



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

Processo nº 16327.720529/2013-23
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **1402-000.365 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 08 de junho de 2016
Assunto JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO E OUTROS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
UNICARD BANCO MÚLTIPLO S/A

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que votou por julgar o processo no estado em que se encontrava. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciconne, Gilberto Baptista, Roberto Silva Junior, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de autos de infração do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2008. O lançamento do IRPJ exige o recolhimento de R\$ 37.969.707,93 de imposto; R\$ 6.451.862,52 de multa de ofício isolada e R\$ 28.477.280,95 de multa de ofício proporcional.

As irregularidades apuradas envolveram: dedução de perdas no recebimento de créditos sem observância dos requisitos legais e dedução de valores pagos a título de juros sobre o capital próprio acima dos limites estabelecidos na legislação. A recomposição do resultado implicou na cobrança de multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Cientificada, a interessada apresentou impugnação onde alega, em esmialhada síntese, quanto aos juros sobre capital próprio que o entendimento do Fisco caracteriza inadmissível ingerência na liberdade da pessoa jurídica decidir em que valor e quando efetuar pagamento de juros sobre capital próprio.

Aduz que foi negado a dedutibilidade de despesa com expressa previsão legal e afirma que o fato de o pagamento dos juros sobre capital próprio ter sido deliberado em 2008 não impede que o valor pago seja dedutível se inferior ao que poderia ser pago em anos anteriores. Por fim, argumenta que o não pagamento em determinado período não implicaria em renúncia e sustenta não ter havido desobediência ao regime de competência.

No que se refere à dedução das perdas no recebimento de créditos, alega que no caso das operações tidas como em desacordo com o critério temporal previsto em lei (R\$ 1.898.534,16), teria ocorrido na verdade simples postergação. Para as operações supostamente sem comprovação da adoção dos procedimentos administrativos de cobrança (R\$ 1.336.619,67), reclama que a norma não especifica qual documento deva ser apresentado e defende que trouxe aqueles que representariam o usual para os casos em questão.

Quanto às operações acima de R\$ 30.000,00 (R\$ 8.517.290,15); sustenta a nulidade do procedimento tendo em vista não terem sido identificadas as operações em relação as quais não teria sido cumprida a cobrança judicial. Acrescenta que parte desse montante (R\$ 5.813.294,80) refere-se a contratos de cessão de créditos que representam perda definitiva e, portanto, dedutível. O restante (R\$ 2.703.995,35), seria referente a perdas efetivas e definitivas face a clientes inadimplentes há mais de cinco anos.

Questiona a multa isolada e a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba – PR prolatou o Acórdão 06-44.133 dando provimento parcial à impugnação para cancelar a multa de ofício isolada sobre estimativas do IRPJ por não ter sido considerada na apuração o valor dos prejuízos existentes. Dessa decisão, o Órgão julgador recorreu de ofício a esta Corte.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário contra o acórdão na parte em que manteve a exigência, ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso de ofício trata exclusivamente da multa de ofício na modalidade isolada exigida sobre o valor do IRPJ devido a título de estimativas.

A apuração da autoridade lançadora não levou em consideração a existência de saldo de prejuízos que deveriam ter sido considerados no cálculo, conforme jurisprudência consolidada desta Corte.

Correta a decisão que cancelou o lançamento se, após o recálculo nos moldes supra definidos, não restar estimativa a ser recolhida e, por consequência, não existir base de cálculo da multa.

Nesses termos, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

1) Despesas com juros sobre capital próprio:

Em relação aos juros sobre capital próprio, o art. 9º, da Lei nº 9.249/95 estabeleceu a possibilidade de as pessoas jurídicas remunerarem o capital nelas investido através do pagamento de juros, por definição legal dedutíveis na apuração do lucro real sob a obediência de determinados limites e condições.

Na regulamentação do tema, a Instrução Normativa SRF nº 11/96 trata os limites previstos no dispositivo supra mencionado para efeitos de dedução dos juros como despesa financeira. Sob esse prisma, o pagamento dos juros deve integrar o resultado do exercício e o valor não se insere em conta de patrimônio líquido.

Como qualquer outra despesa, o pagamento e a contabilização dos juros deve estar atrelado a fatos considerados no mesmo período. Situações outras que, mesmo guardando alguma relação com a matéria, tenham ocorrido em períodos de apuração anteriores ou posteriores não podem influenciar a despesa incorrida.

No caso dos juros sobre capital próprio, a despesa é considerada incorrida quando ocorre a deliberação pelo pagamento ou crédito nos termos da legislação. Os limites de dedução devem ter como escopo esse mesmo momento. Em outras palavras, a base de cálculo e a taxa percentual devem ser apuradas com base nas informações correspondentes exclusivamente ao período em que a despesa foi incorrida.

Levando em consideração que os juros sobre capital próprio representam remuneração tendo como base o espaço temporal no qual o capital do sócio ficou investido na pessoa jurídica, tal investimento é representado pelas contas de patrimônio líquido. Sobre essa base econômica aplica-se a taxa de juros proporcional pro rata dia. A proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento de deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.

Como a despesa somente será considerada incorrida quando houver a deliberação, é incompatível defender a aplicação de TJLP sobre o saldo de contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores, quando já houve manifestação societária sobre o assunto e ficou decidido pelo pagamento da despesa abaixo do limite dedutível. O direito aos juros sobre o capital próprio nasce a partir da decisão societária, não sendo autorizado recuperar a dedutibilidade de despesa que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.

Ratifica-se: sob a ótica societária, a deliberação acerca da destinação dos lucros referentes aos anos pretéritos é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre o tratamento a ser dado ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração do balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade. Como já houve a destinação do lucro do período, não pode a pessoa jurídica simplesmente ignorar a deliberação e em períodos posteriores determinar o pagamento de JCP.

Na Solução de Consulta Cosit nº 329/2014 é feita uma ilustrativa comparação dos juros sobre capital próprio com dividendos, que corrobora o entendimento supra esposado e merece transcrição:

[...] Na distribuição de dividendos, o respectivo valor integra o saldo de contas do patrimônio líquido, de modo que a pessoa jurídica entrega aos destinatários uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Vale dizer que os lucros existentes no patrimônio líquido, em determinado exercício, podem ser distribuídos em períodos posteriores – a depender de deliberação e de recursos financeiros 28. Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.

29. Nessa situação, como visto, o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir. Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.

30. Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.

31. Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

[...] A inexistência de vedação expressa para que a sociedade delibere e realize o pagamento de juros sobre o capital próprio no momento em que lhe provier não pode

se constituir em salvo conduto para ignorar os limites estabelecidos pela legislação ou dar a esses limites uma amplitude em violação aos princípios contábeis e societários.

A jurisprudência administrativa não socorre a recorrente. A CSRF posicionou-se em julgados recentes da mesma linha do aqui exposto, conforme Acórdãos 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182.

No acórdão 9101-002.180 o voto condutor analisa com precisão o real sentido da decisão do STJ trazida pela peça de defesa:

42. Para um acertado exame do precedente do STJ (Recurso Especial nº 1086752/PR, de 17/02/2009), é preciso diferenciar inicialmente o regime de competência do regime de caixa, especificamente aplicado à despesa. Em se tratando de despesas, o regime de competência estabelece que o reconhecimento da despesa se dá no mesmo exercício do incorrimento, já o regime de caixa estabelece que o reconhecimento da despesa não ocorre no exercício do incorrimento e sim no exercício do pagamento (parto do pressuposto que o pagamento se deu em exercício diferente do incorrimento; se se der no mesmo, a questão se torna diferenças mensais).

42.1. Diferentemente de regime de competência que é um conceito da legislação societária, adotada pela legislação fiscal, a expressão regime de caixa está mais associada à legislação fiscal pelo seguinte fato: não há aplicação do regime de caixa na lei das S.A; como se viu em tópico próprio, não há exceção a este regime no âmbito societário. Mas, mesmo quando o regime de caixa é permitido pela legislação fiscal, isso se reflete apenas para apuração de tributos, pois a sociedade, se submetida a Lei nº 6.404/76, ainda deverá apurar o lucro líquido do exercício pelo regime de competência.

43. Então o tratamento de uma despesa submetida a regime de caixa "fiscal"10 é: seguir o regime de competência para apuração do lucro líquido do exercício (ou seja, a despesa continua a ser reconhecida no momento em que incorrida) e ajustar esse lucro de forma a desconsiderar o reconhecimento desta despesa e controlá-la, fora da escrituração societária, de modo a vir a incluí-la no lucro fiscal somente no momento do pagamento.

43.1. Assim, a adoção do regime de caixa permite a formação de um outro tipo de lucro, destinado a fins fiscais e que não é o lucro societário apurado para atendimento da Lei das S.A.

43.2. Chamo atenção então para o fato de que a despesa, ainda que submetida ao regime de caixa "fiscal", para a legislação societária, continua a ser reconhecida no momento em que incorrida, consequência esta da manutenção nesta seara do direito do regime de competência.

43.3. Assim, esta despesa não deixa de ser despesa do exercício; no exercício do pagamento não é despesa de exercício anterior, absolutamente, é apenas uma despesa diferida para fins fiscais, ou ainda, mantendo o estrito rigor técnico sequer é despesa, na realidade, é um valor diferido para fins fiscais ou então pode ser chamada de uma despesa "fiscal".

44. Examino então se esta dinâmica é apropriada aos Juros sobre Capital Próprio. A pergunta que se impõe: o regime de caixa que precisa ser aplicado para conservar as autuações envolvidas é o regime de caixa existente em alguns casos na

legislação tributária (o que outrora denominei regime de caixa "fiscal") ou é um regime de caixa inédito (inovador) a ser aplicável mesmo no âmbito da Lei das S.A.?

44.1. Em resposta a esta pergunta, frente ao que se expôs no item 43 e em seus subitens, há que verificar que a aplicação do regime de caixa adotado pela legislação tributária não supre a necessidade do recorrido de fazer incorrer no exercício de 2007, na escrituração societária, despesas que deixaram de ser incorridas nos exercícios de 2002 a 2006.

44.2. Então, por exclusão, resta que o regime de caixa pretendido e ao qual o STJ atendeu em caso assemelhado, é um regime de caixa adequado ao caso, uma exceção jurisprudencial ao art. 177 da Lei nº 6.404/76. É difícil até mesmo conceber a redação de um dispositivo legal que permita um regime de caixa útil para manutenção da conduta que se deseja.

45. Assim, o exame do precedente do STJ nos coloca uma questão bem simples: existe a possibilidade de aplicação do regime de caixa no âmbito da legislação societária sem previsão legal e exclusivamente para os Juros sobre o Capital Próprio, mantendo o regime de competência quanto ao mais? Firmei convicção, mesmo sem aqui contraditar as razões de decidir ali apresentadas, que essa possibilidade não deve prevalecer.

No que se refere ao TRF da 4ª Região, em decisão recente (15/01/2013) o Tribunal rejeitou a dedução acumulada de juros sobre o capital próprio (Apelação Cível nº 5005427-55.2012.404.7005/PR).

A impossibilidade de cômputo dos lucros apurados no balanço do primeiro semestre no valor dos lucros acumulados decorre do próprio texto legal. O limite de dedução dos juros sobre o capital próprio é calculado sobre duas grandezas distintas e independentes (para efeito dessa apuração): lucro do exercício ou lucros acumulados e reserva de lucros. A pessoa jurídica deve escolher uma delas e não adicioná-las. No que tange à superação do limite legal, o sujeito passivo parte de premissas equivocadas como já exposto neste voto.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso no que se refere à dedução de juros sobre capital próprio.

2) Dedução de perdas no recebimento de créditos:

A irregularidade foi dividida pela Fiscalização em três grupos: operações em desacordo com o critério temporal previsto em lei, operações entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 não comprovadas e operações acima de R\$ 30.000,00 sem apresentação ao Fisco das medidas judiciais de cobrança.

O primeiro caso refere-se à operações abaixo de R\$ 5.000,00 vencidas há menos de 6 meses e operações entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 vencidas há menos de um ano, totalizando R\$ 1.898.534,16.

A defesa do sujeito passivo sustenta que teria ocorrido apenas postergação, pois as despesas poderiam ter sido lançadas em 2009 onde foi apurado imposto e contribuição a pagar, o que implicaria na inexistência de prejuízo ao erário.

No meu entendimento, a demonstração da postergação deve ser feita pelo sujeito passivo. A começar pela apuração de imposto a pagar no período em que a despesa deveria ter sido contabilizada.

A recorrente afirma categoricamente que apurou imposto e CSLL a pagar em 2009. Pois bem, o único documento apresentado pela recorrente foi a cópia das DIPJs dos dois semestres de 2009, ressaltando não haver a plena certeza se representam de fato as Declarações em vigor. Pelo exame desses documentos constata-se não haver informação de imposto a pagar, apenas CSLL no primeiro semestre. Além disso, consta um indicativo de cisão parcial em relação ao qual não se sabe qual efeito teria sobre os ativos da pessoa jurídica.

Sendo assim, a ocorrência da postergação ficou apenas no terreno da hipótese, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso nesse item.

O segundo caso envolve operações entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 sem que, no entender do Fisco, tenham sido apresentados documentos que atestassem os procedimentos administrativos de cobrança no valor total de R\$ 1.336.619,67.

A Fiscalização entendeu pela necessidade de apresentação, em conjunto, da ficha financeira e do documento de negativização junto ao SCPC para cada um dos contratos sob exame. Entendo que a demonstração do procedimento de registro no SCPC é suficiente para caracterizar a cobrança e subsidiar o registro da perda.

Na planilha de fls. 9900/9902 devem ser acatados os valores correspondentes aos contratos em que foi apresentado documento de cobrança: 21.791,32 + 16.216,83 + 20.190,25 + 15.926,39 + 26.803,75 + 21.946,75 + 29.619,09 + 23.800,48 + 17.934,19 + 17.407,85 + 16.016,69 + 24.561,02 + 19.457,96 + 17.871,84 + 21.338,31 = R\$ 310.887,72.

O terceiro caso trata de operações acima de R\$ 30.000,00 em relação às quais não teria sido demonstrada a adoção de procedimentos judiciais. Parte dessas operações, conforme a defesa, referem-se a créditos que foram objeto de contrato de cessão.

Rejeita-se de imediato a arguição de nulidade da autuação pela não indicação dos contratos eis que a apuração da exigência baseou-se nas informações fornecidas pelo sujeito passivo e ficou claro nos autos que foi rejeitada a dedução dos valores correspondentes a todas as operações acima de R\$ 30.000,00.

A decisão recorrida não contestou a idoneidade dos contratos apresentados, simplesmente manifestou-se pela irrelevância desses documentos para justificar a dedução do crédito cedido. Penso diferente. Se for demonstrado que os contratos de cessão referem-se de fato (ou inclusive) à operações sob exame e demonstrada a perda, é cabível a dedução.

Tomando como exemplo o contrato de cessão formalizado em 05/09/2008, na linha de defesa estariam nele abrangidos 23 contratos de crédito no valor total de R\$ 943.663,38.

O Anexo 2.1 do contrato de cessão menciona que o valor de face dos direitos creditórios cedidos monta a R\$ 19.556.035,02 e o preço de cessão seria de R\$ 739.220,71. Poder-se-ia supor que dentre esses direitos estariam os 23 contratos de crédito supra mencionados. Entretanto, a suposição não pode por si só servir de base à razão de decidir.

O contrato de cessão não identifica as operações a que se refere. O Anexo 3.1 onde estariam os denominados “Documentos das Operações Cedidas” está em branco. Assim, não há elementos que relacionem o contrato de cessão aos créditos aqui sob exame e supostamente cedidos. Tal situação é comum a todos os contratos.

Dessa forma, por ausência de prova documental não há como acatar as razões de defesa.

3) Multa isolada:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado

prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa. Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regradada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.¹

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.² (destaques acrescidos).

Estariamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não

¹ RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À MP Nº 351/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

A suposta inaplicabilidade da multa isolada após o encerramento do período é consequência indireta da impossibilidade (argüida) da concomitância, motivo pelo qual estaria abrangida na análise supra.

Sendo assim, voto por manter a exigência da multa isolada.

4) Juros de mora sobre a multa de ofício:

No que se refere aos juros de mora sobre a multa de ofício, este relator poderia rebater as razões de defesa sob o embasamento teórico pertinente.

Entretanto, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência administrativa que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que os acórdãos apresentados contêm entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício

*proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic.
(Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.
(Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).*

Sendo assim, nego provimento ao recurso nessa matéria.

5) Resumo:

Em resumo de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução com perdas de crédito no valor de R\$ 310.887,72.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Em que pesem os valorosos argumentos entabulados pelo i. Conselheiro Relator, com a máxima vênia, ousou discordar de dois pontos específicos do encaminhamento de seu voto, a saber:

i) em relação à postergação as perdas relativas a operações com cartão de crédito em valores até R\$ 5.000,00 e entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 (total de R\$ 1.898.534,16);

ii) em relação à comprovação dos créditos supostamente cedidos.

No que atine à postergação as perdas relativas a operações com cartão de crédito em valores até R\$ 5.000,00 e entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00, assim consta no voto do i. Relator:

O primeiro caso refere-se à operações abaixo de R\$ 5.000,00 vencidas há menos de 6 meses e operações entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 vencidas há menos de um ano, totalizando R\$ 1.898.534,16.

A defesa do sujeito passivo sustenta que teria ocorrido apenas postergação, pois as despesas poderiam ter sido lançadas em 2009 onde foi apurado imposto e contribuição a pagar, o que implicaria na inexistência de prejuízo ao erário.

No meu entendimento, a demonstração da postergação deve ser feita pelo sujeito passivo. A começar pela apuração de imposto a pagar no período em que a despesa deveria ter sido contabilizada.

A recorrente afirma categoricamente que apurou imposto e CSLL a pagar em 2009. Pois bem, o único documento apresentado pela recorrente foi a cópia das DIPJs dos dois semestres de 2009, ressaltando não haver a plena certeza se representam de fato as Declarações em vigor. Pelo exame desses documentos constata-se não haver informação de imposto a pagar, apenas CSLL no primeiro semestre. Além disso, consta um indicativo de cisão parcial em relação ao qual não se sabe qual efeito teria sobre os ativos da pessoa jurídica.

Sendo assim, a ocorrência da postergação ficou apenas no terreno da hipótese, motivo pelo qual voto por negar provimento ao recurso nesse item.

A respeito do tema, assim se manifestou o Recorrente em Memorial Complementar apresentado:

*[...] o Recorrente demonstrou inequivocamente que o suposto reconhecimento antecipado das perdas apuradas em tais operações resultou em **mera postergação do pagamento do imposto** para período de apuração subsequente, **que se encerrou em 31.07.2009 por força de cisão parcial de seu patrimônio**, no qual foi apurado lucro real, de R\$*

100.164.326,41 (DIPJ 2009, Ficha 09B, Linha 57 – doc. 04 da Impugnação), e base de cálculo positiva da CSL, de **R\$ 141.584.169,22** (DIPJ 2009, Ficha 17, Linha 58 – doc. 04 da Impugnação), montantes suficientes para absorver a integralidade das glosas fiscais.

Com efeito, considerando-se que as perdas glosadas se referem a operações com cartão de crédito envolvendo valores de até R\$ 5.000,00 **vencidas nos dias 1, 2 e 3 de julho de 2008**, bem como a uma única operação no valor de R\$ 7.952,37 **vencida em 3 de janeiro de 2008** (relação anexa – doc. 02), **os respectivos valores poderiam ser deduzidos em janeiro de 2009**, nos termos do art. 9º, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 9.430/96.

Apenas a título de esclarecimento, salienta o Recorrente que a razão pela qual inadvertidamente deduziu tais valores já em 2008 foi porque na época os seus sistemas estavam parametrizados em dias, que é o critério adotado pelo Banco Central do Brasil (p.ex.: 03.07.2008 + 180 dias = 30.12.2008), e não em meses.

Nesse contexto, **revela-se absolutamente desinfluyente verificar se os referidos créditos foram ou não transferidos na cisão**, pois tendo o Recorrente apurado lucro real e base de cálculo positiva da CSL nos períodos-base findos em 31.12.2008 e 31.07.2009, os tributos supostamente recolhidos em valores menores do que os devidos em 2008, em virtude do reconhecimento antecipado das perdas, foram pagos em valores maiores do que os devidos em 31.07.2009, quando as mesmas poderiam ter sido deduzidas.

Diante disso, considerando-se que o inconformismo do i. Fiscal autuante se restringe ao momento em que as mencionadas perdas deveriam ter sido reconhecidas, na esteira da jurisprudência administrativa pacífica, as exigências fiscais correspondentes devem ser canceladas, na medida em que os lançamentos tributários não observaram os ditames §§ 4º a 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Em primeiro lugar, entendo que o fato a se analisar para averiguação da postergação é a existência de IRPJ e de CSLL devidos, e não a pagar. Isso porque mesmo havendo IRPJ ou CSLL devido não é incomum, muito pelo contrário, que após o cômputo das estimativas recolhidas e do IRFonte, o saldo de IRPJ ou CSLL devido se transforme em saldo de IRPJ ou CSLL a restituir (saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL).

Ainda argumentando no terreno da hipótese, o fato de haver cisão no decorrer do ano-calendário, tratando-se de lucro real anual, implica o cálculo do IRPJ e da CSLL levando-se em consideração o período de apuração de 1º de janeiro do respectivo ano-calendário até a data do evento (cisão), devendo-se transmitir DIPJ referente a tal período até o último dia do mês subsequente ao evento. Assim, no caso de fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2008, e no caso de essa pessoa jurídica vier a passar por uma reestruturação societária que implique cisão no ano-calendário de 2009, em tese, poder-se-ia averiguar a ocorrência de postergação bastando a análise da DIPJ referente ao período compreendido entre **01/01/2009 e a data do evento**.

Pois bem, superadas essas questões, constato que, de fato, a DIPJ apresentada pelo Recorrente em sua impugnação (fls. 10106-10112) indica saldo de **IRPJ devido de R\$ 25.027.0841,60** (R\$ 15.024.648,96 à alíquota de 15% e adicional de R\$ 10.002.432,64, conforme indica Ficha 12B da DIPJ 2009 à fl. 10110). Após a dedução de estimativas recolhidas, IRFonte e operações de caráter cultural e artístico, o Recorrente apurou saldo negativo de R\$ 3.126.201,59. De igual, forma, à fl. 10112 há indicação de **CSLL devida de R\$ 21.237.625,38** e CSLL a restituir de R\$ 1.633.415,14 em razão do pagamento de estimativas e outras deduções.

Contudo, levando-se em consideração os debatidos ocorridos neste colegiado, entendo que o julgamento deva ser convertido em diligência a fim de que a unidade preparadora confirme se não houve retificação dos valores informados na DIPJ de fls. 10106-10112.

No que diz respeito à comprovação dos créditos supostamente cedidos, assim se manifestou o m.d. Conselheiro Relator:

O terceiro caso trata de operações acima de R\$ 30.000,00 em relação às quais não teria sido demonstrada a adoção de procedimentos judiciais. Parte dessas operações, conforme a defesa, referem-se a créditos que foram objeto de contrato de cessão.

Rejeita-se de imediato a argüição de nulidade da autuação pela não indicação dos contratos eis que a apuração da exigência baseou-se nas informações fornecidas pelo sujeito passivo e ficou claro nos autos que foi rejeitada a dedução dos valores correspondentes a todas as operações acima de R\$ 30.000,00.

A decisão recorrida não contestou a idoneidade dos contratos apresentados, simplesmente manifestou-se pela irrelevância desses documentos para justificar a dedução do crédito cedido. Penso diferente. Se for demonstrado que os contratos de cessão referem-se de fato (ou inclusive) à operações sob exame e demonstrada a perda, é cabível a dedução.

Tomando como exemplo o contrato de cessão formalizado em 05/09/2008, na linha de defesa estariam nele abrangidos 23 contratos de crédito no valor total de R\$ 943.663,38.

O Anexo 2.1 do contrato de cessão menciona que o valor de face dos direitos creditórios cedidos monta a R\$ 19.556.035,02 e o preço de cessão seria de R\$ 739.220,71. Poder-se-ia supor que dentre esses direitos estariam os 23 contratos de crédito supra mencionados. Entretanto, a suposição não pode por si só servir de base à razão de decidir.

O contrato de cessão não identifica as operações a que se refere. O Anexo 3.1 onde estariam os denominados “Documentos das Operações Cedidas” está em branco. Assim, não há elementos que relacionem o contrato de cessão aos créditos aqui sob exame e supostamente cedidos. Tal situação é comum a todos os contratos.

Dessa forma, por ausência de prova documental não há como acatar as razões de defesa.

O Recorrente, por sua vez, assim sintetiza seus argumentos de defesa no Memorial apresentado:

*Quanto à glosa das supostas perdas relativas a operações envolvendo valores acima R\$ 30.000,00, é importante frisar que o i. Fiscal autuante **ignorou** os esclarecimentos e documentos apresentados pelo Recorrente (fls. 463/464 e 467/468) no sentido de que parte dos valores glosados corresponde a **deságio apurado na cessão de seus créditos**, e glosou tais valores alegando genericamente que “parte da exclusão efetuada a título de registro de perdas dedutíveis não foram comprovadas ou não atende aos requisitos legais impostos (...)”. Além disso, do quadro demonstrativo “ANÁLISE DAS PERDAS EM CRÉDITOS – ANO 2008” (fls. 9.926) extrai-se que, no entender da fiscalização, deveriam ter sido apresentadas as medidas judiciais para recebimento dos respectivos valores.*

No entanto, se o i. Fiscal autuante tivesse dado a devida atenção às respostas do Recorrente, especialmente as respostas CRT-UAF-518/2012 e CRT-UAF-597/2012 (fls. 463/464 e 467/468), ele certamente verificaria que, dentre as 456.034 operações listadas nos arquivos que lhe foram entregues em “CD”, dos quais as anexas folhas foram extraídas a título exemplificativo (doc. 04), em 131 operações na coluna “PROC JUDICIAL” constava a informação “CEDIDAS”, tendo sido esclarecido pelo Recorrente no item 5 da CRT-UAF- 597/2012 que quanto a essas operações os respectivos créditos foram cedidos a terceiros, “verbis”:

“(...

***Item 5.** Na base analítica enviada por meio da carta CRT-UAF 518/212, as operações com valor superior a R\$ 30.000,00 apresentam na coluna PROC_JUDICIAL duas situações:*

5a) a informação ‘CEDIDAS’ correspondem às operações que foram objeto de contrato de cessões de créditos com terceiro, portanto deduzido na base;

***5b) As demais operações de credito que não houve a identificação de processo judicial.”** (destaques do Recorrente)*

*Tendo em vista que o i. Fiscal autuante não considerou tais esclarecimentos, o Recorrente sustentou em sua Impugnação a nulidade dos Autos de Infração por **falta de motivação**, pois **não apontam os fatos que ensejaram a autuação, nem especificam as operações que não atenderam aos requisitos legais**, bem como expôs os fundamentos jurídicos que levam à conclusão de que **a dedução do deságio não se sujeita às regras dos art. 9º da Lei nº 9.430/96**, pertinentes ao **reconhecimento de perdas no recebimento de créditos**, apresentando a*

relação dos valores correspondentes aos créditos cedidos, extraída do arquivo entregue à fiscalização (doc. 2 da resposta CRT-UAF-597/2012 – fls. 467/468), e as cópias dos Instrumentos Particulares de Compra e Cessão de Direitos Creditórios e Outras Avenças (doc. 06 da Impugnação)

Dada a enorme quantidade de operações listadas naqueles arquivos e tendo em vista que os mesmos não foram juntadas pela Administração Tributária ao processo eletrônico, conforme cópias integrais do mesmo obtidas junto ao CARF e à repartição de origem, o Recorrente “filtrou” apenas operações cujos créditos foram cedidos pelo Recorrente (doc. 03) a fim de demonstrar que essas operações são exatamente aquelas que constam no doc. 06 de sua Impugnação.

Ademais, as datas constantes na coluna “DATA DA CESSÃO” (doc. 06 da Impugnação) correspondem às datas nas quais aquelas contratos foram firmados, evidenciando a relação existente entre os créditos cedidos e os referidos instrumentos contratuais.

Pois bem. No julgamento da Impugnação, a 2ª Turma da DRJ/CTA primeiramente tece longo arrazoado a respeito das razões de defesa, mencionando os esclarecimentos prestados pelo Recorrente à fiscalização quanto à natureza dos valores glosados (item 48 – fls. 10.356), para depois decidir que nos casos de cessão de crédito não haveria previsão legal para dispensa dos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 9º, § 1º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, revelando-se tal operação mera liberalidade do credor. Com base nessas razões, os i. Julgadores mantiveram os lançamentos tributários.

Saliente-se que não foram colocados em dúvida pela fiscalização, nem pela DRJ, os esclarecimentos prestados pelo Recorrente quanto à natureza de parte dos valores glosados pela fiscalização a título de perdas no recebimento de créditos, mas que em realidade se refere ao deságio concedido na cessão de direitos creditórios, muito menos foi questionado se tais valores se referem aos contratos juntados aos autos (doc. 06 da Impugnação), razão pela qual até o presente momento tais fatos foram tomados como incontroversos.

Nesse contexto, admitindo-se apenas para argumentar que ainda possa haver alguma dúvida a respeito da natureza de parte dos valores glosados, qual seja deságio na cessão de créditos, não é possível decidir simplesmente pela manutenção dos Autos de Infração, sob pena de cerceamento do direito de defesa do Recorrente.

Sendo assim, caso se entenda que os Autos de Infração não são nulos por absoluta falta de motivação e que não é possível reconhecer a improcedência da glosa do deságio apurado na cessão de créditos vencidos, em virtude de suposta deficiência da documentação apresentada, ao menos o julgamento deve ser convertido em diligência, permitindo que o Recorrente exerça plenamente o seu direito à ampla defesa.

No que atine à alegação de nulidade, alinho-me ao entendimento do Conselheiro Relator a respeito de sua inexistência.

Também corroboro do entendimento do i. Relator de que a perda advinda de eventual cessão de créditos é atividade corriqueira, normal e usual em instituições financeiras, implicando a dedutibilidade de tais perdas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em relação à suposta ausência de provas documentais de que os contratos cedidos estão entre aqueles objetos de glosa, contudo, entendo de modo diverso do externado no voto do Conselheiro Relator.

Se, por um lado, não há **nos autos** prova cabal de que os contratos objeto de glosa são os mesmos a que se refere a cessão de créditos, o Recorrente traz argumentos robustos de que tal informação já constava nos arquivos em formato “ACCESS”, entregues à autoridade fiscal autuante em 05.09.2012 e 03.10.2012 (correspondências CRT-UAF-518/2012 e CRT-UAF-597/2012), constando nos autos apenas o “Recibo de Entrega de Arquivos Digitais” do “Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais” (fls. 464 e 472). Ainda segundo o Recorrente, a autoridade administrativa autuante extraiu desses arquivos as informações relativas aos créditos que foram **debitados** aos resultados contábil e fiscal do Recorrente no ano-base 2008, seja por força de regra contábil que determina a baixa dos créditos vencidos há pelo menos 6 meses, seja em virtude da cessão a terceiros.

Considerando-se que o julgamento já será convertido em diligência em razão da alegação de postergação, entendo que deva se aproveitar a oportunidade a fim de que se permita aferir se as alegações do Recorrente podem ser confirmadas, de tal modo a correlacionar a glosa em questão com os contratos objeto de cessão.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

I) em relação à alegação de postergação as perdas relativas a operações com cartão de crédito em valores até R\$ 5.000,00 e entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 (total de R\$ 1.898.534,16), a unidade preparadora deverá confirmar se a DIPJ apresentada pelo Recorrente em sua impugnação (fls. 10106-10112) foi ou não retificada, informando ainda o saldo de IRPJ e de CSLL **devidos** informados em ambas as DIPJs transmitidas referentes ao ano-calendário de 2008;

II) em relação à comprovação dos créditos supostamente cedidos (operações acima de R\$ 30.000,00 em relação às quais não teria sido demonstrada a adoção de procedimentos judicial):

i) a autoridade fiscal responsável pela diligência deverá informar se nos arquivos nos arquivos em formato “ACCESS”, entregues pelo Recorrente no decorrer do procedimento (05.09.2012 e 03.10.2012 - correspondências CRT-UAF-518/2012 e CRT-UAF-597/2012), havia a discriminação, no campo denominado “PROC JUDICIAL”, em diversas linhas consta a informação “CEDIDAS”. Em caso afirmativo, deverá a autoridade fiscal “filtrar” os campos correspondentes, listando os respectivos contratos, identificando se a soma dos contratos em questão é o mesmo valor da dedução considerada indevida na presente exigência;

ii) a autoridade fiscal responsável pela diligência deverá intimar o Recorrente a fim de que este apresente os elementos de prova de que os contratos objeto de cessão são os mesmos a que se referente à presente infração.

III) ato contínuo, deverá ser elaborado relatório fiscal circunstanciado em relação aos procedimentos adotados relativos aos elementos e esclarecimentos ora requeridos.

A autoridade fiscal poderá apresentar ainda os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise dos autos.

Ao final, o Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (parágrafo único do art. 35 do Decreto 7.574/2011).

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Redator Designado