

Resumindo, neste tópico, VOTO por DAR PROVIMENTO PARCIAL para reduzir o montante tributável a R\$ 1.278.831,02 exclusivamente em relação ao ano calendário/2009, cancelando os lançamentos de 2010.

No que tange ao recurso de ofício manejado pela Turma Julgadora *a quo*, a decisão de 1º Grua assentou:

“No caso em tela, a impugnante alega que a base tributável estaria incorreta, uma vez que a fiscalização teria deduzido as glosas do lucro real, e não do lucro líquido, o que teria resultado em aumento dos tributos cobrados. A impugnante pretende, com isso, o aproveitamento de seu estoque de prejuízo fiscal/base negativa da CSLL.

(...)

A legislação dispõe de forma clara que o lucro real poderá ser objeto de compensação opcional de prejuízos fiscais acumulados em períodos-base anteriores, não havendo obrigatoriedade de se proceder à referida compensação com vistas à determinação do

aludido lucro, base de cálculo do imposto de renda, sobretudo quando a apuração deste lucro real é feita mediante procedimento de ofício pela autoridade administrativa.

Por conseguinte, não sendo a autoridade fiscal que efetuou o lançamento a destinatária da norma que faculta ao contribuinte compensar tais prejuízos, não está obrigada a adotar o aludido procedimento.

Por outro lado, em que pese a natureza facultativa da compensação em apreço, no caso presente a contribuinte efetuou nas respectivas DIPJ a opção por compensar seu saldo de prejuízos fiscais e de base negativa da CSLL (fls.208 e 213). Do mesmo modo, consta na parte final da impugnação pedido da contribuinte para que se reconheçam os créditos de IRPJ e CSLL(fl.298).

Assim, e considerando que consta saldo de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL a compensar no sistema eletrônico da RFB Sapli (fls. 474-483), deve ser deferida a compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL pretendida pela dependente.

Ressalve-se, porém, que as bases tributáveis apuradas pela fiscalização nos autos de infração em tela estão corretas; o que se faz, neste voto, é aproveitar o saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL que a empresa detém.

Em relação à compensação de prejuízos, de acordo com informações do referido sistema Sapli, no ano-calendário 2009 a impugnante possuía um saldo de prejuízo fiscal de R\$164.144.756,69 (após compensação do parcelamento da Lei nº 11.941/2009), suficiente para a compensação de 30% das bases de cálculo apuradas nesta autuação para os anos-calendário de 2009 (R\$21.178.114,36) e de 2010 (R\$8.394.389,30), conforme demonstrativo de apuração do IRPJ e respectiva multa de ofício a seguir (valores em R\$)

(...)

O mesmo se aplica à compensação de base negativa de CSLL. Conforme consta no sistema Sapli, no ano-calendário 2009 a impugnante possuía um saldo de base de cálculo negativa de R\$74.004.244,25, suficiente para a compensação de 30% das bases de cálculo apuradas nesta autuação para os anos-calendário de 2009 (R\$21.178.114,36) e de 2010 (R\$8.394.389,30), conforme demonstrativo de apuração da CSLL e respectiva multa de ofício a seguir (valores em R\$) (...)

Pela correta apreciação dada à matéria, a decisão recorrida não merece reparos e deve ser mantida, pelo que VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício interposto pela 10ª Turma da DRJ/SPO.

Sintetizando, i) DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário exclusivamente em relação à glosa das despesas com juros sobre o capital próprio, cancelando os lançamentos relativos ao ano-calendário de 2010 e reduzindo os pertinentes ao período de 2009 ao montante a R\$ 1.278.831,02; ii) NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário no que

Processo nº 16327.720262/2014-55
Acórdão n.º **1402-002.358**

S1-C4T2
Fl. 865

tange à glosa de despesas com perdas na cessão de crédito, mantendo integralmente os lançamentos; e, iii) NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso de ofício.

É como voto.

Brasília (DF), em 24 de janeiro de 2017.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

Voto Vencedor

Conselheiro Demetrius Nichele Macei – Redator designado.

Peço vênica para discordar da conclusão atingida pelo douto relator, exclusivamente quanto às perdas com cessão de créditos.

Retomando uma breve exposição dos fatos, temos que:

Segundo a fiscalização, as despesas passíveis de dedução são as operacionais que, nos termos do art. 299 do RIR, são aquelas necessárias, usuais ou normais às atividades da empresa, não se enquadrando como tal a perda contabilizada. Afirma ainda a Recorrente não teria esgotado todos os meios de cobrança da dívida, abdicando de seu direito de exigir o cumprimento da obrigação por vontade própria e, portanto, não se poderia aceitar como usual e necessária tal despesa.

Alega a autoridade autuante que não existiriam outros atos normativos vigentes que disciplinem a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos de forma mais específica, prevalecendo, pois, a disciplina dos arts. 9.º a 12 da Lei nº 9.430/96 em razão do princípio da especialidade.

Aduz que tais dispositivos estariam em sintonia com o art. 299 do RIR, que, por seu turno, seria norma de caráter geral. Conclui, assim, que a Recorrente teria concedido descontos em operações de renegociação de crédito para viabilizar o recebimento, situação que se enquadra à hipótese de perdas prevista na Lei 9.430/96.

Assim, o procedimento adotado pela Recorrente deveria respeitar as condições previstas nos arts. 9 a 12 da Lei 9.430/96 para efeito da dedutibilidade desses créditos e, uma vez que a Recorrente não teria cumprido tais requisitos, não faria jus a dedução das perdas como despesa operacional.

No ano-calendário de 2009, a Recorrente concedeu empréstimos à empresa VDL Siderurgia Ltda., nos valores de USD 786.575,78 (REE637908), R\$ 4.200.000,00 (CCE652308), R\$ 8.988.678,17 (CCE275209) e R\$ 9.412.324,92 (NCE275409), consoante atestam os contratos firmados entre as partes e os lançamentos do Livro Razão

Ocorreu que a Recorrente cedeu esses créditos ao Banco Rural S/A, a título oneroso, nos termos dos Contratos de Cessão de Créditos de nºs 2090109 e CS 2090209, firmados em 25/11/2009

Nessa operação, a Recorrente apurou prejuízo - conforme mencionado pelo próprio fiscal às fls. 6 do TVF - no importe de R\$ 19.208.528,43, incluindo principal e juros, deduzindo referido prejuízo da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2009.

Nesse ponto, vale lembrar que a Recorrente é instituição financeira privada e, como tal, possui a negociação de créditos dentre suas atividades normais e usuais, conforme atestam seus atos constitutivos.

Conforme bem salientado pela Recorrente, dentre os ajustes permitidos pela legislação fiscal, para se obter a correta determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda, encontram-se as deduções de determinados gastos assumidos pela pessoa jurídica, no emprego de valores ou contratação de dívidas para o pagamento de encargos necessários para a produção da renda já utilizados ou consumidos, isto é, que não remanesçam no seu ativo, cuja dedução, neste caso, se verifica, ordinariamente, via dedução de custos ou despesas incorridos, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão de bens de natureza permanente ou, ainda, pela sua alienação ou baixa.

As despesas de possível dedução são as chamadas *operacionais*, assim definidas como aquelas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, como prescrito pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/64, reproduzido pelo artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99:

"São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n-4.506, de 1964, art. 47).

§ 1- São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei 4.506, de 1964, art. 47, § 12).

§ 2- As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei 4.506, de 1964, art. 47, § 2º (...)).

Segundo a redação desse dispositivo, além de não serem computadas como custos, para que sejam dedutíveis, as despesas devem ser pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações requeridas pela atividade da empresa, de modo normal e usual.

Assim, as despesas poderão ser deduzidas na determinação do lucro real da pessoa jurídica, desde que sejam necessárias, usuais e normais em suas operações ou transações.

Necessárias, portanto, são aquelas despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora. Como também reconhecido pela Coordenadoria do Sistema de Tributação, já no Parecer Normativo nº 32/81, *"o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos"*.

Na linha desenvolvida, remete-se aqui a todas as despesas relativas às atividades da empresa, assim entendidas *"em oposição a gastos absolutamente estranhos à sociedade e às suas atividades, ou que caracterizem mera liberalidade"*.

Não se quer com isso afirmar que despesas alheias às atividades da pessoa jurídica não sejam necessárias, mas, sim, apenas que os atos de completa liberalidade não são necessários para a obtenção da renda. A *normalidade* das despesas, por sua vez, refere-se, em síntese, aos gastos comuns no ramo de atividade em que atua a companhia ou no tipo de

operação envolvida, enquanto *usuais* seriam aqueles caracterizados pela habitualidade, pela frequência com que são incorridos.

Ainda no socorro das palavras da Recorrente, os gastos incorridos por dada pessoa jurídica para se configurarem como despesas operacionais e ser passíveis de dedutibilidade fiscal devem ser necessários à fonte produtora, isto é, ao desenvolvimento das atividades sociais da empresa.

A Recorrente, saliente-se, alienou seus direitos creditórios a terceiros por valor inferior àquele registrado em seus livros contábeis, porque se tratava de créditos inadimplidos, cuja recuperação era incerta, razão pela qual o seu valor de mercado certamente era inferior ao montante nominal das dívidas.

As perdas registradas pela contribuinte têm efetivamente a natureza de descontos acordados no âmbito do seu esforço para o recebimento dos créditos, o que, tratando-se de instituição financeira, como no caso, caracteriza estas operações como decorrentes da sua atividade principal.

A concessão dos descontos como forma de recuperação dos seus ativos financeiros representa prática empresarial normal e usual de mercado. Tais dispêndios reúnem as condições para dedução como despesas operacionais na determinação do lucro real.

Isto posto, no caso sob análise, os fatos que motivaram o lançamento não se enquadram na norma legal que o fundamentou, pois o valor deduzido a título de perda, refere-se exclusivamente a perda pela cessão dos créditos não se enquadram aos requisitos estabelecidos pelo dispositivo legal indicado pela fiscalização como infringido (art. 9º da Lei nº 9.430/96), pois a citada perda decorreu da transação pela cessão, e não pelo não recebimento dos créditos.

Trata-se de créditos alienados, os quais não mais pertencem ao recorrente e, tendo em vista que da alienação resultou perda, é de se considerar dedutível o resultado.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento em parte ao Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a dedutibilidade das despesas decorrentes das cessões de créditos efetivamente comprovadas pela Recorrente nos presentes autos.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei