



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720859/2017-42
ACÓRDÃO	1202-001.315 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL BANCO PAN S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

COMPROVAÇÃO DE DESPESAS.

Cabe ao sujeito passivo comprovar as despesas deduzidas com os elementos de prova que devem ser apresentados juntamente com a impugnação. Ao não fazê-lo, não se desincumbi do seu ônus. Somente podem ser aceitas as despesas inequivocadamente comprovadas. Com a referida comprovação, a glosa deve ser afastada.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. PRAZO DEFINIDO EM MESES.

Na determinação do lucro real, a dedutibilidade, como despesa, de perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica requer a observância das condições impostas pela legislação tributária, entre as quais a contagem de prazo. Se a legislação escolheu como o mês como unidade de tempo para definição do requisito de dedutibilidade da perda no recebimento de crédito, não se pode converter o prazo para dias. Os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de início, ou no imediato, se faltar exata correspondência.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, não estabeleceu que a dedução da despesa com a perda no recebimento de crédito só poderia ocorrer no período de apuração em que fossem satisfeitos seus requisitos, entre os quais insere-se o tempo há que o crédito deve estar vencido. O prazo a que se refere a norma deve ser entendido como prazo mínimo exigível para a dedutibilidade, após o qual, desde que atendidos os demais requisitos, o

contribuinte poderá deduzir o crédito na apuração do lucro real, mas não necessariamente no período de apuração em que satisfeita essa condição.

DESPESAS NÃO DEDUZIDAS PELO SUJEITO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NA AUTUAÇÃO.

A dedução prevista no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, é uma faculdade concedida ao sujeito passivo e, portanto, pode ou não ser exercida por ele, desde que atendidos os requisitos de dedutibilidade definidos na norma. Nessa linha, se a impugnante não deduziu no AC 2012 as perdas no recebimento de créditos que entende devidas, é porque não exerceu essa faculdade. Dessa forma, não cabe à Autoridade Fiscal Autuante fazê-lo e tampouco à Autoridade Julgadora, posto que não se trata de erro na confecção do lançamento.

ALTERAÇÃO DE SALDO DE PREJUÍZO FISCAL EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. A alteração do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL só pode ser feita em sede de contencioso a partir da retificação do resultado fiscal do período de apuração lançado. Eventuais ajustes decorrentes da decisão em períodos de apuração subseqüentes só podem ser implementados pelo sujeito passivo, já que a competência para revisar a apuração do resultado fiscal é da Autoridade Autuante, cabendo à Autoridade Julgadora a revisão do lançamento de ofício e não a revisão do resultado fiscal de períodos não fiscalizados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício por inferior ao limite de alçada, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a glosa sobre dedução de despesas com terceiros relativa aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012, no valor de R\$ 15.108.833,28.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Marcelo Jose Luz de Macedo, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração que exigem o Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no valor de R\$ 12.687.785,33 e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL no valor de R\$ 7.616.617,19, relativo ao ano-calendário 2012.

Por retratar bem os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo o relatório elaborado pela Delegacia Regional de Julgamento ao proferir o v. acórdão de número 02-094.090 – 10ª Turma da DRJ/BHE para, a seguir, complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir do julgamento de primeira instância.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 176 a 185), a Autoridade Autuante (i) glosou parte do valor excluído, na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2012, a título de perdas no recebimento de créditos, e (ii) glosou despesas com prestação de serviços por terceiros.

Com relação às perdas em operações de crédito, a Autoridade Fiscal motivou o lançamento pelo fato de a impugnante não ter respeitado a temporalidade para dedução das perdas, definida no art. 9º da Lei no 9.430, de 1996, vigente à época dos fatos geradores.

Durante o procedimento fiscal, a Autoridade Autuante solicitou o demonstrativo de perdas havidas no recebimento de créditos referentes ao AC 2012. Em resposta, foi apresentado arquivo em mídia CD que equivale à planilha EXCEL contendo 166.113 registros de perdas as quais totalizaram R\$ 235.466.723,42, exatamente o valor que consta declarado na Linha 63 da Ficha 09B da DIPJ/2013, ano-calendário 2012. Após análise da planilha, constatou-se que as perdas deduzidas foram todas enquadradas na previsão legal de dedutibilidade dos incisos II-a ou II-b do art. 9º da Lei 9.430/96. No entanto, da análise pormenorizada dos parâmetros do conjunto de deduções efetuadas, concluiu três conjuntos de irregularidades, a saber:

(i) glosa de perdas – inciso II-a do art. 9º da Lei no 9.430, de 1996

A planilha denominada Inc. II-a relaciona um conjunto de perdas de valor total R\$ 702.625,63 que, embora não tenham garantia e

representem valores até R\$ 5.000,00, apresentam data de vencimento igual ou posterior a 01/07/2012.

Nessas circunstâncias, a dedutibilidade dessas perdas somente ocorreria, de pleno direito, pelo transcurso do prazo legal de 6 meses, ou seja, na apuração do resultado do ano-calendário de 2013.

Tal situação ensejaria a caracterização de antecipação de despesas, com efeito de postergação no pagamento dos tributos correspondentes, infração que seria apurada pela fiscalização por meio da imputação dos juros e multa de mora sobre os valores efetivamente recolhidos, com exigência de ofício das diferenças apuradas.

No entanto, analisando-se os valores apurados nas DIPJ referentes aos dois períodos em questão, observa-se o seguinte quadro fático:

	<i>Lucro Real</i>	<i>BC CSLL</i>
2012	22.991.710,51	22.991.710,51

2013	-438.029.253,90	-438.029.253,90
-------------	------------------------	------------------------

Ou seja, não caberia a referida imputação, uma vez que os tributos correspondentes às perdas antecipadamente deduzidas na apuração de 2012 não restaram recolhidos no período subsequente, devido à apuração de prejuízos em 2013.

Dessa forma, glosou o valor de R\$ 702.625,63.

(ii) glosa de perdas – inciso II-b do art. 9o da Lei no 9.430, de 1996

A planilha denominada Inc. II-b relaciona um conjunto de perdas de valor total R\$ 87.786,71 que, embora não tenham garantia e representem valores acima de R\$ 5.000,00 e inferiores a R\$ 30.000,00, apresentam data de vencimento igual a 01/01/2012.

Nessas circunstâncias, a dedutibilidade dessas perdas somente ocorreria, de pleno direito, pelo transcurso do prazo legal de 1 ano, ou seja, na apuração do resultado do ano-calendário de 2013.

Pela mesma razão descrita no item anterior, a situação observada caracteriza o efeito de antecipação de despesa e postergação de pagamento, com impossibilidade de aplicação de imputação, cabendo portanto a glosa do valor de R\$ 87.786,71.

(iii) inobservância do regime de competência. Postergação de despesas – efeito da trava dos 30%

A planilha denominada Posterg_Despesas relaciona um conjunto de perdas de valor total R\$ 560.990,90, todas deduzidas pelo critério do inc. II-a, ou seja, sem garantia de valor até R\$ 5.000,00 e vencidas há mais de 6 meses.

Analisando-se as informações referentes a essas perdas, observa-se que os vencimentos das mesmas se deram entre 20/08/2010 e 30/06/2011. Ou seja, essas deduções poderiam ter ocorrido já na apuração do resultado de 2011, porém foram postergadas para a apuração de 2012.

Vejamos os efeitos do não cumprimento do regime de competência na dedução das perdas em questão:

* Caso as deduções do conjunto de perdas ora analisado tivessem sido efetuadas pelo princípio de competência, ou seja, no prazo previsto em lei para se deduzir o valor das perdas no recebimento de créditos, não teria havido nenhum efeito financeiro imediato na apuração de resultado do ano-calendário de 2011; simplesmente ocorreria aumento do estoque de prejuízos fiscais acumulados, para compensação em períodos subsequentes.

* Por outro lado, no ano-calendário de 2012, em que se apuraram resultados positivos, a dedução das perdas em questão se daria na forma de compensação de prejuízos do período anterior, com a limitação legal de 30% estabelecida pelo art. 15 da Lei 9065/95 e não na forma de dedução integral, como foi feito pelo contribuinte.

* Portanto, na apuração do resultado do ano-calendário de 2012 a dedução de perdas seria 70% menor e consequentemente o valor de tributos a recolher seria maior .

Ou seja, os fatos mostram que a inobservância do regime de competência na dedução das perdas no recebimento de créditos trouxe resultado diverso daquele que seria obtido se realizado na data prevista.

A postergação da dedução de perdas causada pelo contribuinte resultou em redução indevida dos tributos a recolher, circunstância que caracteriza a infração descrita no capítulo 2.1 deste Termo, especificamente o disposto no art. 273 do RIR/99.

Portanto, deve ser glosado o valor de R\$ 560.990,90 excluído na apuração do resultado de 2012.

Cabe observar que a compensação acima indicada, conforme se verifica na apuração do Auto de Infração, leva em consideração o disposto no § 1º do art. 273 do RIR/99, uma vez que o lançamento decorrente da glosa efetuada considerou a devida compensação de 30% com prejuízos de períodos anteriores.

Por fim, ressalte-se que o valor de R\$ 560.990,90, que é da competência de 2011, está sendo alocado ao resultado negativo apurado naquele período, implicando em aumento do Prejuízo Fiscal Acumulado, bem como da Base de Cálculo Negativa da CSLL.

A Autoridade Fiscal, em consequência, fez as alterações nos resultados fiscais dos AC 2011 e 2012 no Sistema de Controle de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL (Sapli).

No que se refere à glosa de despesas com prestação de serviços por terceiros, após a impugnante ter sido intimada durante o procedimento fiscal a esclarecer a natureza dos pagamentos efetuados às empresas PANSERV PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA e PANAMERICANO PRESTADORA DE SERVIÇOS S/C LTDA, bem como a apresentar cópia digitalizada da relação dos pagamentos efetuados, de seus respectivos comprovantes e cópia dos contratos de prestação de serviço, a Autoridade Autuante analisou a documentação entregue e constatou que as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos apresentados relativamente à empresa PANAMERICANO PRESTADORA DE SERVIÇOS S/C LTDA totalizam um valor menor do aquele contabilizado como despesa, no ano de 2012, na conta 8.1.7.57.00.4 484.2 - COMISSOES PANAMERICANO PREST. SERV. S/C, conforme se demonstra os valores em R\$:

Despesa deduzida em 2012	52.761.454,80
Notas Fiscais e comprovantes de pagamento apresentados	22.207.546,17
Diferença	30.553.908,63

Assim, glosou o valor de R\$ 30.553.908,63 de despesas deduzidas no AC 2012 por falta de comprovação. As infrações foram constituídas por meio de Auto de Infração que instruíram os presentes autos.

A ciência dos Autos de Infração, Termo de Verificação Fiscal, planilhas excel e Termos de Encerramento da Ação Fiscal ocorreu por meio de acesso à sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 24/10/2017,

data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto no 70.235/72, conforme fls. 190 e 191.

Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo apresentou impugnação (fls. 200 a 231), por meio de solicitação de juntada de documentos aos presentes autos, em 22 de novembro de 2017, conforme fls. 198 e 199. Em suma, alega-se:

(i) Das despesas com prestação de serviços por terceiros – Panamericano Prestadora de Serviços:

Que a fiscalização em nenhum momento questionou a efetividade do serviço prestado pela Panamericano Prestadora de Serviços e que a única razão da glosa foi a suposta ausência de Notas Fiscais e Comprovantes de Pagamentos que amparassem a dedutibilidade das despesas em questão;

Que se localizaram os documentos necessários para atestar as despesas indevidamente glosadas, motivo pelo qual entende que a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada;

Que caso essa Turma Julgadora entenda que os documentos apresentados não são suficientes para justificar a integralidade da dedutibilidade no valor de R\$ 30.553.908,53, requer, ao menos, a conversão do julgamento da presente Impugnação em diligência, de modo que a Panamericano Prestadora seja intimada para apresentar os valores recebidos e eventuais documentos comerciais que atestem o montante em questão;

(ii) Da despesa com perda de operações de crédito – inciso II, a, do art. 9º da Lei no 9.430, de 1996:

Que em relação às perdas de operações de créditos sem garantia de valor até R\$ 5.000,00, a Autoridade Fiscal Autuante somente realizou a glosa do valor de R\$ 702.625,63, por aplicar o entendimento semestral, considerando o início da contagem a partir do mês subsequente ao mês de vencimento das perdas de operação de crédito em análise;

Que tal alegação não merece prosperar, na medida em que, a Impugnante respeitou a previsão "há mais de seis meses" (180 dias + 1 dia) das datas de vencimentos (01/07/2012; 02/07/2012 e 03/07/2012) das referidas perdas de operações de crédito;

Que com relação à contagem de prazo das perdas de operações de créditos sem garantia de valor até R\$ 5.000,00, a Impugnante converte os seis meses em dias (6 meses = 180 dias) e aplica a fórmula 180 dias + 1 dia, cumprindo o requisito de "há mais de seis meses", conforme

se verifica na Coluna H, da planilha anexa (Doc. 10 - Arq_Nao_Paginavel);

Que aplicando a ferida fórmula, verifica-se que:

(a) as perdas de crédito com as datas de vencimentos em 01/07/2012, a dedutibilidade poderá ocorrer a partir de 29/12/2012;

(b) as perdas de crédito com as datas de vencimentos em 02/07/2012, a dedutibilidade poderá ocorrer a partir de 30/12/2012; e

(c) as perdas de crédito com as datas de vencimentos em 03/07/2012, a dedutibilidade poderá ocorrer a partir de 31/12/2012;

Que para todas as perdas de operações de créditos sem garantia de valor até R\$ 5.000,00 em análise (Glosa 2.2.1 do TVF), a dedutibilidade poderia ter ocorrido no ano- calendário de 2012;

Que caso seja mantido o entendimento da Autoridade Fiscal, o saldo de prejuízo fiscal e base negativa do Impugnante, referente ao ano-base de 2013, deverá ser majorado pela perda no montante de R\$ 702.625,63, o que não foi feito pela Fiscalização;

(iii) Da despesa com perda de operação de crédito - inciso II, b do artigo 9o da lei no 9.430/96 - R\$ 87.786,71 (item 2.2.2 do TVF));

Que, quanto às perdas de operações de créditos sem garantia de valor entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00, a Autoridade Fiscal teria cometido dois equívocos, quais sejam:

(a) havia outras despesas passíveis de dedução, nas mesmas condições do inciso II, alínea "b", do artigo 90, da Lei no 9.430/1996, as quais não foram deduzidas pelo Impugnante no período, razão pela qual não houve qualquer prejuízo ao Fisco a dedução realizada pelo Impugnante no valor de R\$ 87.786,71; e

(b) caso a despesa de R\$ 87.786,71, fosse passível de dedução apenas no ano-base de 2013, tal montante deveria ser considerado de ofício no "SAPLI" (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL), já que a Autoridade Fiscal reconheceu a sua legitimidade e dedutibilidade naquele ano;

(iv) Da suposta postergação de despesas – R\$ 560.990,90:

Que a Autoridade Fiscal teria afirmado que, no tocante a determinadas perdas com operações de créditos sem garantia, cujos valores representassem até R\$ 5.000,00, teria ocorrido a postergação de despesas, mas que tal posicionamento não merece prosperar;

Que a dedutibilidade realizada pelo Impugnante no valor de R\$ 560.990,90, respeitou os requisitos estabelecidos no já citado inciso II, alínea "a", do artigo 9º, da Lei no 9.430/1996, pois foram realizadas em um prazo superior a 6 meses (fato incontroverso nos autos), além de haver outras despesas passíveis de dedução no período, nas mesmas condições exigidas pelo mencionado artigo 9º, as quais não foram deduzidas pelo Impugnante, no ano de 2012, e que deveriam ter sido levadas em consideração no curso do procedimento fiscal;

(v) Ad Argumentandum: Da não observância de todas as despesas dedutíveis com operações de crédito – Da iliquidez e incerteza dos AI lavrados

Que a Autoridade Fiscal não observou que, no ano-calendário de 2012, havia outras despesas passíveis de dedução, nas condições do artigo 9º, da Lei no 9.430/1996, que não foram deduzidas pelo Impugnante, o que acarretou na iliquidez e incerteza da autuação;

Que em virtude da revisão de ofício das bases declaradas pelo contribuinte, no ano fiscalizado (2012), havia outras despesas passíveis de dedução, inclusive, no montante suficiente para englobar a totalidade dos valores glosados nos Itens 2.2.1; 2.2.2; e 2.2.3 do TVF

(R\$ 1.351.403,24), as quais não foram excluídas pelo Impugnante no ano de 2012, conforme planilha demonstrativa suportada pela contabilidade (Doc. 11- Arq_Nao_Paginavel);

Que sendo assim, os lançamentos em questão padeceriam de iliquidez e incerteza, já que não se mostrariam aptos a mensurar corretamente os valores passíveis de dedução na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2012;

Que a autuação apresenta vícios materiais que afetam requisitos básicos/intrínsecos do lançamento (conforme caput do art. 142 do Código Tributário Nacional e artigo 108 do Decreto no 70.235/72), os quais não podem ser corrigidos, sendo a única solução possível o reconhecimento da nulidade do ato administrativo viciado. Cita jurisprudência e doutrina;

Que caso não se entenda pela nulidade dos autos de infração que, ao menos, reconheça-se a dedutibilidade das despesas apresentadas, no mesmo montante da totalidade das glosas dos itens 2.2.1; 2.2.2; 2.2.3 do TVF, razão pela qual tais glosas deverão ser integralmente canceladas.

(vi) Da conversão do julgamento em diligência

Subsidiariamente, requer a conversão dos autos em diligência a fim de se buscar a verdade material dos fatos, posto que o levantamento realizado pelo Sr. Auditor Fiscal possui inconsistências que maculam a base de cálculo apurada relativa à glosa de despesas nas operações de crédito;

Que o quesito a ser respondido em tal diligência é se diante de todos os esclarecimentos expostos, a base de cálculo tributada pelo Sr. Agente Fiscal efetivamente corresponde com a realidade dos fatos ocorridos no ano-calendário de 2012;

Que na hipótese dos documentos apresentados para a comprovação das despesas referentes ao item 3 do TVF, não serem considerados suficientes, a Panamericano Prestadora (empresa que pertence a Grupo diverso do Grupo PAN - tal empresa pertence ao Grupo Silvo Santos) deverá ser intimada para apresentar eventuais documentos que esta DRJ entenda necessários para firmar a convicção dos Ilmo. Julgadores da legitimidade da dedução do montante indevidamente glosado de R\$ 30.553.908,63;

Que por se tratar da necessidade de apuração de informação eventualmente imprescindível ao deslinde do caso, a diligência ora solicitada deverá ser deferida em respeito ao disposto no caput do artigo 18 do Decreto no 70.235/72.

(vii) Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Subsidiariamente, alega que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal;

(viii) Das compensações indevidas de prejuízo fiscal e Base Negativa da

CSLL

Caso cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, por consequência, deverão ser restabelecidos os saldos de prejuízo fiscal e base negativa utilizados de ofício por esta C. Turma Julgadora.

Do pedido

Requer o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, de modo a desconstituir os créditos tributários exigidos, bem como cancelar integralmente os autos de infração, com o restabelecimento dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL utilizados de ofício no ano de 2012.

Na ocasião do julgamento da impugnação apresentada pelo Recorrente, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG), proferiu v. acórdão *a quo*, julgando procedente em parte a impugnação por entender, em síntese, que não foi possível correlacionar os valores das notas fiscais anexadas com os valores dos pagamentos, que as notas fiscais anexadas relativas aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012 não totalizam os valores contabilizados e que o momento de apresentação das provas, inclusive dos documentos que suportam os lançamentos contábeis, coincide com o da impugnação, consideram-se não comprovadas as despesas relativas ao pagamento de prestação de serviço a terceiros relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012, cujo somatório corresponde ao valor de R\$ 22.868.121,83.

Irresignada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, alegando, em síntese, que:

- i. após a localização dos documentos pertinentes, apresentou com sua Impugnação uma série de notas fiscais e comprovantes de pagamento (fls. 338 a 486 dos autos) atestando as despesas que havia deduzido que não teve tempo hábil para apresentar no curso da Fiscalização;
- ii. é notório que com relação às Notas Fiscais apresentadas na peça impugnatória se torna incontroverso o direito do Recorrente no reconhecimento de sua despesas efetivamente incorrida;
- iii. localizou os documentos necessários para atestar as despesas indevidamente glosadas no valor total de R\$ 30.553.908,53 e os apresentou em sua Impugnação; e
- iv. caso se entenda que os argumentos e elementos de prova trazidos aos autos não sejam suficientes ao deslinde da controvérsia, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se a conversão do presente processo em diligência, a fim de se buscar a verdade material dos fatos.

É a síntese do necessário, passo ao voto.

VOTO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

1 ADMISSIBILIDADE DOS RECURSOS

Trata-se de recurso de ofício e voluntário.

Relativamente ao recurso de ofício, nota-se que o crédito parcialmente exonerado não alcança o valor de alçada previsto na Portaria MF nº 2 de 18 de janeiro de 2023.

Originalmente, são esses os valores do crédito apurado pela Fiscalização:

Tributo	Principal	Juros	Multa (75%)	Valor do crédito apurado
IRPJ	5.583.429,57	2.916.783,59	4.187.572,17	12.687.785,33
CSLL	3.350.057,74	1.750.070,15	2.512.543,30	7.612.671,19
Valor total do crédito tributário apurado				20.300.456,52

Conforme ao que se depreende do acórdão da DRJ, o valor mantido após a exoneração de parte do crédito tributário foi de R\$ 4.127.256,17 para IRPJ e R\$ 2.476.353,70, além de multa de ofício e juros de mora.

Acordam os membros da 10ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação para manter parcialmente a exigência do IRPJ no valor de **R\$ 4.127.256,17** e da CSLL no valor de **R\$ 2.476.353,70**, conforme calculado no item “III.5 - Do crédito exonerado e mantido”, que devem ser acrescidas da multa de ofício no percentual aplicado e dos juros de mora.

Dessa forma, os valores exonerados correspondem a R\$ 1.456.173,40 (IRPJ) e R\$ 873.704,04 (CSLL), perfazendo a quantia de 2.329.877,44. Ainda que sobre esse valor se acrescente juros de mora e multa de ofício fixada no patamar de 75%, o total do crédito exonerado é inferior ao limite de R\$ 15.000.000,00 previsto na Portaria MF nº 2 de 18 de janeiro de 2023.

Por essas razões, entendo que o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Quanto ao recurso voluntário, verifica-se a sua tempestividade e preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Recorrente alega, em síntese:

- (i) Houve inovação do critério jurídico do lançamento pela DRJ;
- (ii) Comprovação das despesas com prestação de serviços de terceiros – Panamericano Prestadora de Serviços
- (iii) Dedutibilidade das perdas em operações de crédito
- (iv) Deveriam ser consideradas outras despesas passíveis de dedução e que não foram deduzidas pela Recorrente

2.1 ALEGADA NULIDADE POR INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO

A Recorrente alega a inovação do critério jurídico da autuação na ocasião do julgamento pela DRJ.

No seu entender, a motivação da glosa das despesas com prestação de serviços foi a não apresentação de notas fiscais.

Verificada a documentação entregue, e apesar do longo tempo decorrido desde a assunção da falta de parte da documentação solicitada, constata-se que as notas fiscais e os comprovantes de pagamentos que foram apresentados relativamente à empresa PANAMERICANO PRESTADORA DE SERVIÇOS S/C LTDA totalizam um valor menor do aquele contabilizado como despesa, no ano de 2012, na conta 8.1.7.57.00.4 484.2 – COMISSOES PANAMERICANO PREST. SERV. S/C, conforme se demonstra:

Despesa deduzida em 2012	52.761.454,80
Notas Fiscais e comprovantes de pagamento apresentados	22.207.546,17
Diferença	30.553.908,63

No entanto, após a apresentação das notas fiscais e dos comprovantes de pagamento em sede de impugnação, a DRJ entendeu por manter a glosa das deduções de despesas com prestação de serviços. Nesse ponto, a Recorrente entende que a DRJ inovou o critério jurídico utilizado na autuação, uma vez que o voto foi fundamentado nos seguintes argumentos não utilizados pela Autoridade Fiscal: (i) porque não haveria correspondência entre o valor da nota e os comprovantes de pagamento e (ii) porque não teria sido apresentada relação de notas que pudessem ter sido pagas na mesma data.

Eis o excerto do voto da DRJ citado pela Recorrente em seu recurso voluntário:

O mesmo fato ocorreu nos meses de fevereiro e março. Ocorre que essa não foi a única inconsistência identificada. Constatou-se, ainda, a inexistência de correspondência entre os valores das notas fiscais e respectivos comprovantes de pagamento. A impugnante também não demonstrou eventual relação de notas que pudessem ter sido pagas na mesma data, não se desincumbindo, portanto, do ônus da prova.

A Recorrente segue argumentando que a forma como comprovou as despesas perante a Autoridade Fiscal foi exatamente igual àquela adotada ao apresentar impugnação, sendo que a Autoridade Fiscal admitiu como despesas comprovadas aquelas nas quais a Recorrente apresentou nota fiscal e comprovante de pagamento.

Discordo do entendimento defendido pela Recorrente. A fundamentação do voto condutor do acórdão recorrido não pode ser interpretada como inovação do critério jurídico da autuação, não havendo que se falar em anulação do acórdão *a quo* por cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

Assim se diz, porque a DRJ simplesmente avançou na análise de documentos que não haviam sido apresentados no curso da Fiscalização e concluiu pela insuficiência de comprovação das despesas deduzidas pela Recorrente.

2.2 MÉRITO

Superada as alegações de nulidade do acórdão recorrido, passo à analisar os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente para defender a dedutibilidade das despesas em discussão.

Relativamente à competência de janeiro

Os 18 comprovantes de transferências relativos a pagamentos de comissões referentes à competência de janeiro (fls. 339 – 356) demonstram o pagamento no valor de R\$ 8.497.000,00.

Data TED	Competência	Valor da TED (R\$)
02/01/2012	janeiro-12	561.000,00
02/01/2012	janeiro-12	486.000,00
03/01/2012	janeiro-12	4.000,00
04/01/2012	janeiro-12	55.000,00
05/01/2012	janeiro-12	636.000,00
06/01/2012	janeiro-12	50.000,00
09/01/2012	janeiro-12	515.000,00
10/01/2012	janeiro-12	379.000,00
11/01/2012	janeiro-12	745.000,00
12/01/2012	janeiro-12	1.488.000,00
13/01/2012	janeiro-12	144.000,00
16/01/2012	janeiro-12	22.000,00
17/01/2012	janeiro-12	41.000,00
18/01/2012	janeiro-12	108.000,00
19/01/2012	janeiro-12	125.000,00
20/01/2012	janeiro-12	1.758.000,00
23/01/2012	janeiro-12	55.000,00
24/01/2012	janeiro-12	1.325.000,00
Total Financeiro		8.497.000,00
IRRF		129.395,93
Total das Notas Fiscais		8.626.395,93

As notas fiscais emitidas pelas diversas filiais da prestadora de serviços Panamericano Prestadora de Serviços (359 – 376) demonstram um valor total de comissão de R\$ 4.140.737,85.

Dessa forma, considerando que as notas fiscais apresentadas totalizam montante inferior ao valor das transferências realizadas, deve-se afastar a glosa com relação ao valor de R\$ 4.140.737,85.

Relativamente à competência de fevereiro

Os 21 comprovantes de transferências relativos a pagamentos de comissões referentes à competência de fevereiro (fls. 379 - 399) demonstram o pagamento no valor de R\$ 8.109.500.

Data TED	Competência	Valor da TED (R\$)
26/01/2012	fevereiro-12	168.000,00
27/01/2012	fevereiro-12	540.000,00
30/01/2012	fevereiro-12	867.000,00
31/01/2012	fevereiro-12	216.000,00
01/02/2012	fevereiro-12	127.000,00
02/02/2012	fevereiro-12	66.000,00
03/02/2012	fevereiro-12	34.000,00
06/02/2012	fevereiro-12	812.000,00
07/02/2012	fevereiro-12	499.000,00
08/02/2012	fevereiro-12	251.000,00
09/02/2012	fevereiro-12	449.000,00
10/02/2012	fevereiro-12	133.000,00
13/02/2012	fevereiro-12	181.000,00
14/02/2012	fevereiro-12	611.000,00
15/02/2012	fevereiro-12	438.000,00
16/02/2012	fevereiro-12	47.000,00
17/02/2012	fevereiro-12	1.262.000,00
17/02/2012	fevereiro-12	2.500,00
22/02/2012	fevereiro-12	316.000,00
23/02/2012	fevereiro-12	221.000,00
24/02/2012	fevereiro-12	869.000,00
Total Financeiro		8.109.500,00
IRRF		123.494,94
Total das Notas Fiscais		8.232.994,94

As notas fiscais emitidas pelas diversas filiais da prestadora de serviços Panamericano Prestadora de Serviços (402 - 413) demonstram um valor total de comissão de R\$ 4.682.752,98.

Mesmo analisando apenas os pagamentos efetuados no mês de fevereiro, tem-se um total de R\$ 6.191.500,00, superior ao valor das notas fiscais apresentadas pela Recorrente.

Dessa forma, considerando que as notas fiscais apresentadas totalizam montante inferior ao valor das transferências realizadas, deve-se afastar a glosa com relação ao valor de R\$ 4.682.752,98.

Relativamente à competência de março

Os 19 comprovantes de transferências relativos a pagamentos de comissões referentes à competência de março (fls. 416 - 434) demonstram o pagamento no valor de R\$ 5.739.000,00.

Data TED	Competência	Valor da TED (R\$)
27/02/2012	março-12	171.000,00
28/02/2012	março-12	588.000,00
29/02/2012	março-12	244.000,00
01/03/2012	março-12	113.000,00
02/03/2012	março-12	25.000,00
05/03/2012	março-12	137.000,00
06/03/2012	março-12	145.000,00
07/03/2012	março-12	58.000,00
08/03/2012	março-12	169.000,00
09/03/2012	março-12	244.000,00
12/03/2012	março-12	490.000,00
13/03/2012	março-12	165.000,00
14/03/2012	março-12	492.000,00
15/03/2012	março-12	567.000,00
16/03/2012	março-12	99.000,00
19/03/2012	março-12	291.000,00
20/03/2012	março-12	815.000,00
22/03/2012	março-12	55.000,00
23/03/2012	março-12	871.000,00
Total Financeiro		5.739.000,00
IRRF		87.395,94
Total das Notas Fiscais		5.826.395,94

As notas fiscais emitidas pelas diversas filiais da prestadora de serviços Panamericano Prestadora de Serviços (437 - 455) demonstram um valor total de comissão de R\$ 3.634.788,46.

Mesmo analisando apenas os pagamentos efetuados no mês de março, tem-se um total de R\$ 4.736.000,00, superior ao valor das notas fiscais apresentadas pela Recorrente.

Dessa forma, considerando que as notas fiscais apresentadas totalizam montante inferior ao valor das transferências realizadas, deve-se afastar a glosa com relação ao valor de R\$ 3.634.788,46.

Relativamente à competência de agosto

Os 27 comprovantes de transferências relativos a pagamentos de comissões realizados no mês de março (fls. 458 - 484) demonstram o pagamento no valor de R\$ 7.750.100,00.

Data TED	Competência	Valor da TED (R\$)
26/07/2012	agosto-12	60.000,00
27/07/2012	agosto-12	79.000,00
30/07/2012	agosto-12	376.000,00
31/07/2012	agosto-12	68.000,00
01/08/2012	agosto-12	112.000,00
02/08/2012	agosto-12	101.000,00
03/08/2012	agosto-12	9.000,00
06/08/2012	agosto-12	145.000,00
07/08/2012	agosto-12	78.000,00
08/08/2012	agosto-12	121.000,00
09/08/2012	agosto-12	301.000,00
10/08/2012	agosto-12	242.000,00
13/08/2012	agosto-12	268.000,00
14/08/2012	agosto-12	361.000,00
15/08/2012	agosto-12	185.000,00
16/08/2012	agosto-12	27.000,00
17/08/2012	agosto-12	219.000,00
20/08/2012	agosto-12	426.000,00
21/08/2012	agosto-12	147.000,00
22/08/2012	agosto-12	55.000,00
23/08/2012	agosto-12	40.000,00
24/08/2012	agosto-12	206.000,00
27/08/2012	agosto-12	1.183.000,00
28/08/2012	agosto-12	619.000,00
29/08/2012	agosto-12	1.103.000,00
30/08/2012	agosto-12	319.000,00
31/08/2012	agosto-12	900.100,00
Total Financeiro		7.750.100,00
IRRF		118.021,83
Total das Notas Fiscais		7.868.121,83

A nota fiscal juntada às fls. 486 demonstra o valor total de comissão de R\$ 7.760.000,00, sendo R\$ 7.643.600,00 o valor líquido, após retenção do IRRF, dos pagamentos realizados pela Recorrente. Tal valor é apenas um pouco inferior ao total das transferências mencionadas acima.

Analizando apenas os pagamentos efetuados no mês de fevereiro, tem-se um total de R\$ 7.167.100,00, superior ao valor das notas fiscais apresentadas pela Recorrente.

Sobre o descompasso entre os pagamentos e as notas fiscais, a Recorrente esclarece que os pagamentos eram realizados a título de comissão, na medida em que a prestadora de serviços tinha sucesso em suas atividades e, posteriormente formalizados em nota fiscal, referente ao período, pelas filiais da Panamericano (Liderprime), tanto que pelo exame das notas se verificam CNPJs e Inscrições Municipais distintos. Em razão disso que se tem mais de uma transferência bancária para uma, ou mais, notas fiscais correspondentes.

Entendo que a explicação dada pela Recorrente é plausível diante da existência de inúmeras filiais, sendo mais do que provável que os pagamentos e as notas fiscais não correspondam perfeitamente. Tanto é assim que para o mês de agosto a Recorrente apresenta uma única nota fiscal, mesmo a Recorrente tendo apresentado vários comprovantes de transferência.

Dessa forma, a DRJ entendeu estar comprovada a despesa com prestação de serviços de terceiros no valor de R\$ 7.760.000,00.

Novas notas fiscais apresentadas pela Recorrente

A Recorrente a poucos dias antes da presente sessão de julgamento apresentou novas notas fiscais. Entendo que o momento adequado para apresentação de documentos é a impugnação, na qual o contribuinte deve apresentar todos os elementos de fato e de direito que entender necessários para o reconhecimento do seu direito. Dessa forma, teria se operado a preclusão consumativa.

De qualquer forma, curvo-me ao posicionamento do colegiado no sentido de conhecer dos documentos apresentados pela Recorrente.

Para facilitar a análise de suas notas fiscais, a Recorrente apresenta uma tabela na qual relaciona as notas fiscais que estão sendo apresentadas, com descrição de número, filial, data de emissão, valor e IRRF.

Complementação de notas fiscais				
Ref. Nota	Filial	Data	Valor	IRRF
20	Rio de Janeiro	02/01/2012	R\$ 31.054,69	R\$ 465,82
22	Rio de Janeiro	02/01/2012	R\$ 39.370,40	R\$ 590,96
15	São Luís	31/01/2012	R\$ 814.796,00	-
19	Teresina	31/01/2012	R\$ 724.928,80	R\$ 10.873,93
20	Campinas	31/01/2012	R\$ 195.996,10	R\$ 2.939,94
21	Rio de Janeiro	01/02/2012	R\$ 430.506,71	R\$ 6.457,60
26	Uberlândia	03/02/2012	R\$ 284.151,55	R\$ 4.262,27
27	Uberlândia	29/02/2012	R\$ 220.052,40	R\$ 3.300,79
16	São Luís	29/02/2012	R\$ 338.615,11	-
20	Teresina	29/02/2012	R\$ 367.070,17	R\$ 5.506,05
21	Campinas	29/02/2012	R\$ 141.326,76	R\$ 2.119,90
23	Rio de Janeiro	06/03/2012	R\$ 39.370,40	R\$ 590,96
22	Rio de Janeiro	06/03/2012	R\$ 430.506,71	R\$ 6.457,60
21	Teresina	30/03/2012	R\$ 323.523,01	R\$ 4.852,85
22	Campinas	30/03/2012	R\$ 298.923,33	R\$ 4.483,85
28	Uberlândia	31/03/2012	R\$ 190.088,40	R\$ 2.851,33
TOTAL				R\$ 4.926.034,39

Ao analisar as notas fiscais apresentadas (fls. 973 a 988), verifica-se que algumas das notas que foram relacionadas pela Recorrente já foram apresentadas pela Recorrente para instruir a sua impugnação e, portanto, já foram consideradas no voto acima.

NF	Filial	Data de emissão	Primeira apresentação – doc. Comprobatório Impugnação	Valor
19	Teresina	31/01/2012	Fls 374	724.928,80
20	Campinas	31/01/2012	Fls 362	195.996,00
16	São Luis,	29/02/2012	Fls. 413	338.615,00
21	Teresina	30/03/2012	Fls 452	323.523,01
22	Campinas	30/03/2013	Fls. 451	298.923,33

Evidentemente, as notas fiscais já apresentadas não podem ser aproveitadas em duplicidade para afastar a glosa das despesas de serviços. Assim, com base nas novas fiscais e nas notas já apresentadas em sede de impugnação, a Recorrente pode deduzir os seguintes valores.

Diante dos documentos examinados, devem ser consideradas comprovadas as seguintes despesas:

Novas notas		
Janeiro	Fevereiro	Março
R\$ 31.054,69	R\$ 39.370,00	R\$ 39.780,40
R\$ 814.796,00	R\$ 430.506,71	R\$ 430.606,40
	R\$ 284.151,00	R\$ 353.523,76
	R\$ 220.052,40	
	R\$ 367.070,17	
	R\$ 141.326,76	

Notas apresentadas com a impugnação

Janeiro	Fevereiro	março
R\$533.212,09	R\$3.534.117,41	R\$58.890,13
R\$105.273,01	R\$73.983,13	R\$73.053,58
R\$127.525,85	R\$42.682,58	R\$73.799,03
R\$195.996,10	R\$52.167,59	R\$91.689,70
R\$75.317,28	R\$107.180,69	R\$93.926,03
R\$88.155,45	R\$107.180,69	R\$96.907,81
R\$159.193,34	R\$55.013,10	R\$105.853,15
R\$118.111,19	R\$89.159,16	R\$137.907,27

R\$71.037,89	R\$41.734,08	R\$145.361,72
R\$78.740,79	R\$121.408,22	R\$152.816,17
R\$64.190,86	R\$119.511,22	R\$159.525,17
R\$47.073,30	R\$338.615,11	R\$166.979,62
R\$674.431,30		R\$166.979,62
R\$120.678,82		R\$219.160,75
R\$143.787,53		R\$298.923,33
R\$724.928,80		R\$323.523,01
R\$312.395,53		R\$367.504,25
R\$500.688,72		R\$400.303,82

R\$4.986.588,54 R\$6.165.230,02 R\$3.957.014,72

Dessa forma, devem ser afastadas as glosas sobre os seguintes valores.

Competência	Valor da despesa
janeiro	4.986.588,54
fevereiro	R\$6.165.230,02
Março	R\$3.957.014,72
Total	R\$ 15.108.833,28

Na tentativa de suprir a ausência de algumas notas fiscais, a Recorrente apresenta o EFD de janeiro da pessoa jurídica prestadora dos serviços. No entanto a análise do referido documento não é suficiente para suprir a ausência de notas fiscais, tendo em vista que não é possível identificar o tomador de serviço a partir das informações ali lançadas.

Dessa forma, o recurso merece parcial provimento para que sejam restauradas as deduções com despesas de serviços nos meses de janeiro, fevereiro e março no valor de R\$ 15.108.833,28.

Quanto aos demais aspectos de seu recurso, entendo que não assiste razão à Recorrente, razão pela qual proponho a manutenção do acórdão recorrido.

III.3 - Da inobservância dos requisitos para dedução de despesas com perda no recebimento de crédito.

A Autoridade Fiscal identificou, na planilha denominada Inc. II-a, um conjunto de perdas de valor total **R\$ 702.625,63** que, embora não tenham garantia e representem valores até R\$ 5.000,00, apresentam data de vencimento igual ou posterior a 01/07/2012, situação que permitiria a dedução dessas perdas na apuração do resultado do AC 2013. O mesmo ocorreu com as perdas relacionadas na planilha denominada Inc. II-b composta por perdas de valor total **R\$ 87.786,71** que, embora não tenham garantia e representem valores acima de R\$ 5.000,00 e inferiores a R\$ 30.000,00, apresentam data de vencimento igual a 01/01/2012, cuja dedução estaria autorizada também no AC 2013.

Em ambos os casos, a Autoridade Fiscal afastou a antecipação de despesas e o conseqüente efeito de postergação no pagamento dos tributos correspondentes, por entender que os tributos correspondentes não restaram recolhidos no período subsequente, devido à apuração de prejuízos em 2013. Dessa forma, glosou os referidos valores.

A impugnante, por outro lado, considera que o requisito legal que estabelece o prazo em que os créditos devem estar vencidos, para efeito do reconhecimento da despesa, foi respeitado, pois no caso do inciso II, a, do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, converte os seis meses em dias (6 meses = 180 dias) e aplica a fórmula 180 dias + 1 dia, de maneira que já seria possível a dedução em 2012. Argumenta, ainda, que caso seja mantido o entendimento da Autoridade Fiscal, o saldo de prejuízo fiscal e base negativa do Impugnante, referente ao ano-base de 2013, deverá ser majorado pela perda no montante de R\$ 702.625,63, o que não foi feito pela Fiscalização.

Com relação ao inciso II, b, do artigo 9º da Lei nº 9.430, de 1996, alega que a Autoridade Fiscal teria cometido dois equívocos, quais sejam:

(a) havia outras despesas passíveis de dedução, nas mesmas condições do inciso II, alínea "b", do artigo 90, da Lei nº 9.430/1996, as quais não foram deduzidas pelo Impugnante no período, razão pela qual não houve qualquer prejuízo ao Fisco a dedução realizada pelo Impugnante no valor de R\$ 87.786,71; e

(b) caso a despesa de R\$ 87.786,71, fosse passível de dedução apenas no ano-base de 2013, tal montante deveria ser considerado de ofício no "SAPLI" (Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL), já que a Autoridade Fiscal reconheceu a sua legitimidade e dedutibilidade naquele ano.

Equivoca-se a impugnante. O art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, é claro ao estabelecer como requisito temporal para dedutibilidade da perda com recebimento de crédito o seu vencimento há mais de seis meses, no caso de

crédito sem garantia de valor até R\$ 5.000,00 e há mais de um ano, no caso de crédito sem garantia de valor acima de R\$ 5.000,00 e até R\$ 30.000,00. Se a norma foi editada considerando-se o prazo em meses, não pode a impugnante convertê-lo em dias, justamente porque essa conversão traz implicações nas contagens de prazos.

É que a legislação escolheu como unidade de tempo para definição do requisito em estudo o mês, que se difere do período de 30 dias, posto que há meses com 31 dias e até mesmo 28 dias. Sendo assim, o mesmo princípio da legalidade a que está sujeita a Administração Tributária também deve ser observado pelos sujeitos passivos. No caso concreto, ao converter o prazo para dias, a impugnante desrespeitou a lei.

A título argumentativo, oportuno verificar o que dispõe o Código Civil a respeito da contagem de prazos:

Art. 132. Salvo disposição legal ou convencional em contrário, computam-se os prazos, excluído o dia do começo, e incluído o do vencimento.

(...)

§ 3º Os prazos de meses e anos expiram no dia de igual número do de **início**, ou no imediato, se faltar exata correspondência.

Embora essa regra trate das relações civis, serve como aplicação subsidiária para demonstrar que se deve contar o número de meses a partir do vencimento e não se converter, sem autorização expressa, o prazo dado em mês para dia. Procedendo-se contrário ao que determina a lei, atenta-se contra o princípio da legalidade.

De se ressaltar que a Autoridade Fiscal teve o cuidado de verificar se a antecipação das despesas poderia acarretar a postergação do pagamento, situação na qual caberia a imputação proporcional da multa e juros de mora, de maneira a se cobrar apenas a diferença que deixou de ser recolhida. No entanto, verificou que tal situação não ocorrera pois no AC 2013 apurou-se prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, conforme a seguir:

	<i>Lucro Real</i>	<i>BC CSLL</i>
<i>2012</i>	<i>22.991.710,51</i>	<i>22.991.710,51</i>
<i>2013</i>	<i>-438.029.253,90</i>	<i>-438.029.253,90</i>

Dessa forma, não merece reparos o lançamento das infrações tratadas neste item.

Ainda sobre a glosa da perda no recebimento de crédito, no AC 2012, a impugnante requer, caso seja mantida, que o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa Considerando-se que foi mantida a referida infração, inicia-se a análise pelo pedido de recomposição do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL relativos ao AC 2013.

Pois bem, o que a impugnante pretende é deduzir a perda no recebimento de crédito no período de apuração seguinte à infração, ou seja, no AC 2013. Dado que no referido período o resultado fiscal apurado foi negativo, o efeito dessa dedução seria justamente aumentar o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Não obstante o sujeito passivo tenha o direito de deduzir as parcelas no período de apuração competente, nos termos do art. 247, § 2º, do RIR/1999, tal procedimento não pode ser feito pela Autoridade Julgadora, posto que esta fica restrita aos limites da lide, que no caso concreto refere-se à revisão do lançamento do AC 2012.

Nessa linha, a alteração do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL só pode ser feita em sede de contencioso a partir da retificação do resultado fiscal do período de apuração lançado, que não inclui o AC 2013. Eventuais ajustes decorrentes da decisão em períodos de apuração subseqüentes só podem ser implementados pelo sujeito passivo, já que a competência para revisão a apuração do resultado fiscal é da Autoridade Autuante, cabendo à Autoridade Julgadora a revisão do lançamento de ofício e não a revisão do resultado fiscal de períodos não fiscalizados.

Nada impede, porém, que o sujeito passivo promova o ajuste nos AC subseqüentes e ingresse com pedido de restituição/compensação de valores eventualmente pagos a maior, desde que concorde com a autuação e registre corretamente o ajuste. Ademais, em linha com tudo o que já foi decidido, o impugnante poderá, ainda, usar a sua faculdade para dedução da perda no recebimento de crédito em outros períodos, desde que atendidos os requisitos. Assim procedendo, abre-se mão do litígio quanto a essas glosas.

Quanto ao argumento de havia outras despesas passíveis de dedução, nas mesmas condições dos dispositivos infringidos e que não foram deduzidas pelo Impugnante no período, será analisada em item próprio, considerando-se que a alegação também fundamenta outros pontos da impugnação.

Em suma, mantém-se as glosas das deduções decorrentes das perdas no recebimento de créditos que não observaram os requisitos legais, nos valores de R\$ 87.786,71 e R\$ 702.625,63.

III.4 - Das despesas não deduzidas pela Impugnante. Impossibilidade de dedução na autuação

A impugnante alega que no AC 2012 havia outras despesas passíveis de dedução, inclusive no montante suficiente para englobar a totalidade dos valores glosados nos itens 2.2.1; 2.2.2 e 2.2.3 do TVF (R\$ 1.351.403,24), as quais não foram excluídas pelo Impugnante no ano de 2012, o que padeceria o lançamento de iliquidez e incerteza, devendo ser declarado nulo. Subsidiariamente requer o reconhecimento da dedutibilidade das despesas e o cancelamento integral das glosas.

Conforme decidido no item “II - Da preliminar de nulidade suscitada”, eventuais erros na apuração do montante do tributo devido podem ser sanados nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1996, e não acarretam a nulidade dos autos de infração.

Nos itens anteriores, analisou-se o mérito do lançamento e mantiveram-se integralmente as glosas das despesas com perda no recebimento de crédito e parcialmente a glosa das despesas com prestação de serviços por terceiros, por se ter confirmado a infringência aos dispositivos legais que embasaram a autuação fiscal, nestes itens.

Quanto ao pedido para se retificar o lançamento e deduzir as despesas que não teriam sido deduzidas pela impugnante no AC 2012, não há como acatá-lo.

É que, conforme já esclarecido anteriormente, a dedução prevista no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, é uma faculdade concedida ao sujeito passivo e, portanto, pode ou não ser exercida por ele, desde que atendidos os requisitos de dedutibilidade definidos na norma. Nessa linha, se a impugnante não deduziu no AC 2012 as perdas no recebimento de créditos que entende devidas, é porque não exerceu essa faculdade. Dessa forma, não cabe à Autoridade Fiscal Autuante fazê-lo e tampouco à Autoridade Julgadora, posto que não se trata de erro na confecção do lançamento.

Ademais, na linha do decidido no item “III.2 - Da inobservância do regime de escrituração. Redução indevida do Lucro Real causada por Postergação de Custos ou Despesas”, a norma não estabeleceu que a dedução da despesa com a perda no recebimento de crédito ocorresse necessariamente no período de apuração em que fossem satisfeitos seus requisitos, entre os quais insere-se o **prazo** há que o crédito deve estar vencido. O prazo a que se refere a norma deve ser entendido como prazo mínimo exigível para a dedutibilidade. Após esse prazo, desde que atendidos os demais requisitos, o contribuinte poderá deduzir o crédito na apuração do lucro real, mas não necessariamente no período de apuração em que satisfeita essa condição.

Por coerência lógica, ou a faculdade para dedução da perda deve ser exercida no período de apuração em que forem satisfeitos os requisitos legais, entre os quais, o prazo de vencimento do crédito, e, sendo uma faculdade, ao não exercê-la abre-se mão dela, ou entende-se que o prazo legal trata-se de prazo mínimo e que o contribuinte poderá deduzir a perda presumida nos períodos de apuração a partir da caracterização desse prazo mínimo. O que não se admite é que o impugnante para algumas infrações adote um entendimento e, para outras, queira aplicar entendimento diverso.

Aplicando-se o descrito no parágrafo anterior ao caso concreto, se se considerar que o prazo de que trata o art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, condiciona a dedução da perda no período de apuração em que este seja satisfeito, automaticamente a postergação de despesa, no valor de R\$ 560.990,90 (item 2.2.3 do TVF) deve ser mantida. Ademais, por ser uma faculdade a referida dedução, ao se não exercê-la

no período de apuração devido, abre-se mão do direito e todas as despesas supostamente não consideradas na apuração do resultado fiscal, no valor de R\$ 1.351.403,24, não poderão mais serem deduzidas.

Considerando-se que o entendimento proferido neste voto é de que o prazo de que trata o art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, é requisito mínimo a ser atendido e que a dedução pode ser realizada **a partir** do período de apuração em que o mesmo for satisfeito, não se deve deduzir em sede de impugnação os valores dessa perda na constituição do crédito tributário, pois caberia ao impugnante exercer tal faculdade oportunamente. De se ressaltar que, pode, inclusive, a ter exercido nos períodos de apuração subseqüentes ao da autuação.

Para se ter certeza de que não as deduziu, caberia a análise ampla da contabilidade nesses períodos, dados esses que não foram anexados aos autos. De todas as formas, ainda que não tivesse exercida tal faculdade, pelos motivos já expostos, não caberia a retificação do lançamento.

Destarte, as deduções trazidas aos autos em sede de impugnação não devem ser consideradas na apuração do crédito tributário.

Concordo com as conclusões da DRJ. De fato, o prazo estabelecido pelo inciso II, a, do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996 está fixado em meses, não sendo possível acolher a tese da Recorrente de que teria respeitado o prazo legal a partir do decurso de 180 + 1 dia. Caso o legislador tivesse optado por fixar o prazo defendido pela Recorrente assim teria feito, criando uma norma legal prevendo o prazo de 180+ 1 dia para dedução das perdas, mas assim não o fez.

Por outro lado, melhor sorte não assiste a Recorrente em sua pretensão de ver reconhecida de ofício a dedução de perdas que não foram por ela deduzidas no ano-calendário de 2012, mas que naquele ano-calendário já preenchiam os requisitos legais para dedução.

Os prazos fixados pela legislação são prazos mínimos. Tanto é assim que a DRJ afastou a autuação na parte em que a Autoridade Tributária glosou as deduções de perdas que foram postergadas, ou seja, perdas que não foram deduzidas no exato ano-calendário no qual passaram a preencher os requisitos legais para dedução.

Dessa forma, entendo que o recurso voluntário não merece provimento neste ponto.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício; conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a glosa sobre a dedução de despesas com prestação de serviços por terceiros relativa aos meses janeiro, fevereiro e março de 2012, no valor de R\$ 15.108.833,28.

(documento assinado digitalmente)

ACÓRDÃO 1202-001.315 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.720859/2017-42

André Luis Ulrich Pinto

DOCUMENTO VALIDADO