



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720979/2017-40
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-004.039 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrentes BANCO BRADESCO S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. RECONHECIMENTO EM PERÍODO POSTERIOR . PREJUÍZO AO FISCO. IMPOSSIBILIDADE. EFEITO FISCAL

Poderão ser deduzidas as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica desde que atendam as condições do art. 9º da Lei nº 9.430/96 e sejam contabilizadas conforme o artigo 10 desta Lei. O reconhecimento destas perdas poderá ser feito em período posterior ao que ocorrer, desde que não produza efeito fiscal diverso daquele que seria obtido se realizado na data prevista.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. VENCIDOS HÁ MAIS DE CINCO ANOS.

Para a determinação ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente podem ser deduzidos como despesas os créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas para os quais tenham sido cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de 1996, ainda que vencidos há mais de cinco anos sem que tenham sido liquidados pelo devedor.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS.

As perdas no recebimento de créditos somente poderão ser deduzidas como despesas para determinação do lucro real quando cumpridos todos os requisitos. Comprovado que o contribuinte somente cumpriu o requisito do procedimento judicial no ano em que deduziu a despesa, não cabe alegação de postergação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

O Saldo Negativo do IRPJ que houver sido objeto de Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação não poderá ser deduzido do imposto de renda devido, em eventual lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PROVA. JUNTADA POSTERIOR

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PERICIA DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os débitos relativos à multa de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente; i.ii) negar provimento ao recurso de ofício; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Murillo Lo Visco.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário e recurso de ofício interpostos contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Recurso Voluntário n.º **12-101.487 - 12ª Turma da DRJ/RJO**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"Do Auto de Infração

Trata o presente processo de auto de infração de IRPJ (fls. 45/51) relativo ao ano-calendário de 2012, nos valores abaixo relacionados:

ImpostoR\$ 38.605.057,38

Juros de Mora.....R\$ 20.634.403,16

Multa Proporcional R\$ 28.953.793,03

Valor do Crédito Tributário: R\$ 88.193.253,57

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 35/43) apurou o que se segue:

O Termo de Verificação tem como matéria a postergação da dedução de despesas com perdas no recebimento de créditos, que reduziriam indevidamente o lucro real do ano-calendário de 2012.

O Bradesco excluiu do lucro real o valor de R\$ 7.675.035.481,19 a título de Perdas Dedutíveis em Operações de Créditos.

Em 2012 a dedutibilidade das perdas havidas no recebimento de créditos, era regida pelo art. 9º da Lei n.º 9.430/96 que determina em resumo os seguintes prazos de vencimento para dedução:

PRAZO P/ DEDUTIBILIDADE DA PERDA, APÓS O VENCIMENTO DO CRÉDITO		
§1º Inc. II-a	Sem garantia, até R\$ 5.000	6 meses
§1º Inc. II-b	Sem garantia, acima de R\$ 5.000 até R\$ 30.000	1 ano
§1º Inc. II-c	Sem garantia, acima de R\$ 30.000 (com ação)	1 ano
§1º Inc. III	Créditos garantidos (com ação)	2 anos

O texto legal faculta a dedução das perdas desde que cumpridos os requisitos, portanto, a princípio, o contribuinte pode deixar de deduzir as despesas em um dado período, sem que isso implique na impossibilidade de fazer uso desse benefício em períodos subsequentes, caso as condições legais se mantenham.

Acrescenta que uma das possibilidades de redução indevida do lucro real em determinado período usualmente ocorre em circunstâncias de existência de saldo de prejuízo fiscal a compensar, situação em que a postergação de despesas, de

período que apura prejuízo para período que apura lucro, pode causar o efeito de evitação da chamada “trava dos 30%”. Cita decisões sobre este tema.

No ano de 2012 o Bradesco apurou Lucro Real no valor de R\$ 758.813.598,33 e nos anos de 2008, 2009 e 2010 apurou prejuízo fiscal.

A análise dos dados contidos no demonstrativo analítico das perdas em operações de crédito revelou que na apuração do ajuste anual de 2012 foi deduzido um conjunto de perdas no recebimento de operações de crédito que, poderia já ter sido deduzido do resultado dos períodos de 2008, 2009 e 2010, de acordo com as características de cada operação.

Na planilha denominada “ Perdas postergadas.xlsx” consta a relação das despesas de perdas cuja dedução foi postergada totalizando R\$ 220.600.332,65.

Caso tais deduções fossem efetuadas pelo princípio da competência, haveria um aumento do estoque de prejuízos fiscais acumulados para compensação em períodos subsequentes. No ano de 2012, a dedução da perda se daria na forma de compensação de prejuízos do período anterior, com a limitação legal de 30% estabelecida pelo art. 15 da Lei nº 9.065/95, e não na forma de dedução integral, tal como foi feito pelo contribuinte.

Na apuração do resultado de 2012 a dedução de perdas seria 70% menor e consequentemente o valor de tributos 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 Bradesco resultou em redução indevida dos tributos a recolher, circunstância que caracteriza a infração descrita no capítulo 2 deste Termo, especificamente o disposto no art. 273 do RIR/99.

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado em 12/12/2017 (fl. 58) e apresentou impugnação (fls. 65/97) em 10/01/2018 (fl.62) alegando em síntese:

A improcedência da glosa fiscal das perdas no recebimento de créditos deduzidos do lucro real no ano-calendário 2012

a) Perdas cuja dedução poderia ser realizada no ano-calendário 2012 com amparo no art. 9º, §1º, incisos II, “c” e III da Lei nº 9.430/96.

A fiscalização não notou que, para diversos casos abrangidos pela norma do art. 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c”, e III da Lei nº 9.430, as ações judiciais voltadas à cobrança dos créditos de titularidade do impugnante ou ao arresto de garantias foram propostas, não em 2008, 2009 ou 2010, mas em 2012 isto é, foram propostas no ano-calendário em que se verificou a dedução da respectiva perda. Para os casos ora referidos, somente em 2012 foram cumpridos os requisitos legais autorizadores da dedução antecipada da perda, quais sejam, créditos vendidos há um ou dois anos e início e manutenção dos procedimentos judiciais para o recebimento do crédito ou, quando o caso, para o arresto de garantias.

O lançamento é nulo por vício na motivação.

Ainda que não fosse nula, no mérito a autuação não pode subsistir, uma vez que a dedução atendeu ao disposto no art. 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c” e III da Lei nº 9.430/96 não ferindo o 273 do RIR 99.

Para facilitar a identificação dos casos cujas perdas foram deduzidas em 2012, ano em que foram cumpridas as exigências do art. 90, parágrafo 10, incisos II, “c”, e III, da Lei n. 9.430/96, o impugnante elaborou a planilha anexa. Muito embora a planilha que ampara a glosa fiscal já indique os casos ajuizados em 2012, a planilha elaborada pelo impugnante, ora acostada, contém o total dos casos abrangidos por esta situação (doc. anexo como arquivo não paginável). Adicionalmente, o impugnante obteve cópia dos extratos de andamento das ações judiciais, comprobatórios de sua propositura em 2012. (doc. 01).

b) Perdas cuja dedução poderia ser realizada no ano-calendário 2011 com amparo no art. 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c”, e III da Lei nº 9.430/96

A fiscalização não notou que a perda relativa a parte dos casos abrangidos pela norma do art. 9º, parágrafo 1º, incisos II, “c”, e III da Lei nº 9.430 era dedutível em 2011, e não em 2008, 2009 ou 2010, uma vez que as ações judiciais de cobrança ou arresto de garantias foram propostas em 2011.

Para facilitar a identificação dos casos cujas ações judiciais foram propostas em 2011, o impugnante elaborou a planilha anexa, a qual contém o total dos casos abrangidos por esta situação (doc. anexo como arquivo não paginável), bem como obteve cópia dos extratos de andamento das ações judiciais, comprobatórios de sua propositura em 2011. (doc. 02)..

A dedução das perdas em 2012 e não em 2011 não gerou prejuízo, já que apurou Lucro Real.

O auto é nulo por erro de motivação e no mérito não se sustenta já que não houve postergação de tributo.

c) Perdas cuja dedução poderia ser realizada no ano-calendário 2012 com amparo no art. 10, parágrafo 4º, da Lei nº 9.430/96

A fiscalização esqueceu que em relação aos créditos vencidos em 2006 e 2007, a dedução da respectiva perda era autorizada ou pelo art. 9º, parágrafo 1º, incisos II e III, da Lei n. 9430, de 27.12.1996, ou pelo art. 10, parágrafo 4º, da mesma lei, o qual autoriza a baixa definitiva do crédito registrado contabilmente, quando vencido há 5 (cinco) anos.

Os créditos vencidos em 2006 e 2007 estão identificados na planilha que acompanhou o auto de infração, bem como na planilha anexa - elaborada pelo impugnante com base no trabalho fiscal (doc. anexo como arquivo não paginável).

O art. 9º trata de uma dedução fiscal antecipada a uma perda definitiva, ou seja, ele prevê uma espécie de provisão fiscalmente dedutível (o que é confirmado pelo “caput” do art. 10). E também se percebe que os parágrafos do art. 10 tratam das perdas quando efetivas e definitivas.

Cita os acórdãos do CARF (antigo Conselho de Contribuintes) nº 101-95760, 101-96433, 101-95469, 1402-002202, 9101-002717, 1103-00766, 1402-01127.

Para efeitos fiscais é irrelevante se houve ou não, a propositura de ação judicial, exigida, em alguns casos, pelo art. 9º, ou é irrelevante se foram atendidos os demais requisitos do art. 9º, uma vez que, desde o quinto ano após o vencimento, a dedução pode ser tomada, em caráter definitivo (art. 10), e não provisório (art. 9º).

O auto deve ser anulado em razão do incorreto enquadramento legal e de sua motivação inadequada, em ofensa ao 142 do CTN.

As normas dos art. 9º e 10, parágrafo 4º, são de índole facultativa, ou seja, o contribuinte pode ou não observá-las no ano em que cumpridas suas condições.

Cita acórdão n.º 9101-002522 da 1ª Turma da CSRF que concluiu não haver qualquer óbice a que a dedução ocorra em anos posteriores ao do atendimento das condições legais fixadas no referido dispositivo legal.

Nos casos em que o contribuinte tem a opção de agir desse ou daquele modo, porque a lei lhe abre mais de uma opção fiscal, é incabível a acusação de inobservância do regime de competência, mesmo que a escolha de um dos caminhos legais implique eventual vantagem fiscal ao contribuinte.

É estranho imaginar que a dedução feita em 2012 teria ocorrido com o propósito meramente fiscal. Se fosse verdade, o impugnante teria feito a dedução não em 2012, mas em 2011, quando também apurou lucro real, conforme demonstrado anteriormente.

d) O momento da dedução prevista no art. 9º da Lei nº 9.430 seu caráter facultativo e a impossibilidade de se invocar o art. 273 do RIR/99

O art. 9º da Lei nº 9.430 estabelece uma faculdade e não um mandamento de caráter obrigatório. Daí a impossibilidade de se cogitar de inobservância do regime de competência.

Cita o Parecer Normativo CST nº 58/77, as Soluções de Consulta Cosit nº 21/2013 e nº 11/2016 e o Parecer Normativo CST nº 110/71.

O caráter de provisão da dedução prevista no art. 9º da Lei nº 9.430/96 não permite que se afirme existir uma “despesa incorrida” e pertencente a um determinado período-base. Isto afasta, desde logo, a aplicação do regime jurídico do art. 273 do RIR/99, que cuida da inobservância do regime de competência.

Não há qualquer obrigatoriedade de dedução imposta pela lei, e muito menos uma data por ela predeterminada para uma dedução.

A imperiosa retificação das declarações do impugnante, bem como dos sistemas de controle da RFB, inclusive do SAPLI.

Não sendo acolhidos os fundamentos, faz-se necessária a retificação das declarações do impugnante, bem como dos sistemas de controle da RFB, inclusive do SAPLI, ajustando-se os saldos de prejuízo fiscal a que o impugnante faz jus.

A imperiosa dedução das retenções na fonte e das estimativas mensais do ano-calendário de 2012.

O impugnante requer que sejam as retenções na fonte e as estimativas mensais do ano de 2012 deduzidas do IRPJ lançado no presente auto de infração.

A modificação nos saldos de prejuízos fiscais feita em outros processos administrativos

Os processos ainda estão em julgamento, portanto requer que a decisão final a ser proferida nestes casos seja aplicada “in casu”, nunca para aumentar o IRPJ lançado, mas sim, para diminuí-lo ou então para retificar os saldos de prejuízos fiscais .

Pleiteia ao final que seja afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

Realmente, o art. 61, "caput" e parágrafo 3º, da Lei n. 9430, de 27.12.19964, somente autoriza a incidência de juros sobre débitos "*decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*" (grifo do impugnante), sendo que os parágrafos 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas.

Ora, em decorrência do art. 3º do Código Tributário Nacional, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição, o que, inclusive, é indisputado na doutrina e na jurisprudência.

Diante disso, não cabe a aplicação do art. 61 da Lei n. 9430/96, que não previu a incidência de juros sobre as multas, mas apenas sobre o valor do principal de tributos e contribuições.

Não bastasse a clareza da norma constante do art. 61 e seus parágrafos, que distinguem claramente quando são devidos juros, há na lei outra prova de que ela não determinou que a multa cobrada juntamente com os tributos seja acrescida de juros.

Essa prova está no parágrafo único do art. 43 da mesma Lei n. 9.430/965, que, quando tratou da incidência de juros sobre a multa cobrada isoladamente, determinou a incidência de juros sobre ela.

A comparação entre os dispositivos citados demonstra que a lei determina a cobrança de juros apenas sobre a multa isolada, que se constitui em crédito tributário principal, e não a determina sobre o valor da multa calculada proporcionalmente ao principal do tributo devido, pois é este que constitui o crédito tributário principal.

Para provar os fatos expostos, protesta o impugnante por todas as provas em direito admitidas, tais como a realização de diligências e a juntada de documentos, inclusive dos documentos cuja juntada não foi possível no exíguo prazo de defesa.

Por fim, o impugnante esclarece que a presente defesa será instruída com inúmeros documentos, cuja juntada deverá ocorrer paulatinamente, tendo em vista as restrições de formato e tamanho exigidas pelo sistema da RFB ("programa gerador de solicitação de juntada de documentos - PGS"). Portanto, nem todos os documentos que acompanham a presente defesa serão acostados juntamente com a própria defesa, em virtude das restrições do sistema da RFB, o que ocorrerá,

essencialmente, em relação ao denominado "doc. 01", por cuja juntada integral o impugnante desde já protesta.”

A 12ª Turma da DRJ/RJO por meio do Acórdão de Impugnação n.º **12-101.487**, julgou a impugnação procedente em parte, conforme a seguinte ementa:

" ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. RECONHECIMENTO EM PERÍODO POSTERIOR . PREJUÍZO AO FISCO. IMPOSSIBILIDADE. EFEITO FISCAL

Poderão ser deduzidas as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica desde que atendam as condições do art. 9º da Lei n.º 9.430/96 e sejam contabilizadas conforme o artigo 10 desta Lei. O reconhecimento destas perdas poderá ser feito em período posterior ao que ocorrer, desde que não produza efeito fiscal diverso daquele que seria obtido se realizado na data prevista.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. VENCIDOS HA. MAIS DE CINCO ANOS.

Para a determinação ao lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente podem ser deduzidos como despesas os créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas para os quais tenham sido cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da Lei n.º 9.430. de 27 de dezembro de 1996, ainda que vencidos há mais de cinco anos sem que tenham sido liquidados pelo devedor.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS.

As perdas no recebimento de créditos somente poderão ser deduzidas como despesas para determinação do lucro real quando cumpridos todos os requisitos. Comprovado que o contribuinte somente cumpriu o requisito do procedimento judicial no ano em que deduziu a despesa, não cabe alegação de postergação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

O Saldo Negativo do IRPJ que houver sido objeto de Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação não poderá ser deduzido do imposto de renda devido, em eventual lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PROVA. JUNTADA POSTERIOR.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PERICIA DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Os débitos relativos à multa de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora. "

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes

fundamentos:

1. Quanto ao pedido de diligência/ perícia, apesar de ser facultado ao sujeito passivo tal pleito, em conformidade com o art. 16, IV do Decreto n.º 70.235/72 (PAF), compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do art. 18 do referido diploma normativo.
2. Com relação a apresentação posterior de documentação complementar, deve-se esclarecer que o art. 15 c/c o art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972 dispõe que a prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual, a menos que a interessada demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do § 4º do art. 16: impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
3. Conforme o art. 273 do RIR/99, o descumprimento do período de competência não pode reduzir indevidamente do lucro real diminuindo o imposto devido. Foi o que ocorreu no caso em análise, o contribuinte não deduziu as perdas segundo o período de apuração porque tal dedução apenas aumentaria o seu prejuízo do período. Quando posterga a dedução para um período com lucro real, deixa de pagar o imposto que seria devido naquele período.
4. Observa-se que enquanto o art. 9º estabelece os requisitos de dedutibilidade das perdas, o art. 10 estabelece as regras de contabilização das perdas. Não há no § 4º outra hipótese de baixa. O que dispõe o parágrafo é que quando o registro ocorrer a débito de resultado e a crédito de conta redutora, somente

- poderá ser baixada a conta do crédito e a conta redutora quando completar cinco anos do vencimento do crédito sem que tenha sido liquidado pelo devedor.
5. Somente haverá o registro em conta redutora quando preenchidos os requisitos do art. 9º. Não há possibilidade de baixa da conta redutora sem o preenchimento dos requisitos do 9º, porque ela simplesmente não existiria nesse caso.
 6. As decisões administrativas citadas pela defesa não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo em que resultou a decisão. Ressalte-se, a propósito, que apenas as súmulas vinculantes publicadas pelo referido órgão colegiado é que deverão ser observadas pela Administração Pública.
 7. Uma simples verificação da planilha fiscal é possível observar que não foi considerado o requisito legal, ou seja, **a fiscalização listou os créditos sem garantia, acima de R\$ 30.000,00 vencidos há um ano, e os créditos garantidos, vencidos há dois anos, mas não verificou o requisito da ação judicial, portanto, concluiu equivocadamente que deveriam ter sido deduzidos em anos anteriores.** Observa-se que embora a legislação exija que sejam iniciados os procedimentos judiciais para dedução dos créditos, a fiscalização não informa a data de ingresso da ação judicial, apenas informa o número da ação onde, em alguns casos constam o ano de 2011 e 2012.
 8. Ocorre que embora o contribuinte tenha apurado saldo negativo no valor de R\$ 528.133.449,88, tal valor foi pleiteado por meio de DCOMP n.º 31372.38506.311013.1.3.02-3628. Além disso, o valor remanescente já foi utilizado no processo n.º 16327.720623/2016-25 julgado por meio do acórdão 12-085.478 da 15ª Turma da DRJ RJ1. Ressalte-se ainda que posteriormente a decisão acima citada, o contribuinte pleiteou restituição do valor remanescente do saldo negativo por meio do PER n.º 04144.80136.081217.1.2.02-7407. Diante do acima exposto, é possível concluir que não há valores de deduções para serem utilizados no presente auto de infração.
 9. O § 3º do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996, ao tratar da incidência dos juros sobre o valor do débito, determina sua incidência também sobre a multa lançada de ofício, já que esta é parte integrante do débito.

Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, com as seguintes razões, em síntese, para a reforma da decisão *a quo*:

1. Quando da dedução das perdas, ocorrida em 2012, já havia transcorrido 5 (cinco) anos do vencimento dos respectivos créditos, sendo a dedução, neste caso, definitiva, e não provisória, descabendo alegar-se inobservância do regime de competência;

2. Em situações como a dos autos, não procede a acusação de inobservância do regime de competência, uma vez que a dedução prevista no art. 9º da Lei n. 9430 é de caráter antecipado e facultativo.
3. Requer-se que, pelos fundamentos apontados, o recurso seja conhecido e integralmente provido, para o fim de determinar a reforma parcial do v. acórdão recorrido e o consequente cancelamento da exigência fiscal, bem como a recomposição do saldo de prejuízos fiscais detidos pelo recorrente, sem prejuízo da aplicação, "in casu" da decisão final a ser proferida nos processos administrativos mencionados à fl. 8 do TVF, ou para diminuir o IRPJ ora lançado, ou para retificar os saldos de prejuízos fiscais do recorrente.
4. Na remota hipótese de não serem acolhidos os fundamentos anteriores, o recorrente requer sejam retificadas suas declarações anteriores, bem como os sistemas de controle da RFB, inclusive o SAPLI, de modo que deles conste o aumento do estoque de seus prejuízos fiscais.
5. Também na remota hipótese de não serem acolhidos os fundamentos anteriores, o que se admite para fins de argumentação, deve ser determinada a dedução das antecipações mensais (estimativas e retenções na fonte), demonstradas em DIPJ, comunicando-se, ademais, a autoridade competente para que processe e julgue prejudicado o pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ de 2012, até o limite dos valores absorvidos na quantificação do IRPJ lançado neste processo, sem prejuízo da retificação do saldo de prejuízos fiscais detidos pelo recorrente, conforme requerido no parágrafo anterior.
6. De igual modo, na remota hipótese de não ser cancelado o auto de infração, requer-se seja reconhecida a existência de oferecimento à tributação dos créditos recuperados em anos posteriores, neutralizando os efeitos de parte das deduções realizadas em 2012, motivo pelo qual deve ser reduzido o presente auto de infração, sob pena de duplicidade de cobranças: de um lado pela glosa das deduções objeto desses autos e, de outro lado, pelo oferecimento dos valores recuperados à tributação nos anos subsequentes.
7. Requer-se, ainda, seja negado provimento ao recurso de ofício, mantendo-se as conclusões do acórdão ora recorrido no que diz respeito às matérias cuja impugnação restou provida.
8. Por fim, para provar os fatos expostos, protesta o recorrente por todas as provas em direito admitidas, tais como a realização de diligências e a juntada de documentos, nos termos do art. 16, parágrafo 49 c/c art. 18, ambos do Decreto n. 70235.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recursos de ofício e voluntário atendem aos pressupostos de admissibilidade, pelo que deles se toma conhecimento.

Do Recurso Voluntário

Da Preliminar de Nulidade

O Recorrente, considerando que a Lei n.º 9430/96 reputa ser definitiva a perda depois de transcorridos cinco anos do vencimento do crédito, isso significa que as perdas deduzidas pelo recorrente em 2012, relativas aos créditos vencidos em 2006 e 2007, são dedutíveis porque já transcorrido o prazo de 5 anos de que trata o parágrafo 4º do art. 10.

Afirma em seguida que, assim outra não pode ser a solução que não o cancelamento do presente auto de infração, tendo em vista sua nulidade, em razão do incorreto enquadramento legal e de sua motivação inadequada, em ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional ("CTN").

As nulidades no processo administrativo fiscal são disciplinadas nos artigos 59, 60 e 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, transcritos a seguir:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;(grifo nosso)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.(grifo nosso)

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Verifica-se de forma manifesta que nenhuma das preliminares suscitadas pela recorrente configuram-se como nulidades, pois não se constata no presente caso atos e termos foram lavrados por pessoa incompetente ou; despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Logo não se vislumbra as hipóteses presentes nos artigos 59 a 61 do Decreto 70.235/1972.

Destaca-se que a alegação do incorreto enquadramento legal e de sua motivação inadequada, trata-se de questão que será apreciada no julgamento do mérito.

Destarte, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento.

Do Mérito

A matéria em discussão trata da dedução das Perdas no Recebimento de Créditos, observado as disposições do art. 9º da Lei nº 9.430 de 1996, *in verbis*:

Seção III

Perdas no Recebimento de Créditos

Dedução

Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas.

O registro contábil das perdas, observado as disposições do art. 9º, deverá ser feito de acordo com o art. 10 da Lei 9.430/96:

Registro Contábil das Perdas

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 artigo anterior;

II - de conta redutora do crédito, nas demais hipóteses.

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda.

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior.

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito referida no inciso II do *caput* poderão ser baixados definitivamente em contrapartida à conta que registre o crédito, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor.

Da alegação de perdas cuja dedução poderia ser realizada no ano- calendário de 2012 com amparo no art. 10, parágrafo 4º, da Lei nº 9430/96.

A recorrente argumenta que o art. 9º trata de uma dedução fiscal antecipada de uma perda que será no futuro definitiva, ou seja, ele prevê uma espécie de provisão fiscalmente dedutível (o que é confirmado pelo "caput" do art. 10), enquanto que os parágrafos do art. 10 tratam das perdas quando efetivas e definitivas.

Afirma que essas funções dos dois dispositivos já foram reconhecidas por decisões proferidas na esfera administrativa, como o acórdão n. 101-95760, de 21.9.2006, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, que admitiu a natureza provisional das deduções previstas no art. 9.

Data vênia, o art. 9º não prevê uma espécie de provisão fiscalmente dedutível. Antes do advento da Lei 9.430/96, a legislação tributária permitia, dentro de determinadas condições e limites, a dedução da “provisão para créditos de liquidação duvidosa” como despesa operacional para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (artigo 43 da Lei 8.981/95). A partir do ano-calendário de 1997, entretanto, a citada provisão deixou de ser dedutível e somente as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica passaram a ser deduzidas como despesas operacionais, observado o disposto no artigo 9º da Lei 9.430/96.

Observa-se que, a partir da alteração legislativa descrita, desde 1997 não há mais que se falar em provisão para não recebimento dos créditos decorrente de operações de venda ou prestação de serviços para que esses valores possam ser deduzidos na apuração do lucro real.

Para que haja essa dedução, faz-se necessário que efetivamente haja perdas nessas operações, **ainda que essas perdas não sejam definitivas**. Contudo, para que isso seja possível, há de observar **os limites de valores dos créditos não percebidos, o tempo em que as dívidas estejam em aberto** e também os **procedimentos de cobrança administrativa ou judicial exigidos pelo artigo 9º da Lei 9.430/96**.

Verifica-se que enquanto o que enquanto o art. 9º estabelece os requisitos de dedutibilidade das perdas, o art. 10 estabelece o procedimento de registro contábil das perdas, que tem por pressuposto o prévio preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei para a dedução das perdas. Nesse sentido transcreve-se a seguir excertos da Solução de Consulta nº 125 – SRRF10/Disit:

O art. 10 da Lei nº 9.430, de 1996, ao disciplinar o registro contábil das perdas (como indica seu título), prescreve, no seu caput, que “Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Lei serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito” das contas que especifica (destacou-se). Ora, é por demais evidente que as disposições desse artigo, ao referir-se o seu caput às “perdas admitidas nesta Lei”, tem por pressuposto o prévio preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 9º da Lei para a dedução das perdas.

Os §§ 1º e 4º do art. 10 deixam claro, também, quanto aos casos em que o art. 9º preceitua a tomada de procedimentos judiciais para o recebimento do crédito, que a pessoa jurídica não pode desistir da cobrança judicial antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, sob pena de ter de submeter à tributação a perda já deduzida no resultado, considerado o imposto como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda (§ 2º). Nessa situação, o § 1º ordena o estorno da perda antes registrada ou a sua adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real, o que implica, adotada uma ou outra opção, a tributação de forma definitiva dos valores estornados ou adicionados.

Ressalte-se que o § 4º do art. 10 não se presta como fundamento para a admissão de dedução de perdas, independentemente de cobrança judicial, depois de cinco anos de vencimento do crédito, por duas razões: em primeiro lugar, a baixa definitiva de créditos a que ele alude não afeta o resultado (importa unicamente a extinção da conta que registra o crédito não liquidado pelo devedor); em segundo lugar, a “conta redutora do crédito” nele citada indica, mais uma vez, a

obrigatoriedade, neste caso, de cobrança judicial, pois essa conta só existirá na hipótese de (I) haver ação judicial em curso ou de (II) ter a credora desistido da ação judicial e ter optado por adicionar ao lucro líquido a perda precedentemente deduzida, em vez de estorná-la contabilmente.

Ainda, no que concerne à aplicação do art. 10 da Lei nº 9.430, de 1996, vale reproduzir trecho do voto da conselheira (relatora) Sandra Maria Faroni, proferido no Acórdão nº 101-95.184, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf), unânime quanto ao ponto em questão (negritos do original):

A dedução da perda em questão se subordina ao previsto no inciso II, alínea c, e no inciso III, ambos do § 1º do artigo 9º da Lei 9.430/96. Ou seja, a perda é dedutível desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para seu recebimento. Ocorre que a própria transação e desistência dos procedimentos judiciais já constituem a negação do implemento da condição para dedução das perdas.

Alega o Recorrente que a perda também era dedutível com base no artigo 10, § 3º, da Lei nº 9.430/96. Todavia, as normas do artigo 9º e do art. 10 não têm o mesmo âmbito de validade. O artigo 90 trata da dedução das perdas e antecede, no tempo, o artigo 10, que trata do registro contábil das perdas admitidas pelo artigo 9º. Assim, a aplicação do § 3º do artigo 10 pressupõe que num momento anterior tenha havido a dedução da perda de acordo com as normas do artigo 9º. Não ultrapassado o artigo 9º, não há como aplicar o § 3º do art. 10.

Destaca-se que para que os valores sejam baixados definitivamente, anteriormente devem ter sido registradas na conta redutora do crédito, observando os requisitos de dedutibilidade das perdas estabelecidos no art. 9º da Lei 9.430/96.

Entende-se que somente haverá o registro em conta redutora quando preenchidos os requisitos do art. 9º, portanto não há possibilidade de baixa da conta redutora sem o preenchimento dos referidos requisitos.

Da interpretação conjunta dos arts. 9º e 10º da Lei 9.430/96, conclui-se que o art. 10 disciplina unicamente o registro contábil das perdas, que devem atender aos requisitos do art. 9º, ou seja não há como aplicar diretamente o §4º do Art. 10, sem que determinada atenda aos requisitos do art. 9º. Nesse sentido, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 2, de 22/03/2018, a seguir transcrito:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXV do art. 327 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 430, de 9 de outubro de 2017, e tendo em vista o disposto nos arts. 9º, 10 e 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, declara:

Art. 1º Para a determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido somente podem ser deduzidos como despesas **os créditos decorrentes das atividades das pessoas jurídicas para os quais tenham sido cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ainda que vencidos há mais de cinco anos sem que tenham sido liquidados pelo devedor.**

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Resta claro, portanto, que, não cumpridas as exigências do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, os créditos que venham a ser lançados como perdas no resultado, ainda que decorridos mais de cinco anos de seu vencimento, deverão ser adicionados ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, nos termos do art. 249, inciso I, do RIR/1999.

Observa-se da leitura do Acórdão 101-95.760 que esse trata da aquisição de carteira de **créditos vencidos, cuja contrapartida cuja contrapartida não transitou por conta de resultado**, o mero atendimento aos requisitos contidos naquele dispositivo não autoriza sua apropriação como despesa. Nesse caso, para fins fiscais, somente se admite a repercussão no resultado quando fique comprovada a perda definitiva do crédito, conforme ementa a seguir reproduzida:

PERDAS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS — AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CRÉDITOS VENCIDOS — A presunção de perdas no recebimento de créditos previsto no art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, materializa, na esfera fiscal, o princípio da prudência e do conservadorismo preconizados pela ciência contábil, servindo de verdadeira proteção para evitar a tributação sobre resultado fiscal improvável. Em se tratando de créditos adquiridos vencidos, cuja contrapartida não transitou por conta de resultado, o mero atendimento aos requisitos contidos naquele dispositivo não autoriza sua apropriação como despesa. Neste caso, para fins fiscais, somente se admite a repercussão no resultado quando fique comprovada a perda definitiva do crédito.

A partir da leitura do Acórdão 101-96.433 verifica-se que a situação fática não se trata de perdas provisórias, mas sim de **abatimentos** concedidos ao devedor na liquidação de operações de créditos, conforme a seguinte ementa:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS — ABATIMENTOS CONCEDIDOS NA LIQUIDAÇÃO DE CRÉDITOS — DEDUTIBILIDADE — Não tratando, a situação fática, de perdas provisórias, isto é, a créditos para os quais não foi dada quitação ao devedor, mas que já estejam vencidos há um ou dois anos, conforme previsto no art. 9º da Lei 9.430/96, não há que se falar em esgotamento das possibilidades e meios de cobrança. Os abatimentos concedidos ao devedor na liquidação de operações de crédito classificam-se como despesas operacionais e são dedutíveis do lucro operacional.

O Acórdão 1402-002.202 confirma que se reconhece as perdas no recebimento de crédito que atenderam aos requisitos impostos pelo artigo 9º, da Lei nº 9.430/1996, conforme ementa transcrita a seguir:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

Logrando a recorrente comprovar, com documentação apta e inequívoca, ainda que apresentada somente por ocasião do julgamento em 2ª Instância, que as perdas no recebimento de crédito atenderam aos requisitos impostos pelo artigo 9º, da Lei nº 9.430/1996, impõe-se acolher sua dedutibilidade até o montante efetivamente comprovado.

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais também se pronunciou que a **concessão de desconto** para solucionar a pendência financeira é perda definitiva e, assim, despesa dedutível, aplicando-se o artigo 299 do RIR/99, *in verbis*:

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 9.430, DE 1996. PERDA PRESUMIDA. DESCONTO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DESPESA. RIR/1999, ART. 299.

A perda no recebimento de crédito, tratado pelos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996, é perda presumida; enquanto a concessão de desconto para solucionar a pendência financeira, notadamente no caso de instituições financeiras, é perda definitiva e, assim, despesa dedutível, aplicando-se o artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

Verifica-se que os acórdãos nº 101-95.760, 101-96.433, e1402-002.202 e 9101002.717 não dão suporte aos argumentos trazidos pelo Recorrente, pois tratam de casos distintos da discussão nos presentes autos e confirmam que para os créditos em discussão venham a ser lançados como perdas no resultados, esses devem atender ao disposto no art. 9º da Lei 9.430/96.

O Recorrente argumenta, ainda, que o referido ADI foi publicado no Diário Oficial da União apenas em 23.3.2018, sendo inaplicável ao presente caso por ausência de autorização legal, não podendo, assim, ser utilizado para justificar a manutenção da autuação formalizada para o período sub judice.

Discorda-se desse entendimento, pois o ADI por ser norma de caráter interpretativa, aplicar-se-ia a ato ou a fato pretérito, isto é, suas disposições retroagiriam à períodos anteriores ao de sua publicação, como ocorre no presente caso.

O Recorrente registra, por fim, que todas as conclusões apresentadas até aqui, seja em relação ao mérito da discussão, seja a respeito da inaplicabilidade do referido ADI ao caso concreto, encontram fundamento no art. 24 da Lei de Introdução às Normas Brasileiras (LINDB - Decreto-lei n. 4657, de 4.9.1942).

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo, conforme decidido no Acórdão nº 9202-007.943 – CSRF / 2ª Turma

Ante o exposto, conclui-se que, não cumpridas as exigências do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, são indedutíveis na apuração do lucro real as perdas no recebimento de créditos lançadas como despesas, ainda que se tenham passado cinco anos do vencimento do crédito. Rejeita-se todos os argumentos trazidos pelo Recorrente em sentido contrário.

Da alegação do caráter facultativo das normas do art. 9º da Lei 9.430/96

O recorrente afirma que os art. 9º e 10 da Lei n. 9430/96 estabelecem normas de caráter facultativo. Logo, se em 2012 o recorrente atendia ao disposto no art. 10, parágrafo 4º, a conclusão só pode ser no sentido de que a dedução em tal período é legítima, descabendo exigir do recorrente a dedução em 2008, 2009, ou 2010.

Verifica-se que o caput do art. 9º da Lei 9.430/96, faculta a possibilidade de dedução das perdas a partir dos períodos em que decorrem os marcos temporais acima indicados, desde que cumpridos os demais requisitos neles contidos, contudo a postergação das perdas não é irrestrita, pois deve ser observado o art. 273 do RIR/99, a seguir transcrito:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Da interpretação em conjunto do art. 273 do RIR/99 com os artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430/96, conclui-se que poderão ser deduzidas as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica desde que atendam as condições do art. 9º da Lei nº 9.430/96 e sejam contabilizadas conforme o artigo 10 desta Lei, contudo o reconhecimento destas perdas somente poderá ser feito em período posterior ao que ocorrer, desde que não produza efeito fiscal diverso daquele que seria obtido se realizado na data prevista.

No presente caso, conforme demonstrou a fiscalização, 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:

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 as perdas no recebimento de créditos, não teria havido nenhum efeito financeiro imediato na **apuração de resultado dos anos-calendários 2008, 2009 e 2010** - simplesmente **ocorreria aumento do estoque de prejuízos fiscais acumulados, para compensação em períodos subsequentes.**

Por outro lado, **no ano-calendário de 2012**, período 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, tal 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, conforme se demonstra:**

Cálculo de IRPJ conforme declarado pelo contribuinte		Cálculo de IRPJ conforme regime de competência	
Lucro Líquido Antes do IRPJ	7.026.319.098,09	Lucro Líquido Antes do IRPJ	7.026.319.098,09
Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	512.054.182,30	Ajuste do Regime Tributário de Transição - RTT	512.054.182,30
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	7.538.373.280,39	Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	7.538.373.280,39
SOMA DAS ADIÇÕES	21.758.917.655,37	SOMA DAS ADIÇÕES	21.758.917.655,37
SOMA DAS EXCLUSÕES	28.538.477.337,43	SOMA DAS EXCLUSÕES	28.538.477.337,43
		(+) Glosa de exclusão indevida por inobservância do regime de competência	220.600.332,65
LUCRO REALANTES DA COMP. DE PREJUÍZOS	758.813.598,33	LUCRO REALANTES DA COMP. DE PREJUÍZOS	979.413.930,98
(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	201.381.751,12	(-) Compensação de Prejuízos Fiscais	201.381.751,12
= LUCRO REAL	557.431.847,21	= LUCRO REAL	778.032.179,86
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL		IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
À alíquota de 15%	83.614.777,08	À alíquota de 15%	116.704.826,98
Adicional de 10%	55.719.184,72	Adicional de 10%	77.779.217,99
IRPJ devido	139.333.961,80	IRPJ devido	194.484.044,96

IRPJ devido conforme DIPJ	139.333.961,80
IRPJ apurado conforme regime de competência	171.373.437,92
Redução de tributo	<u>32.039.476,12</u>

Destaca-se que, o descumprimento do período de competência reduziu indevidamente o imposto devido. A postergação da dedução de perdas causada pelo Banco Bradesco resultou em redução indevida dos tributos a recolher, circunstância que caracteriza a infração descrita no art. 273 do RIR/99.

O Recorrente argumenta que em situações como a dos autos, em que se tem a opção de agir desse ou daquele modo, porque a lei lhe abre mais de uma opção fiscal, é incabível a acusação de "inobservância do regime de competência", **mesmo que a escolha de um dos caminhos legais implique eventual vantagem fiscal ao contribuinte.**

Não assiste razão ao Recorrente em seus argumentos quanto à opção fiscal mais favorável, pois constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, nos termos do Art. 273 do RIR/99.

Da alegação do momento da dedução prevista no art. 9º da Lei n. 9430: seu caráter facultativo e a impossibilidade de se invocar o art. 273 do RIR/99

O Recorrente alega que o caráter de provisão da dedução prevista no art. 9º- da Lei n. 9430 não permite que se afirme existir uma "despesa incorrida" e pertencente a um determinado período-base. Entende que isso afasta, desde logo, a aplicação do regime jurídico do art. 273 do RIR/99, que cuida da inobservância do regime de competência.

Conforme já visto, o art. 9º não prevê uma espécie de provisão fiscalmente dedutível. Para que haja essa dedução, faz-se necessário que efetivamente haja perdas nessas operações, **ainda que essas perdas não sejam definitivas.**

Essas perdas são caracterizadas com a observância dos requisitos **judicial exigidos pelo artigo 9º da Lei 9.430/96**, dentre esses o tempo em que as dívidas estejam em aberto. Portanto a partir do momento em que são essas perdas são caracterizadas, há sim uma despesa pertencente a um determinado período-base, cuja postergação deve observar o art. 273 do RIR/99.

Observa-se que a fiscalizou demonstrou que o Recorrente teve vantagem fiscal ao deduzir somente em 2012 as perdas passíveis de dedução em 2008, 2009 e 2010. Não afeta essa conclusão se houve motivo negocial, operacional ou gerencial para essa opção. Também é irrelevante no presente caso, se haveria vantagem caso a dedução tivesse ocorrido em 2011, pois nesse ano a opção não foi exercida.

Da alegação Perdas deduzidas em 2012, cujo crédito foi recuperado em anos posteriores.

O Recorrente destaca que há situações para as quais a perda deduzida em 2012 acabou anulada, ou neutralizada, pelo oferecimento à tributação do valor do respectivo crédito em anos posteriores:

De fato, tendo o recorrente, após a dedução da perda em 2012, logrado êxito em recuperar o crédito a que fazia jus, o montante correspondente a tal recuperação foi oferecido à tributação, na forma determinada pelo art. 12 da Lei n. 9430.

Assim, no tocante aos créditos recuperados pelo recorrente após sua dedução, em 2012, descabe a exigência fiscal, tendo em vista a sua tributação em anos posteriores, após sua recuperação. Basta uma simples verificação nas declarações (DIPJ e ECF) do recorrente, nos termos do art. 29 do Decreto n.º 7574, de 29.9.2011, para se constatar a tributação de parte dos valores deduzidos em 2012 nos anos subsequentes.

Observa-se que o Recorrente não traz aos autos os elementos comprobatórios das perdas deduzidas em 2012 que foram anuladas, ou neutralizadas, pelo oferecimento à tributação do valor do respectivo crédito em anos posteriores. Se através de uma simples verificação na DIPJ e ECF é suficiente para constatar a tributação de parte de parte dos valores deduzidos em 2012 nos anos subsequentes, bastaria ao contribuinte demonstrar quais seriam esses valores, contudo não o fez.

Do exposto, rejeita-se as alegações de parte dos valores deduzidos em 2012 nos anos subsequentes.

Da alegação da retificação das declarações do recorrente, bem como dos sistemas de controle da RFB, inclusive do SAPLI.

O Recorrente argumenta, na hipótese de não serem acolhidos os fundamentos articulados nos tópicos anteriores, faz-se necessária a retificação das declarações do recorrente,

bem como dos sistemas de controle da RFB, inclusive do SAPLI, ajustando-se os saldos de prejuízo fiscal a que o recorrente faz jus:

Ora, se a premissa da fiscalização é no sentido de que as perdas seriam dedutíveis em 2008, 2009 e 2010 e, mais, que a dedução nestes anos teria o condão de aumentar o estoque de prejuízos fiscais do recorrente, outra não pode ser a solução que não a retificação das DIPJ relativas àqueles anos-calendários,

bem dos sistemas da RFB (SAPLI, por exemplo), de modo refletir o aumento dos prejuízos fiscais a cuja compensação o recorrente faz jus por conta da dedução das perdas naqueles períodos.

O que não se pode admitir é que a fiscalização glose a dedução em 2012, mas não admita a retificação do estoque de prejuízos fiscais detidos pelo recorrente em 2008, 2009 e 2010. Admiti-lo seria tornar a norma do art. 142 do CTN letra morta.

Cumprir lembrar que o próprio fisco reconheceu no Parecer Normativo CST n. 67, de 5.9.1986, em situações semelhantes, que impugnações apresentadas pelo contribuinte equivalem a pedidos de retificação das respectivas declarações.

Portanto, tendo sido apresentada impugnação, esta deverá ser recebida como instrumento hábil à correção das declarações do recorrente, notadamente da DIPJ dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010, bem como do SAPLI, de forma semelhante à hipótese trazida pelo Parecer Normativo mencionado acima.

Note-se que essas mesmas premissas acima também foram objeto do Parecer Normativo n. 2, de 28.8.1996, que trata da postergação do pagamento do IRPJ em virtude de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, custos ou despesas, oportunidade em que a RFB determinou que os agentes fiscais procedam aos ajustes necessários para a determinação do saldo do imposto devido de forma condizente com as parcelas já recolhidas.

Ademais, é oportuno lembrar que o aproveitamento de prejuízos fiscais não se submete a prazo decadencial, conforme a legislação tributária em vigor. Logo, a retificação ora pretendida não fere qualquer norma legal. Pelo contrário: como demonstrado, ela atende ao disposto no art. 142 do CTN.

Também é oportuno destacar que a retificação de declarações, a critério do contribuinte, só é admitida no prazo de 5 anos. Ou seja, o recorrente, por força das determinações da legislação tributária e também dos sistemas da RFB, está impedido de retificar suas declarações atinentes aos anos de 2008, 2009 e 2010. Assim, no presente caso, sem prejuízo dos ajustes em LALUR indicados pelo v. acórdão, mostra-se de rigor a retificação, pelo fisco, das DIPJs e dos seus sistemas de controle, inclusive do SAPLI, para que deles conste o aumento do estoque de prejuízos fiscais de 2008, 2009 e 2010.

O Auto de infração não é o instrumento hábil para correção da DIPJ dos anos-calendário 2008, 2009 e 2010. Quanto aos ajustes no SAPLI, observa-se que a unidade efetuou o ajuste relativo ao ano calendário de 2012, devendo a interessada efetuar os ajustes no seu LALUR.

O Parecer Normativo CST n. 67, de 5.9.1986, não se aplica ao presente caso, pois trata de situações em que a impugnação de lançamento, cujo crédito tributário tenha sido pago, deverá ser considerada e tratada como pedido de restituição.

Da dedução das retenções na fonte e das estimativas mensais do ano-calendário de 2012.

O recorrente requer sejam as retenções na fonte e as estimativas mensais do ano-calendário de 2012 deduzidas do IRPJ lançado no presente auto de infração. Explica-se.

No ano-calendário de 2012, o recorrente apurou saldo negativo de IRPJ composto por estimativas mensais e retenções na fonte, conforme consta da DIPJ do respectivo período (fls. 980-985).

Não obstante o IRPJ tenha sido recolhido em 2012 de forma antecipada, ou mediante estimativas mensais, ou mediante retenções na fonte, a fiscalização não considerou nenhum destes recolhimentos quando da quantificação da exigência fiscal ora combatida.

Ora, em situações como a dos autos, faz-se de rigor a dedução das antecipações mensais, sob pena de exigência de tributo em quantia superior à efetivamente devida.

[...]

Nesse mesmo contexto, merece especial destaque a Solução de Consulta Interna COSIT n. 23, de 21.12.2006.

[...]

Como se observa pela transcrição da ementa acima, em ato expedido internamente aos agentes fiscais, a própria RFB determina que os valores a título de estimativas mensais e retenções na fonte sejam aproveitados na reapuração do IRPJ e da CSL do mesmo período, para efeitos de formalização de lançamento de ofício.

Portanto, a própria RFB reconhece a necessidade de aproveitamento destes montantes para redução de eventual lançamento de ofício, por expressa decorrência de disposição legal, e independentemente da apresentação de prévio pedido de restituição.

[...]

Portanto, à luz do regime legal que disciplina a apuração pelo lucro real e das disposições que regem o lançamento de ofício, pode-se concluir que é dever da fiscalização adequar o lançamento considerando os valores já recolhidos e antecipados pelo contribuinte.

A partir das considerações acima, o recorrente informa que, tendo apurado saldo negativo de IRPJ em 2012, apresentou pedido de restituição do crédito a que faz jus [PER n. 31372.38506311013.1.3.02-3628]. No bojo do referido pedido, o recorrente apresentou petição, requerendo que, caso a autuação fiscal em foco não seja cancelada, o valor do crédito não compensado seja absorvido neste processo, conforme atestam os documentos ora anexados (fls. 987-989).

Portanto, a fiscalização deveria ter considerado as antecipações mensais no cálculo do IRPJ supostamente devido, até porque o art. 142 do CTN impõe a adequada quantificação da matéria tributável.

Com efeito, vale registrar ainda que o v. acórdão ora recorrido não diverge das considerações acima. Contudo, afirma que tais montantes já teriam sido aproveitados em outro processo administrativo pela recorrente ou mesmo em novo pedido de restituição formulado também pela recorrente.

Ocorre que, considerando as premissas apresentadas acima e a ausência de definitividade nos procedimentos e processo mencionados pela r. decisão, é imperioso que na remota hipótese de manutenção dos autos de infração, esse E. CARF determine ao final o aproveitamento dos montantes antecipados pela recorrente para fins de redução do valor autuado, na medida de sua disponibilidade frente a outros procedimentos instaurados em face da recorrente.

Portanto, na remota hipótese de não serem acolhidos os fundamentos acima, requer-se seja determinada a dedução das antecipações mensais (estimativas e retenções na fonte), demonstradas em DIPJ, comunicando-se, ademais, a autoridade competente para que processe e julgue prejudicado o pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ de 2012, até o limite dos valores absorvidos na quantificação do IRPJ lançado neste processo.

Conforme demonstrado, no acórdão recorrido, não há saldo negativo disponível para ser utilizado no presente auto de infração:

O impugnante requer que sejam as retenções na fonte e as estimativas mensais do ano de 2012 deduzidas do IRPJ lançado no presente auto de infração. Ocorre que embora o contribuinte tenha apurado saldo negativo no valor de R\$ 528.133.449,88, tal valor foi pleiteado por meio de DCOMP n.º 31372.38506.311013.1.3.02-3628. Além disso, o valor remanescente já foi utilizado no processo n.º 16327.720623/2016-25 julgado por meio do acórdão 12-085.478 da 15ª Turma da DRJ RJ1.

Ressalte-se ainda que posteriormente a decisão acima citada, o contribuinte pleiteou restituição do valor remanescente do saldo negativo por meio do PER n.º 04144.80136.081217.1.2.02-7407.

Diante do acima exposto, é possível concluir que não há valores de deduções para serem utilizados no presente auto de infração.

Entende-se também que não é possível realizar a compensação dos valores lançados no auto de infração com o saldo negativo de IRPJ de 2012 que consta no pedido de restituição, pois para realizar esse procedimento seria necessário que o saldo negativo estivesse disponível por ocasião do lançamento.

Da modificação nos saldos de prejuízos fiscais feita em outros processos administrativos

O Recorrente destaca que a fiscalização calculou o saldo de prejuízos fiscais acumulados pelo recorrente a partir das informações constantes em DIPJ e, também, a partir de modificações feitas nestes saldos em outros processos administrativos.

Argumenta que como os processos administrativos mencionados no TVF aguardam julgamento, a despeito das informações apresentadas pela r. decisão ora recorrida, o recorrente requer que a decisão final a ser proferida nestes casos seja aplicada "*in casu*", nunca para aumentar o IRPJ ora lançado, tendo em vista a impossibilidade de qualquer procedimento desta natureza, à vista do disposto nos art. 149, parágrafo único, e 150, parágrafo 42, do CTN, mas, sim, para diminuí-lo ou, então, para retificar os saldos de prejuízos fiscais do recorrente.

Entende-se que não há como decidir no presente processo, sobre as modificações do saldo de prejuízo realizado em outros processos administrativos, por tratar-se de matéria não contida nos presentes autos.

Do Recurso de Ofício

O Acórdão de 1ª instância exonerou da base de cálculo do lançamento os valores referentes aos créditos sem garantia, acima de R\$ 30.000,00 vencidos há um ano, e os créditos garantidos, vencidos há dois anos, para os quais a fiscalização não verificou o requisito da ação judicial, explica-se:

O contribuinte alega ainda que em casos com garantia ou superior a 30 mil diversos casos as ações judiciais foram propostas em 2012, portanto, somente em 2012 cumpriram os requisitos para a dedução das perdas. E em outros casos, as ações foram propostas em 2011, portanto, cumpriram os requisitos apenas naquele ano. Ocorre que em 2011 o contribuinte teve lucro, portanto, não houve postergação.

A fiscalização apresentou o seguinte quadro resumo para dedução das perdas:

PRAZO P/ DEDUTIBILIDADE DA PERDA, APÓS O VENCIMENTO DO CRÉDITO		
§1º Inc. II-a	Sem garantia, até R\$ 5.000	6 meses
§1º Inc. II-b	Sem garantia, acima de R\$ 5.000 até R\$ 30.000	1 ano
§1º Inc. II-c	Sem garantia, acima de R\$ 30.000 (com ação)	1 ano
§1º Inc. III	Créditos garantidos (com ação)	2 anos

O contribuinte se insurge contra o § 1º inciso II c e §1º inciso III, ou seja, nos casos em que o contribuinte apenas cumpriu os requisitos em 2012 ou 2011. Apresenta planilha informando critério 1 e 2 para as ações impetradas em 2011 e 2012.

Uma simples verificação da planilha fiscal é possível observar que não foi considerado o requisito legal, ou seja, a fiscalização listou os créditos sem garantia, acima de R\$ 30.000,00 vencidos há um ano, e os créditos garantidos, vencidos há dois anos, mas não verificou o requisito da ação judicial, portanto, concluiu equivocadamente que deveriam ter sido deduzidos em anos anteriores. Observa-se que embora a legislação exija que sejam iniciados os procedimentos judiciais para dedução dos créditos, a fiscalização não informa a data de ingresso da ação judicial, apenas informa o número da ação onde, em alguns casos constam o ano de 2011 e 2012.

Diante disso, partindo-se da planilha da fiscalização e comparando com a planilha apresentada pelo contribuinte concluiu-se o total de exclusões será de R\$ 50.821.916,92, conforme quadro resumo a seguir:

Créditos	Exames Realizados	Valor Cancelado (R\$)
Créditos com Garantia – Vencimento em 2006	O contribuinte informa o valor de exclusão relativa a créditos com ações ajuizadas em 2011 e 2012 no total de R\$ 274.166,29. Confirmou-se pela planilha fiscal, de acordo com o número das ações judiciais, que são do ano 2011 e 2012, exatamente o mesmo valor alegado pelo contribuinte.	274.166,29.

Créditos com Garantia – Vencimento em 2007	O contribuinte informa o valor de exclusão relativa a créditos com ações ajuizadas em 2011 e 2012 no total de R\$ 299.235,56. Confirmou-se pela planilha fiscal, de acordo com o número das ações judiciais, que são do ano 2011 e 2012, exatamente o mesmo valor alegado pelo contribuinte.	299.235,56.
Créditos com Garantia – Vencimento em 2008	O contribuinte informa o valor de exclusão relativa a créditos com ações ajuizadas em 2011 e 2012 no total de R\$ 3.601.481,86. Confirmou-se pela planilha fiscal, de acordo com o número das ações judiciais, que são do ano 2011 e 2012, exatamente o mesmo valor alegado pelo contribuinte.	3.601.481,86.
Créditos sem Garantia – Acima de 30 mil – Vencimento em 2007	O contribuinte informa o valor de exclusão relativa a créditos com ações ajuizadas em 2011 e 2012 no total de R\$ 3.528.173,09. Confirmou-se pela planilha fiscal, de acordo com o número das ações judiciais, que são do ano 2011 e 2012, , exatamente o mesmo valor alegado pelo contribuinte.	3.528.173,09
Créditos sem Garantia – Acima de 30 mil – Vencimento em 2008	O contribuinte informa o valor de exclusão relativa a créditos com ações ajuizadas em 2011 e 2012 no total de R\$ 8.463.607,87. Confirmou-se pela planilha fiscal, de acordo com o número das ações judiciais, que são do ano 2011 e 2012, exatamente o mesmo valor alegado pelo contribuinte.	8.463.607,87.
Créditos sem Garantia – Acima de 30mil – Vencimento em 2009	O contribuinte informa o valor de exclusão relativa a créditos com ações ajuizadas em 2011 e 2012 no total de R\$ 34.655.232,25. Confirmou-se pela planilha fiscal, de acordo com o número das ações judiciais, que são do ano 2011 e 2012, exatamente o mesmo valor alegado pelo contribuinte.	34.655.252,25.
	Total das exclusões	50.821.916,92

Observa-se como requisito para dedução das perdas de recebimento de créditos sem garantia, acima de R\$ 30.000,00 vencidos há um ano, e os créditos garantidos, vencidos há dois anos, além do valor e do prazo de vencimento, o requisito de iniciar e manter os

procedimentos judiciais para o seu recebimento, conforme Art. 9º incisos II, alínea c, e III da Lei 9.430/96:

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:

[...]

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

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

Verifica-se que os créditos com Garantia, com vencimento em 2006, 2007 e 2008 e os créditos sem Garantia, acima de 30mil, com vencimento em 2007, 2008 e 2009, atenderam aos requisitos de dedutibilidade a partir das ações ajuizada em 2011 e 2012.

Portanto, não merece reparos as conclusões e análises realizadas quanto aos documentos apresentados com base nos critérios para a regular dedutibilidade das perdas de recebimento de créditos sem garantia, acima de R\$ 30.000,00 vencidos há um ano, e os créditos garantidos, vencidos há dois anos.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto por i) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente; ii) negar provimento ao recurso de ofício; iii) negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias