



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720690/2022-98
RESOLUÇÃO	1301-001.278 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BRADESCARD S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a]integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 107-024.059, proferido pela 6ª Turma da DRJ07, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, para: MANTER o crédito tributário constituído de IRPJ e CSLL com as respectivas multas de 75% e os juros de mora devidos, e REDUZIR o crédito tributário referente às multas isoladas para os seguintes valores:

- Multa por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, no valor de R\$ 17.755.530,52.
- Multa por falta de recolhimento de estimativas de CSLL, no valor de R\$ 14.212.182,07.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de Autos de Infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2017 (fls. 719 a 733 do processo), para exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor de R\$ 37.544.624,64, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor de R\$ 30.035.699,72, acompanhados das respectivas multas de 75% e dos juros de mora devidos, além das multas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 18.711.703,15 e R\$ 14.966.130,03.

As exigências decorrem da apuração das seguintes infrações:

- adições não computadas na apuração do lucro real e da base da CSLL – despesas com perdas de créditos, não adicionadas, no valor de R\$ 149.532.000,73;
- postergação de pagamento de tributo causada pela antecipação de despesas de R\$ 3.109.347,00 – IRPJ de R\$ 161.624,47 e CSLL de R\$ 129.299,58;
- falta de recolhimento do tributo sobre a base de cálculo estimada de dezembro de 2017.

O Termo de Verificação Fiscal descreve detalhadamente as infrações apuradas.

Provisões para Perdas de Crédito não adicionadas (fl. 738)

O Termo de Verificação Fiscal apresentou planilha que evidencia que o total de perdas de crédito deduzidas no ano-calendário 2017 foi de R\$ 1.383.243.965,11 (fl. 737). Informou que foram apresentados os contratos de perdas, no valor de R\$ 1.233.711.964,38, restando sem justificativa um saldo remanescente de R\$ 149.532.000,73.

Analisando-se as contas de resultado que impactaram as perdas de crédito, juntamente com as adições e exclusões do Lalur, foi verificado que o valor em aberto era a totalização de duas provisões para perdas de crédito deduzidas como despesas:

8183030026	Bx Perda Créditos Atraso Sup. 180 dias - Leader	116.666.196,88
8183030027	Créd. Cartão Visa Atraso maior 180 dias - Leader	32.865.803,85
		149.532.000,73

Intimado, o contribuinte apresentou novas planilhas de perdas de crédito, com os valores não adicionados no Lalur. Esclareceu tratar-se de operações inadimplidas a partir e 2016, com mais de seis meses de vencidas em dezembro de 2017, com valores inferiores a R\$ 15.000,00.

A autoridade fiscal não aceitou como dedutíveis as novas perdas apresentadas porque, intimado a trazer maiores comprovações, o contribuinte nada apresentou. Além disso, alegou que as perdas deveriam ter sido informadas anteriormente, em resposta ao Termo de Intimação 1, e que não seguiam a forma como a contabilidade havia tratado as outras perdas de 2017 (adicionadas como provisões e depois excluídas como perdas, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL).

Antecipação de Perdas de Crédito (fl. 744)

Após a análise dos arquivos de perdas em operações de crédito do ano-calendário 2017, apresentados em resposta às intimações iniciais, foram solicitadas comprovações relativas ao prazo de dedutibilidade das perdas deduzidas no período. Isso porque algumas perdas, enquadradas na letra a, inciso II, § 7º, art. 9º da Lei nº 9.430/1996 (dedutíveis com vencimento superior a seis meses), tinham data de vencimento entre 01/07/2017 e 31/12/2017, o que não possibilitava o decurso de seis meses necessários para sua dedutibilidade em 31/12/2017.

Diante do esclarecimento da empresa de que créditos vencidos nos três primeiros dias de julho haviam sido considerados como perdas em 31/12/2017, a fiscalização concluiu que o contribuinte entendia que as perdas com valores até R\$ 15.000,00 eram dedutíveis a partir de 180 dias, no que divergiam, já que, com base no § 3º do art. 132 do Código Civil, e no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996, a fiscalização entendia que o prazo se conta em meses e não em dias.

Assim, foram lavrados os autos, considerado o efeito da postergação do tributo para o ano-calendário de 2018, com a cobrança da diferença devida, conforme previsto no Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no Parecer Normativo Cosit nº 2/1996. A antecipação das despesas dedutíveis em 2018, deduzidas em 2017 (perdas no valor de R\$ 3.109.347,00), gerou uma diferença de tributos a pagar, em 31/12/2017, no valor de R\$ 161.624,47 para o IRPJ e de R\$ 129.299,58 para a CSLL.

Multa Isolada (fl. 748)

Uma vez que as despesas glosadas na autuação estavam computadas na contabilidade da empresa, as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL do mês de dezembro foram refeitas de forma a serem ajustadas pelas despesas consideradas indedutíveis no período. A multa isolada (50%) apurada foi de R\$ 18.711.703,15 para o IRPJ e R\$ 14.966.130,03 para a CSLL.

Ciência

A contribuinte teve ciência dos autos de infração em 12/12/2022, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 817. Apresentou impugnação em 09/01/2023, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 824.

Impugnação – Alegação de Nulidade (fl. 826)

O contribuinte alega a nulidade do lançamento “face à precariedade e a superficialidade do procedimento fiscalizatório, resultando na incorreção da descrição dos fatos geradores – hipótese de insanável vício material –, além da violação aos princípios do dever investigativo e da verdade material”.

Argumenta que a condução do procedimento de fiscalização e a formalização do Termo de Verificação Fiscal, na forma como se deram, não lhe permitem compreender corretamente a acusação fiscal, implicando em cerceamento do direito de defesa e em vício material da autuação, que viola requisito essencial do lançamento – a descrição dos fatos geradores. Defende que, por consequência, não há subsunção do fato à norma, o que compromete a determinação da matéria tributável e o cálculo do tributo devido, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972.

A seguir, a interessada defende a nulidade material do auto de infração, decorrente de vício em elemento essencial, também por erro na determinação do montante devido por equívoco no cálculo da postergação (fl. 839).

Argumenta que, na lógica da fiscalização, as perdas poderiam ser excluídas da base do IRPJ e da CSLL já em janeiro de 2018, não havendo razão para que os valores restem sujeitos à incidência de multa e juros correspondentes a todo o ano calendário de 2018.

Por fim, a interessada aponta três erros na aplicação da multa isolada, que considera implicar em nulidade insanável da exigência (fl. 843):

- concentração da glosa das despesas no mês de dezembro/2017, sem observação do regime de apuração mensal das estimativas;
- desconsideração do saldo negativo formado em dezembro/2017, e utilização de tal montante para majorar a base de cálculo da multa;
- não consideração do valor de IRPJ e CSLL postergados.

Impugnação - Razões de Mérito (fl. 849)

Sobre a infração referente a perdas com operações de crédito, a empresa procura explicar a exata dinâmica contábil de apuração do IRPJ e CSLL para aproveitamento das perdas registradas nas Contas Contábeis 8183030026 e 8183030027, no valor total de R\$ 149.532.000,73 (objeto da glosa).

Alega que, com relação aos créditos em valor inferior a R\$ 15.000,00, sem garantia e vencidos a mais de 180 dias (seis meses), a Lei nº 9.430/1996 trouxe regulamento específico a fim de permitir o aproveitamento da perda para fins de apuração do IRPJ e CSLL, independentemente de iniciados procedimentos para seu recebimento. Que o art. 10, inciso I, da mesma lei, previu que o reconhecimento da perda é efetuado pelo lançamento a débito da despesa em conta de resultado e pelo lançamento a crédito na conta efetiva do crédito (por exemplo, ativo circulante).

Esclarece que essa dinâmica contábil, quando não atrelada a efeitos em conta redutora de ativo, e sim diretamente em conta de resultado, prescinde de qualquer ajuste de Adição ou Exclusão na apuração do lucro real, uma vez que figura como despesa imediata. Que é esse o entendimento extraído do Manual de Contabilidade Societária, coordenado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).

Sobre a infração referente à antecipação de perdas de crédito, a interessada esclarece que, para exclusão das perdas, conta o prazo dos meses determinados no art. 9º da Lei nº 9.430/1996 por sua correspondência em dias (6 meses correspondendo a 180 dias), em estrita observância às regras comerciais.

Argumenta que, como instituição financeira, deve atender às diretrizes do Banco Central do Brasil (Bacen). Dá o exemplo da Carta Circular Bacen nº 2.899, que ao tratar do registro das operações de crédito e constituição de provisão, fala em dias.

Sobre a infração referente à multa isolada, defende a impossibilidade de concomitância dessa com a multa de ofício (fl. 860). Alega que a concomitância implica em dupla penalização pelo mesmo fato. Que deve ser aplicado o princípio da consunção, que informa o Direito Penal e é aplicável por analogia ao Direito Tributário. Cita a Súmula CARF nº 105, e argumenta que ela não é aplicável apenas a fatos geradores anteriores ao ano-calendário 2007, para o que cita decisões do CARF.

Por fim, pede que o julgamento seja convertido em diligência caso a documentação juntada seja considerada insuficiente.

É o relatório

Naquela oportunidade, a r. turma julgadora entendeu pela parcial procedência da Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2017

MARCO INICIAL DO CONTRADITÓRIO.

O processo administrativo fiscal, que tem como princípios fundamentais o direito ao contraditório e à ampla defesa, só se inicia com a apresentação da impugnação ou manifestação de inconformidade, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 1972.

GARANTIA DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Presentes, no auto de infração, a clara descrição dos fatos e o enquadramento legal correspondente, restam garantidos o contraditório e a ampla defesa.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS.

A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte se os fatos nela registrados estiverem amparados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO E DEDUTIBILIDADE. PRAZOS FIXADOS EM MESES. CONTAGEM.

A indicação da data de vencimento dos créditos é condição indispensável para confirmação de sua dedutibilidade, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.430/1996. A contagem dos prazos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430/1996 se dá em meses, de acordo com o disposto no art. 132, § 3º do Código Civil Brasileiro, que estabelece que os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de início, ou no imediato, se faltar exata correspondência.

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

Para a determinação do imposto e/ou acréscimos legais exigíveis nos casos de postergação, tratando-se de despesa deduzida em período anterior ao de sua competência, para fins de apuração do lucro real e cálculo do imposto postergado, o valor da mesma deve ser adicionado ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido sua dedução indevida, devendo o mesmo valor ser excluído do lucro líquido do período-base de competência, tendo em mente que o lucro líquido dos respectivos períodos constitui o ponto de partida para determinação do lucro real desses mesmos períodos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2017

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 105.

O disposto na Súmula CARF nº 105 aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, já que é sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, alterada pela Lei nº 11.489/2007.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, com juntada de novos documentos, pedindo ao final, deferimento do seu pleito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

Da Admissibilidade dos Recursos Voluntário e de Ofício

O recurso voluntário é tempestivo e, uma vez atendidos também às demais condições de admissibilidade, merece ser conhecido. Porém, do exame dos autos, considero que o processo ainda não reúne condições de julgamento, pelos motivos que passo a expor.

Dos Fatos

O presente processo decorre de autos de infração formalizados pela Receita Federal do Brasil (RFB) com o objetivo de exigir do recorrente o IRPJ e a CSL, relativos ao ano-calendário 2017, além de multa isolada pelo suposto não recolhimento integral da estimativa mensal relativa a dezembro/2017. As exigências decorrem das seguintes infrações:

- adições não computadas na apuração do lucro real e da base da CSLL – despesas com perdas de créditos, não adicionadas, no valor de R\$ 149.532.000,73;
- postergação de pagamento de tributo causada pela antecipação de despesas de R\$ 3.109.347,00: IRPJ de R\$ 161.624,47 e CSLL de R\$ 129.299,58;
- (iii) falta de recolhimento do tributo sobre a base de cálculo estimada de dezembro de 2017.

Com referência às adições não computadas na apuração do lucro real e da base da CSLL (1ª infração), a fiscalização apresentou planilha que evidencia que o total de perdas de crédito deduzidas no ano-calendário 2017 foi de R\$ 1.383.243.965,11 (fl. 737). Informou que foram apresentados os contratos de perdas, no valor de R\$ 1.233.711.964,38, restando sem justificativa um saldo remanescente de R\$ 149.532.000,73. Confirma-se o TVF:

Devido às circunstâncias da apresentação dos demonstrativos de perdas de crédito adicionais (resposta ao Termo de Intimação 14), que só foram apresentados após esta fiscalização concluir por uma insuficiência de adições de perdas de crédito no período, maiores comprovações sobre a efetividade de tais perdas passou a ser requerida. Desta forma, dado o contribuinte não ter apresentado documentação extra que comprovasse tais operações, não há como esta fiscalização aceitar que uma relação de contratos venha a justificar a divergência verificada na contabilidade.

Portanto, entendo não haver comprovação suficiente para que seja acatada a justificativa quanto a dedutibilidade das perdas de crédito tratada no presente item.

(...)

Por todo o exposto, é dever do contribuinte comprovar com documentação hábil que dê suporte à sua contabilidade, a existência dos créditos deduzidos como perdas no período e apresentar a documentação de suporte a fim de comprovar as despesas deduzidas.

Neste sentido, conclui-se inexistir fundamento legal para considerar a dedutibilidade das provisões aqui tratadas e não adicionadas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no valor de R\$ 149.532.000,73. (...)

Com relação à antecipação de perdas de crédito (2ª infração), após a análise dos arquivos de perdas em operações de crédito do ano-calendário 2017, a Autoridade Fiscal solicitou comprovações relativas ao prazo de dedutibilidade das perdas deduzidas no período. Isso porque algumas perdas, enquadradas na letra a, inciso II, § 7º, art. 9º da Lei nº 9.430/1996 (dedutíveis com vencimento superior a seis meses), tinham data de vencimento entre 01/07/2017 e 31/12/2017, o que não possibilitava o decurso de seis meses necessários para sua dedutibilidade em 31/12/2017. Diante do esclarecimento da empresa de que créditos vencidos nos três primeiros dias de julho haviam sido considerados como perdas em 31/12/2017, a fiscalização concluiu que o contribuinte entendia que as perdas com valores até R\$ 15.000,00 eram dedutíveis a partir de 180 dias, no que divergiam, já que, com base no § 3º do art. 132 do Código Civil, e no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.430/1996, a fiscalização entendia que o prazo se conta em meses e não em dias. Assim, neste item, foram lavrados os autos, considerado o efeito da postergação do tributo para o ano-calendário de 2018, com a cobrança da diferença devida, conforme previsto no Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no Parecer Normativo Cosit nº 2/1996. A antecipação das despesas dedutíveis em 2018, deduzidas em 2017 (perdas no valor de R\$ 3.109.347,00), gerou uma diferença de tributos a pagar, em 31/12/2017, no valor de R\$ 161.624,47 para o IRPJ e de R\$ 129.299,58 para a CSLL.

E, por fim, no que diz respeito à multa isolada (3ª infração), uma vez que as despesas glosadas na autuação estavam computadas na contabilidade da empresa, as estimativas mensais de IRPJ e da CSLL do mês de dezembro foram refeitas de forma a serem ajustadas pelas despesas consideradas indedutíveis no período. A multa isolada (50%) apurada foi de R\$ 18.711.703,15 para o IRPJ e R\$ 14.966.130,03 para a CSLL.

Em impugnação, em síntese, a interessada apresentou as seguintes razões de defesa:

(i) a nulidade material dos autos de infração, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional (CTN) e dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, por cerceamento do direito de defesa, erro no cálculo de postergação e erros no cálculo da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas;

(ii) o correto atendimento às normas contábeis e fiscais, no que se refere ao reconhecimento das perdas, objeto do item 5.1 do TVF (*adições não computadas na apuração do lucro real e da base da CSLL – despesas com perdas de créditos, não adicionadas, no valor de R\$ 149.532.000,73*), notadamente em atenção ao art. 9º, §7º, inc. II, alínea “a”, c/c ao art. 10, inc. I, alínea, da Lei nº 9.430/96;

(iii) a pertinência das exclusões dos valores tratados no item 5.2 (*postergação de pagamento de tributo causada pela antecipação de despesas de R\$ 3.109.347,00: IRPJ de R\$ 161.624,47 e CSLL de R\$ 129.299,58*), dado que a Recorrente considerou corretamente o período de 06 meses, previsto na Lei nº 9.430/96, como sendo de 180 dias, em atendimento às regras regulatórias e comerciais que determinam que a duração de cada mês é correspondente a 30 dias; e

(iv) subsidiariamente, a impossibilidade de concomitância da multa isolada pelo não pagamento de estimativas e a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 105.

Ao analisar a impugnação apresentada, as autoridades julgadoras deram provimento parcial à defesa apresentada, para reconhecer apenas um dos erros no cálculo da multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Infere-se do julgado que, ao tratar da infração denominada de “Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real” (1ª infração), a DRJ entendeu esclarecida a metodologia contábil/fiscal adotada pela Recorrente, no entanto, manteve o lançamento, por falta de comprovação das operações e, por consequência, na dedutibilidade das perdas. Confira-se:

Na impugnação, no item em que trata do mérito desta infração (fl. 849), a empresa procura esclarecer a dinâmica contábil de apuração do IRPJ e CSLL para aproveitamento das perdas registradas nas Contas Contábeis 8183030026 e 8183030027. Para tanto, transcreve os artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430/1996, modificados pela Lei nº 13.097/2015, que regem a matéria. Reproduzo abaixo as partes pertinentes:

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:

(...)

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;

(...)

§ 7º Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos:

(...)

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

(...)

Art. 10. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito:

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do art. 9º e a alínea a do inciso II do § 7º do art. 9º ; II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

Argumenta que os créditos são em valor inferior a R\$ 15.000,00, sem garantia e vencidos a mais de 180 dias (seis meses), enquadrando-se no art. 9º, § 7º, inciso II, alínea a, acima transcrito. Que o art. 10, inciso I, prevê que o reconhecimento da perda seja efetuado pelo lançamento a débito da despesa em conta de resultado e pelo lançamento a crédito na conta efetiva do crédito (por exemplo, no ativo circulante). Que, assim, é desnecessária a adição das perdas no Lalur e no Livro de Apuração da Contribuição Social (Lacs), já que não há reflexo contábil para formação do lucro líquido decorrente da constituição de provisão (reduzora do ativo).

Em outras palavras, essa dinâmica contábil, não atrelada a efeitos em conta redutora de ativo, mas diretamente em conta de resultado, prescinde de qualquer ajuste de adição ou exclusão na apuração do lucro real, uma vez que figura como despesa imediata. E que é esse o entendimento extraído do Manual de Contabilidade Societária, coordenado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).

A empresa explica que os créditos (decorrentes de faturas de cartão de créditos), eram controlados na Conta de Compensação 169000007, que não era redutora do ativo, prescindindo de qualquer ajuste fiscal de adição na apuração do IRPJ e da CSLL.

Apresenta tabela em que mostra, a cada mês, quanto foi transferido da Conta de Compensação 169000007 (baixado a crédito), mediante lançamento denominado “transferência para prejuízo”, e lançado a débito nas contas de resultado 8183030026 e 8183030027. Abaixo, apenas o mês de janeiro, como exemplo:

	Conta de Compensação (Controle) 169200007	Conta de Resultado 8183030026	Conta de Resultado 8183030027
dez/16			
saldo anterior	- 158.539.643,85		
jan/17			
saldo anterior	- 158.539.643,85	-	-
novas entradas	- 24.741.867,02	14.157.722,77	3.519.561,59
saídas diversas			
transferência para prejuízo	17.677.284,36		
Novo Saldo	- 165.604.226,51	14.157.722,77	3.519.561,59

A empresa esclarece:

96. Da planilha acima, que resume os lançamentos contábeis acostados nesta impugnação (doc. 05 e doc. 06), além do próprio balancete já colacionado aos autos (arquivo não paginável e ora juntado novamente como arq. não-paginável04), verifica-se que o valor de R\$ 149.532.000,73 é encontrado: (i) na somatória dos lançamentos a título de “transferência para prejuízo” realizados na Conta de Compensação 169000007 e (ii) na somatória dos lançamentos “novas entradas” das Contas de Resultado 8183030026 e 8183030027, demonstrando total correspondência dos montantes.

Assim, no mês de janeiro, da Conta de Compensação 169000007 teria sido creditado o valor de R\$ 17.677.284,36, debitados R\$ 14.157.722,77 e R\$ 3.519.561,59 nas contas de despesas indicadas.

Desse modo, acordo com a tabela, a despesa de perdas de R\$ 149.532.000,73 (R\$ 116.666.196,88 na conta 8183030026 e R\$ 32.865.803,85 na conta 8183030027) teria sido reconhecida ao longo do ano-calendário de 2017 da seguinte forma (valores em reais):

Mês	Conta 8183030026	Conta 8183030027
Janeiro	14.157.722,77	3.519.561,59
Fevereiro	11.674.103,48	2.669.484,32
Março	10.865.793,92	3.131.042,06
Abril	11.451.322,05	3.101.946,26
Mai	10.377.863,29	2.719.525,67
Junho	9.922.625,04	2.480.983,39
Julho	9.289.330,02	2.444.269,41
Agosto	8.587.094,93	2.607.400,25
Setembro	7.663.107,80	2.502.588,55
Outubro	7.248.029,15	2.605.983,41
Novembro	7.433.581,64	2.528.281,73
Dezembro	7.995.622,79	2.554.737,21

Total	116.666.196,88	32.865.803,85
--------------	-----------------------	----------------------

Por fim, a empresa argumenta que, ainda que se pudesse questionar o procedimento contábil e fiscal adotado, tem-se que tal dinâmica encontra o mesmo resultado se, porventura, se tivesse promovido a adição, no Lalur e no Lacs, dos valores lançados nas linhas “transferência para prejuízo” da Conta de Compensação 1692000007, para que, em seguida, se tivesse promovido a exclusão, naqueles livros fiscais, dos valores lançados nas linhas “novas entradas” das Contas de Resultado 8183030026 e 8183030027.

Assim, resta esclarecido o método de contabilização. A dificuldade permanece na comprovação das operações e, por consequência, na dedutibilidade das perdas. Explico.

O contribuinte havia indicado, em um primeiro momento, que as despesas haviam sido reconhecidas todas em dezembro, ocasionando o lançamento concentrado naquele mês. Agora, na impugnação, informa que as despesas se distribuem conforme a tabela acima.

Os arquivos não pagináveis juntados à impugnação, anexados às fls. 959 e 960 (Doc_Comprobatórios02 e Doc_Comprobatórios03), são os mesmos apresentados antes da autuação, às fls. 705 e 706. Como dito anteriormente, apontam créditos vencidos desde 06/01/2016 até 03/07/2017 (informam a data de vencimento), mas não indicam a data em que teriam sido baixados como perdas.

O arquivo Doc_Comprobatórios02 contém planilha na qual estão listadas perdas que somam R\$ 116.666.196,88, correspondendo às perdas registradas na conta 8183030026. O arquivo Doc_Comprobatórios03 contém planilha na qual estão listadas perdas que somam R\$ 32.865.803,85, correspondendo às perdas registradas na conta 8183030027.

No entanto, não há informações que permitam correlacionar qualquer das duas planilhas com a tabela acima, determinando quais perdas teriam sido reconhecidas em cada mês.

Ora, se a condição para dedutibilidade como perda é o crédito estar vencido há mais de seis meses, é necessário que se possa correlacionar a data de vencimento de cada crédito à data de reconhecimento da despesa. Isso não é possível, para as perdas em questão, com base na documentação apresentada.

Em outras palavras, se é verdade que as perdas foram deduzidas ao longo de todos os meses do ano, então é necessária documentação que comprove que a despesa reconhecida em 31 de janeiro, por exemplo, corresponde a perdas que já cumpriam as condições de dedutibilidade naquela data.

Sem essa correlação, as planilhas não servem a título de documentação comprobatória dos lançamentos contábeis e, como bem pontuou a autoridade fiscal, não atendem ao disposto no artigo 923 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), repetido no artigo 967 do Decreto 9.580/2018 (RIR/2018), [...]

Em face de tais conclusões, a Interessada interpôs Recurso Voluntário contestando parte das conclusões do acórdão de 1ª instância, oportunidade em que também acostou aos autos provas complementares que respaldam o direito invocado em sua defesa, notadamente à dedutibilidade das perdas.

Da Juntada de Novos Documentos

O contribuinte faz juntada de vários documentos quando da apresentação do recurso voluntário, são eles: planilhas analíticas das Contas de Resultado 8183030026 e 8183030027, e balancete diário por conta extraído diretamente da ECD e outros, conforme arquivos não pagináveis e documentos de e-fls. 1627/1833.

Em relação a esse ponto, é importante destacar a disposição contida no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que trata da apresentação da prova documental na impugnação. Em que pese existir entendimento pela não admissão destes documentos em sede recursal com fulcro nesse dispositivo, penso que a rigidez na aceitação de provas apenas em um momento processual específico não se coaduna com a busca da verdade material, que é indiscutivelmente informador do processo administrativo fiscal pátrio.

Tal princípio, também denominado de “liberdade na prova”, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, de forma que ela pode, até o julgamento final da controvérsia, conhecer de novos documentos e evidências, ainda que produzidos em outro processo.

Nessa mesma esteira de raciocínio, os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello, Hely Lopes Mirelles, Odete Maduar, Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, explicitam a importância de tal princípio para o processo administrativo, a ver:

Hely Lopes Mirelles¹: “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente.”

Odete Madauar²: “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las.”

Celso Antônio Bandeira de Mello³: “Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado...”

Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari⁴: “Em oposição ao princípio da verdade formal, inerente aos processos judiciais, no processo administrativo se impõe o princípio da verdade material. O significado deste princípio pode ser compreendido por comparação: no processo judicial normalmente se tem entendido que aquilo que não consta nos autos não pode ser considerado pelo juiz, cuja decisão fica adstrita às provas produzidas nos autos; no processo administrativo o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.”

Destaque-se, por oportuno, que esses princípios foram positivados nos arts. 29 e 38 da Lei nº 9.784/99, que tratam, respectivamente, do dever da Administração realizar, de ofício, atos necessários à instrução processual, bem como da possibilidade do interessado juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo, a qualquer momento no curso do processo.

Nesse mesmo sentido, são os seguintes precedentes do CARF:

PARECER TÉCNICO. JUNTADA APÓS APRESENTAÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.

POSSIBILIDADE.

A juntada de parecer pelo contribuinte após a interposição de Recurso Voluntário é admissível. O disposto nos artigos 16, §4º e 17, ambos do Decreto nº 70.235/1972 não pode ser interpretado de forma literal, mas, ao contrário, deve ser lido de forma sistêmica e de modo a contextualizar tais disposições no universo do processo administrativo tributário, onde vige a busca pela verdade material, a qual é aqui entendida como flexibilização Procedimental probatória.

¹ MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Pág. 581.

² MEDAUAR, Odete, A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, Pág. 131.

³ MELLO, Celso Antonio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, São Paulo, Malheiros, 2003, 17ª edição, Pág. 463

⁴ FERRAZ, Sergio, e Adilson Abreu Dallari, Processo Administrativo, São Paulo, Malheiros, 2ª edição, Pág. 109.

Ademais, referida juntada está em perfeita sintonia com o princípio da cooperação, capitulado no art. 6º do CPC/2015, o qual se aplica subsidiariamente no processo administrativo tributário. (CARF – Processo 19515.720184/2012-06; Recurso voluntário; Data da sessão: 22 de março de 2018; Relator: Diego Diniz Ribeiro; acórdão nº: 3402005.033).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano calendário: 2004

RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999.

(CSRF – Processo nº 14098.000308/2009-74; Recurso Especial; Data da sessão: 06 de abril de 2017; Relator Gerson Macedo Guerra; nº do acórdão: 9101002.781 – 1ª turma).

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida. (íntegra juntada aos autos). (CSRF – Processo nº 16327.001227/2005-42; Recurso Especial; Data da sessão: 8 de agosto de 2017; Relatora: Adriana Gomes Rêgo; nº acórdão: 9101003.003).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS APRESENTADAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. (...) tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de deduções sem a análise das provas constantes nos autos. Além disso, esta é a última instância administrativa para derradeiro reconhecimento, e não sendo atendido, o contribuinte não hesitará em buscar a tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco enfrentar a mesma situação, com as provas apresentadas em juízo. (CARF – Processo nº 11080.724714/2015-75; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 22/09/2016; Relator: Daniel Melo Mendes Bezerra; Nº Acórdão: 2201-003.357)

DOCUMENTAÇÃO JUNTADA APÓS DILIGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. POSSIBILIDADE. (...) em razão do Princípio da Verdade Material, deve-se analisar os documentos apresentados pelo Contribuinte após a impugnação, uma vez que tal documentação visa reforçar seu direito em face da argumentação apresentada pelo julgador a quo. (CARF – Processo n 10850.001408/2003-01; Recurso Voluntario; Data da Sessão: 05/07/2016; Relator: João Carlos De Figueiredo Neto; Nº Acórdão: 1201-001.447)

JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS NA FASE RECURSAL. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Devem ser apreciados os documentos juntados aos autos depois da impugnação e antes da decisão de 2ª instância. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador em sua real expressão econômica.

(CARF – Processo nº 10530.002607/2007-74; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 02/12/2014; Relator: Fabio Brun Goldschmidt; Nº Acórdão: 2202-002.884)

JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS NA FASE RECURSAL. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Devem ser apreciados todos os documentos legitimamente juntados aos autos, mesmo depois da impugnação e antes do julgamento do recurso, em atenção ao princípio da verdade material que predomina no processo administrativo, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador do imposto em sua real expressão econômica. (CARF – Processo nº 13637.000346/2006-77; Recurso Voluntário; Data da Sessão: 02/12/2014; Relator: Eduardo De Souza Leão; Nº Acórdão: 2101-002.638)

Logo, existindo matéria controvertida, e o contribuinte traz novos elementos de provas relacionados a essa matéria, de modo a corroborar, materialmente, com o desfecho da lide, ainda que as apresente após sua Impugnação, não deve estas provas ser desconsideradas pelo julgador administrativo, em face do momento processual em que ocorre a juntada.

Por outro lado, as provas juntadas também podem ser admitidas por outro fundamento, qual seja, em razão da exceção prevista na alínea “c”, do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72. É que é inegável que a juntada destes documentos é resultado da dialética processual, e decorre das alegações tecidas pela Delegacia de Julgamento, que manteve a autuação relacionada às perdas de crédito, por entender que os documentos apresentados não demonstravam: (i) qual era o valor mensal despesado contabilmente; e (ii) apesar de indicarem as datas de vencimento de cada perda, não era possível identificar em que mês cada uma delas foi baixada. Veja-se:

“Assim, resta esclarecido o método de contabilização. A dificuldade permanece na comprovação das operações e, por consequência, na dedutibilidade das perdas. Explico.

O contribuinte havia indicado, em um primeiro momento, que as despesas haviam sido reconhecidas todas em dezembro, ocasionando o lançamento concentrado naquele mês. Agora, na impugnação, informa que as despesas se distribuem conforme a tabela acima.

Os arquivos não pagináveis juntados à impugnação, anexados às fls. 959 e 960(Doc_Comprobatórios02 e Doc_Comprobatórios03), são os mesmos apresentados antes da autuação, às fls. 705 e 706. Como dito anteriormente, apontam créditos vencidos desde 06/01/2016 até 03/07/2017 (informam a data de vencimento), mas não indicam a data em que teriam sido baixados como perdas.

O arquivo Doc_Comprobatórios02 contém planilha na qual estão listadas perdas que somam R\$ 116.666.196,88, correspondendo às perdas registradas na conta 8183030026. O arquivo Doc_Comprobatórios03 contém planilha na qual estão listadas perdas que somam R\$ 32.865.803,85, correspondendo às perdas registradas na conta 8183030027.

No entanto, não há informações que permitam correlacionar qualquer das duas planilhas com a tabela acima, determinando quais perdas teriam sido reconhecidas em cada mês.

Ora, se a condição para dedutibilidade como perda é o crédito estar vencido há mais de seis meses, é necessário que se possa correlacionar a data de vencimento de cada crédito à data de reconhecimento da despesa. Isso não é possível, para as perdas em questão, com base na documentação apresentada.

Em outras palavras, se é verdade que as perdas foram deduzidas ao longo de todos os meses do ano, então é necessária documentação que comprove que a despesa reconhecida em 31 de janeiro, por exemplo, corresponde a perdas que já cumpriam as condições de dedutibilidade naquela data”.

Logo, por ambos os fundamentos, os documentos juntados devem ser admitidos e apreciados.

Da Conversão do Julgamento em Diligência

Como relatado, uma das infrações apontadas foi a de *Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real*, com fato gerador em 31/07/2017 e base de cálculo de R\$ 149.532.000,73 (fl. 720). No auto de CSLL, corresponde à infração *Despesas não Dedutíveis* (fl. 728).

Essa infração foi mantida pela DRJ, por falta de provas, o que motivou, como visto antes, a juntada de documentos por parte do contribuinte.

Assim, foram juntadas aos autos planilhas analíticas das Contas de Resultado 8183030026 e 8183030027, as quais indicam a data de vencimento de cada crédito e sua respectiva baixa na contabilidade (arq. não pagináveis juntados ao recurso).

De acordo com o Contribuinte, as referidas planilhas são corroboradas com o balancete diário por conta (doc. 02 juntado ao recurso), extraído diretamente da ECD, o qual demonstra que o saldo final despesado em cada mês (obtido da diferença entre o saldo final e o saldo inicial), corresponde com aos valores cotejados nas planilhas e apresentado pelo Recorrente em sua impugnação, como também o mesmo valor pode ser encontrado na comparação das Composições do Lucro líquido, o qual demonstra, em sua ótica, que o valor despesado nas contas 8183030026 e 8183030027 foi reconhecido mensalmente, sendo que em cada mês é apresentado o saldo acumulado da despesa até aquele período, sendo refletido no lucro de partida para apuração das estimativas.

Em tese, os documentos apresentados, somados àqueles já existentes nos autos, potencialmente demonstram inexistir divergência contábil por parte do procedimento adotado pelo Recorrente, defluindo-se daí que o valor de R\$ 149.532.000,73 possa mesmo figurar como perda legítima na apuração do IRPJ e CSLL no período.

Sendo assim, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem:

- i) Analise a documentação juntada em sede de Impugnação e Recurso, para fins de verificar se foram atendidos os requisitos do art. 9º c/c art. 10, da Lei nº 9.430/96, para reconhecimento das perdas, através da demonstração analítica da data de vencimento de cada crédito e respectiva data de baixa na contabilidade, bem como se o despesamento foi efetuado mensalmente e não concentrado no mês de dezembro/2017;
- ii) Informar se as planilhas analíticas das Contas de Resultado 8183030026 e 8183030027, que indicam a data de vencimento de cada crédito e sua respectiva baixa na contabilidade (arq. não paginável01 e arq. não paginável02) guardam correspondência com o balancete diário por conta (e-

fls. 1627 e ss), trazendo ainda considerações a respeito da demonstração de que o saldo final despesado em cada mês (obtido da diferença entre o saldo final e o saldo inicial), corresponde com aos valores cotejados nas planilhas apresentadas;

- iii) Em sua análise, informar se restou demonstrado que o valor despesado nas contas 8183030026 e 8183030027 foi reconhecido mensalmente, e que em cada mês é apresentado o saldo acumulado da despesa até aquele período, refletindo-se no lucro de partida para apuração das estimativas;
- iv) E, ao final, concluir se existe ou não divergência contábil por parte do procedimento adotado pela Recorrente, e se o valor de R\$ 149.532.000,73 figura como perda legítima na apuração do IRPJ e CSLL do período justificando sua conclusão.
- v) Após, deverá a autoridade fiscal elaborar relatório conclusivo das verificações efetuadas, cientificando o Contribuinte para se manifestar nos autos sobre suas conclusões, no prazo de 30 dias, em conformidade com o parágrafo único, art. 35, do Decreto 7.574/2011.

Na sequência, o processo deverá retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento, sendo distribuído a este Conselheiro independentemente de sorteio.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA