



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721089/2021-31
ACÓRDÃO	1102-001.429 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BMG S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

LUCRO REAL ANUAL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO. CRÉDITO. BASE. BALANÇO INTERMEDIÁRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITES LEGAIS. AFERIÇÃO. MOMENTO. ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

O fato gerador do imposto é complexo e se aperfeiçoa no encerramento do período de apuração, momento em que se confrontam as receitas geradas pelo capital investido e mantido na entidade com as despesas incorridas com juros sobre o capital próprio levadas ao resultado - pagos ou creditados aos sócios ou acionistas com base em balanço intermediário. Portanto, na apuração anual, é em 31 de dezembro que se afere o atendimento aos requisitos legais de dedutibilidade.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. GLOSA. CABIMENTO.

As perdas no recebimento de créditos podem ser deduzidas no cômputo da base de cálculo do tributo sobre o lucro quando atendidos os requisitos legais, impondo-se a correspondente glosa em situação oposta.

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS. RECEITA ORIGINALMENTE TRIBUTADA. PERDA NÃO ANTES DEDUZIDA. VINCULAÇÃO. INDIVIDUALIZAÇÃO. PROVA DOCUMENTAL. AUSÊNCIA. EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. GLOSA. CABIMENTO.

A exclusão de valores de créditos recuperados pela entidade requer que a correspondente receita tenha sido originalmente tributada e que a perda no recebimento não tenha sido anteriormente deduzida, cuja vinculação e individualização deve ser provada pelo contribuinte, mediante documentação hábil e idônea, sob pena de glosa.

ESTIMATIVA MENSAL. INADIMPLEMENTO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SEGUE A SORTE DA EXIGÊNCIA PRINCIPAL.

Dado o suporte fático comum, aplica-se ao lançamento reflexo da CSLL o que decidido no lançamento principal (IRPJ).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por maioria de votos, em conhecer integralmente a documentação carreada aos autos em sede de Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Fernando Beltcher da Silva (Relator) e Lizandro Rodrigues de Sousa, que a conheciam em parte, nos termos do voto do Relator; (ii) por unanimidade de votos, (ii.a) em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, (ii.b) no mérito, em negar provimento ao recurso em relação ao excesso de dedução de juros sobre o capital próprio, às recuperações de créditos e às perdas nos recebimentos de créditos referentes aos devedores correspondentes bancários; e (iii) por voto de qualidade, em negar provimento em relação às perdas no recebimento de créditos referentes aos devedores em processo falimentar ou em recuperação judicial e em manter a exigência de multas isoladas por estimativas inadimplidas – vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que davam provimento ao recurso nessa parte. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento integral da documentação trazida em sede de Recurso Voluntário, o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Assinado digitalmente

Fenelon Moscoso de Almeida – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires McNaughton, Ana Cecília Lustosa da Cruz (Suplente convocada) e Fernando Beltcher da Silva.

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte em epígrafe foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do ano-calendário 2016.

As infrações detectadas foram: [i] excesso de dedução de juros sobre o capital próprio (valor tributável de R\$ 34.478.310,38); e [ii] inobservância dos requisitos legais na dedução de perdas no recebimento de créditos (valor tributável de R\$ 131.087.441,42).

Pelo descumprimento das obrigações principais, foi exigida multa de ofício a 75% (setenta e cinco por cento). Devido ao inadimplemento de estimativas mensais, foram autuadas multas isoladas, calculadas a 50% (cinquenta por cento) das correspondentes antecipações. O valor total da autuação alcançou R\$ 141.615.358,46.

Da autuação - JCP

A autoridade fiscal verificou que a pessoa jurídica creditara R\$ 118.000.000,00 em JCP em 30 de junho de 2016, em benefício de seus acionistas, e que a entidade apurara prejuízo no encerramento do exercício.

Dos cálculos apresentados à Fiscalização, depreendeu-se que o contribuinte entendia que o limite legal para pagamento/crédito de JCP naquela ocasião seria de R\$ 118.158.106,32, levantados a 50% das reservas de lucros¹, nos termos do art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Contudo, constataram-se erros na mensuração produzida pela autuada, pois:

- não levara em consideração o valor das ações em tesouraria (art. 9º, § 8º, inciso IV, da Lei nº 9.249, de 1995), que reduziria o patrimônio líquido em R\$ 15.849.431,81;
- aplicara a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) em bases mensais, enquanto deveria observar a variação pro rata dia (caput do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 1995); e
- que, para fins de dedutibilidade, os limites legais deveriam ter sido aferidos em 31 de dezembro de 2016, ao invés da data-base adotada pela fiscalizada (30 de junho daquele ano).

¹ Não havia valores destacados a título de lucros acumulados, mas prejuízos.

Da autuação – perdas no recebimento de créditos – recuperações de créditos

Constatou-se que a pessoa jurídica deduzira R\$ 287.756.511,44 em perdas.

Intimada, esclareceu que **R\$ 183.232.126,20** se tratavam de **perdas** no recebimento de crédito consideradas dedutíveis (cuja *base analítica de perdas* era composta por 39.109 registros) e que os outros **R\$ 104.524.396,31** diziam respeito à **exclusão de receitas** de recuperação de créditos baixados como prejuízo e ainda não deduzidos (cuja *base analítica de recuperação* era composta por 127.710 registros).

A par dos dados, a Fiscalização, de início, extraiu amostra da *base analítica de perdas* e intimou o contribuinte, em diversas oportunidades, a comprovar o atendimento aos requisitos dispostos no art. 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A autoridade fiscal concluiu pelo não cumprimento dos requisitos legais em determinados casos, já que: (i) não havia procedimento judicial instaurado e mantido para o recebimento de créditos; (ii) para devedores que se encontravam em processo falimentar, ou concordatários, ou em recuperação judicial, a credora não implementara os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do individualizado crédito, cuja origem, classificação e valor deveriam ser, no correspondente processo de habilitação, pormenorizadamente demonstrados, passando, assim, a constar da *relação de credores*, documento tido por hábil e idôneo para comprovar a adoção dos citados procedimentos; e (iii) diversas outras inconsistências foram observadas, a exemplo de inexistência de contratos e de esclarecimentos, embasados em documentação comprobatória, quanto à natureza dos correspondentes lançamentos a débito em conta bancária associados aos supostos devedores, créditos cobrados judicialmente em montantes inferiores aos deduzidos pelo sujeito passivo na apuração do IRPJ e da CSLL, e créditos objeto de procedimento judicial de natureza diversa dos alusivos às perdas deduzidas (por exemplo, crédito quirografário *versus* crédito com garantia real).

Incorreram nas situações acima 17 (dezessete) operações de crédito, levados pelo contribuinte à dedução de perdas:

NUM_ORD	COD_OPER	DEVEDOR	PERDA DEDUZIDA	PERDA GLOSADA
7	1162513	G4 INTERMED SERV C. EXTRAJUD LTDA EPP	456.466,13	82.867,97
8	1162940	R C S 91- CONSULTORIA LTDA-ME	767.949,06	466.643,75
13	1165381	OPUS CREDITO CONS. E SERV. FINAN LTDA ME	256.879,64	84.655,40
1173390	25	CLAUDINEI DA SILVA CARVALHO – INFORMACOE	173.789,49	124.504,46
21978	231101077	CLAUDINEI DA SILVA CARVALHO - INFORMACOE	423.708,87	423.708,87
27	1174590	ALICERTA CONSULTORIA E SERVICOS LTDA	176.405,32	130.251,25
29	1175933	C. V. E. PEREIRA VASCONCELOS ANAL DE CAD	105.190,17	52.336,61
33	1177449	AGILLE PROMOTORA DE VENDAS LTDA	148.742,37	97.614,53
443	181520619	EXPRESSO CRUZEIRO DO SUL LTDA	1.300.709,70	1.300.709,70
4823	204418385	MICROLOG INFORMATICA E TECNOLOGIA LTDA	2.942.780,95	2.942.780,95
8015	210167823	TRANSVAL SEGURANÇA E VIGILANCIA LTDA	1.458.106,38	1.458.106,38
11494	214852792	CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM L	5.778.262,75	5.778.262,75
13535	217561661	CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM L	1.374.717,00	1.374.717,00
13545	217571691	ENGEFORT CONSTRUTORA LTDA	2.586.163,86	2.586.163,86

14233	218541071	MVG ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA	1.601.516,00	1.601.516,00
15716	220554573	SANERIO CONSTRUÇOES LTDA	5.984.068,19	5.984.068,19
22657	232048490	SANERIO CONSTRUÇOES LTDA	2.074.148,24	2.074.148,24
TOTAL				26.563.055,91

O autuante passou, então, a abordar a documentação relativa aos dados objeto da *base analítica de recuperação* [de créditos], cujas respectivas receitas, segundo o contribuinte, foram excluídas quando do levantamento do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Colaciono trecho da resposta da então fiscalizada a termo de intimação:

A exclusão de R\$ 104.524.396,31 refere-se à recuperação de créditos baixados para Prejuízo e contabilizadas como receitas na conta Cosif 7.1.9.20.00 – Recuperação de Créditos Baixados para Prejuízo.

Tais receitas decorrem de recebimento de perdas que até a data de seu recebimento não haviam sido deduzidas na apuração do Lucro Real da Base da CSLL.

A despeito da resposta apresentada, o autuante concluiu que tal versão não sobreviveria ao confronto dos dados disponibilizados pela própria fiscalizada. Vejamos:

4.6.4 Considerado a resposta ao TIF01 e TIF02 supracitada, o Termo de Intimação Fiscal nº 10 – TIF10 (fls. 7.024), dentre outros itens, solicitou que a fiscalizada apresentasse o Razão Contábil da conta Cosif 7.1.9.20 – Recuperação de Créditos Baixados Para Prejuízo e das contas de compensação que registraram a baixa dos créditos, bem como explicar o motivo da base analítica de recuperação, com valor total de R\$ 104.524.396,31 conter operações que aparecem mais de uma vez.

4.6.5 Em resposta ao TIF10, a fiscalizada apresentou arquivo eletrônico .xlsx com o razão das contas de receitas (“doc_comprobatorio_5.xlsx” fls. 7.160) e das contas de compensação (fls. 7.263), bem como apresentou os esclarecimentos reproduzidos no trecho a seguir para o questionamento levantado por esta fiscalização quanto aos itens duplicados na lista de créditos recuperados apresentado (fls. 7.360):

“De fato, identificamos em nossos controles inconsistência no arquivo de contratos recuperados, inclusive com operações que deveriam constar no arquivo de dedutíveis. Tal inconsistência foi ocasionada por erro na parametrização de sistema para recuperar tais dados. De toda sorte anexamos o novo arquivo que corresponde aos contratos não deduzidos até o ano de 2015, recuperados em 2016, com data de recebimento, valor, nome, número do contrato, valor recuperado, totalizando R\$ 59.456.990,43 de uma Receita total de recuperação de prejuízo de R\$ 179.065.893,47, com a denominação doc_comprobatorio, em txt.”

4.6.6 Da análise dos esclarecimentos prestados é possível notar que a fiscalizada alterou a afirmação apresentada em resposta ao TIF02 e não apresentou nenhuma comprovação do alegado “erro na parametrização de sistema” na recuperação dos dados.

4.6.7 O referido “doc_comprobatorio.txt” apresentando às fls. 7.496 que, segundo a fiscalizada, substitui a base analítica de recuperação apresentada anteriormente (Anexo II – ArquivoRecuperacao_ColetaNacional.zip – vide item 4.1.3) corresponde às operações de créditos não deduzidas até 2015 e recuperadas em 2016.

4.6.8 O referido arquivo, ora denominada nova base analítica de recuperação, é composto por 1.147.522 registros, onde o valor médio por recuperação é de R\$ 51,81, totalizando R\$ 59.456.990,43.

[...]

4.6.10 Portanto, conforme regulamento do Banco Central, os créditos baixados para prejuízo são controlados em contas de compensação, de forma que seja possível identificar a operação, o devedor e valores recuperados.

4.6.11 A despeito da norma do Banco Central, cumpre destacar que é dever da pessoa jurídica manter escrituração de suas operações, nos termos do artigo 251 do Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99:

[...]

4.6.13 Portanto, neste contexto da normativa do Banco Central e da legislação fiscal, o TIF10 pediu o razão das contas de receitas de recuperação de crédito e das contas de compensação justamente para que se possa fazer a verificação do alegado direito da fiscalizada em excluir estes valores da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4.6.14 Contudo, em resposta ao TIF10 a fiscalizada apresentou uma nova base analítica com mais de 1 milhão de novas operações alegando que a primeira lista (onde o valor complementava de forma exata, na casa dos centavos, o valor excluído) decorreu de um erro de parametrização do sistema, porém, não apresentou nenhuma comprovação do alegado.

4.6.15 Ademais, a nova base analítica de recuperação contém 1.032.313 registros duplicados, totalizando R\$ 51.809.417,32 em dados que aparecem mais de uma vez, sem que nenhuma explicação foi dada pela fiscalizada. A única informação prestada é aquela narrada na resposta ao TIF10, onde informa que o arquivo contém os “contratos não deduzidos até o ano de 2015, recuperados em 2016, com data de recebimento, valor, nome, número do contrato, valor recuperado”. Portanto, foram considerados duplicados os registros onde ao menos os campos “DataBase”, “CPF_CNPJ” e “Contrato” possuem valor idêntico.

4.6.16 Por fim, o razão contábil da conta cosif 7.1.9.20 – Recuperação de Créditos Baixados para Prejuízo, bem como das contas de compensação em que foram inscritas a baixa dos créditos não permitem a identificação e consequentemente comprovação das operações apresentadas pelas fiscalizada, ainda que obrigada a possuir esse controle conforme a norma fiscal e a norma BACEN supracitada.

4.6.17 Portanto, por não ter apresentado nenhuma documentação capaz de comprovar o reconhecimento de receita dos créditos baixados para prejuízo da listagem apresentada, restou não comprovado a exclusão no valor de R\$ 59.456.990,43 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Salvo pequeno desvio em valores nominais, a diferença entre as inicialmente alegadas recuperações de créditos (R\$ 104.524.396,31) e o que sobreveio na versão final do contribuinte (R\$ 59.456.990,43) foi objeto de uma nova lista da pessoa jurídica, alusiva a “perdas de créditos”, incrementando os 39.109 registros a tal título indicados na correspondente resposta original.

4.7.2 A fiscalizada apresentou 1.793 novos registros a base analítica de perdas acrescendo um novo valor de R\$ 45.180.466,54 alegando inconsistências na geração da primeira lista.

4.7.3 Contudo, mais uma vez, a fiscalizada não apresentou nenhuma comprovação das inconsistências apontadas e tão pouco apresentou documentos que comprovem a existência dos créditos bem como o atendimento aos requisitos da Lei 9.430/96. Se limitou tão somente a alegar que existem novas operações antes não contempladas, mas não foi apresentada contratos, fichas financeiras, controles contábeis ou qualquer outro documento capaz de demonstrar a perda e tão pouco o seu valor.

Em esforço derradeiro, após diversas e diversas intimações, o contribuinte trouxe documentação que entendeu suficiente para comprovar parte das perdas no recebimento de créditos:

4.7.4 A fiscalizada, destaca ainda, que há duas operações de valor relevante e, portanto, estaria anexando a documentação comprobatória. Sendo elas:

NUM_ORD	COD_OPER	CNPJ_CPF	NOME	VL_PERDA_DEDUT
40900	217055214	04.169.257/0001-22	REDE COMERCIALIZADORA DE ENERGIA S/A	26.402.496,32
40901	211644869	02.182.621/0001-69	LOCANTY COM SERVIÇOS LTDA	12.419.228,01

Ocorre que essas e as demais perdas, objeto dos 1.793 registros incrementados em listagem inovadora, restaram carentes de comprovação do cumprimento dos requisitos legais, e até mesmo das suas efetivas operações de origem:

4.7.5 Para a operação da REDE COMERCIALIZADORA (NUM_ORD 40900) a fiscalizada se limitou a apresentar o plano de recuperação judicial datado de março de 2013 e edital de convocação de credores datado de fevereiro de 2012. Nenhum dos documentos menciona o alegado crédito nº 21.70.055214.

4.7.6 Para a operação da LOCANTY COM (NUM_ORD 40901) a fiscalizada apresentou: a petição inicial datada em 20 de agosto de 2012 da ação com pedido de execução de título extrajudicial decorrente do Instrumento Particular de Confissão, Consolidação, Reescalonamento de débito e outras avenças nº 21.16.44869; o plano de recuperação judicial onde relaciona o alegado crédito da fiscalizada na lista de credores quirografários – instituições financeiras;

impugnação impetrada pela fiscalizada no processo de recuperação judicial onde aponta a incorreta classificação do crédito como quirografário, uma vez que detém garantia real, alega ainda que o presente crédito não se sujeita ao efeitos da recuperação judicial. Contudo, não apresentou o instrumento que deu origem ao crédito, escrituração contábil ou qualquer documento que comprove a perda e bem como o valor da perda.

4.7.7 Conforme já mencionado a Lei nº 9.430/96 (art. 9º, §§ 1º, 5º e 7º) autoriza a dedução das perdas nos recebimentos de crédito contra devedor em recuperação judicial relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar e que tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito. Portanto, é imprescindível que a fiscalizada comprove a decretação da recuperação judicial bem como qual o exato montante da perda, comprovando o valor do crédito, o valor que foi pago e consequentemente o saldo devedor que originou a perda.

4.7.8 Não obstante a obrigação legal apontada no item anterior, a fiscalizada não apresentou para nenhuma das duas operações supracitadas a escrituração contábil, tão pouco os documentos que demonstrem o não recebimento do crédito.

4.7.9 Alegou ainda que a perda foi considerada indedutível até 2015, mas não apresenta razões nem motivos que suportem essa consideração, tão pouco que a perda passou a ser dedutível em 2016.

4.7.10 Já para as outras 1.791 novas operações listadas, a fiscalizada se limitou a tão somente a apresentar uma relação em planilha eletrônica informando que não havia listado antes essas operações por erro de parametrização do sistema. Mas nenhuma comprovação foi apresentada nesse sentido. Tão pouco foi apresentada a escrituração contábil e documentação comprobatória que demonstrem a existência do crédito e seu exato valor.

4.7.11 Portanto, por não haver comprovado a perda das 1.793 novas operações apresentadas, o valor de R\$ 45.180.866,54 não cumpre o papel de justificar o valor excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Regularmente intimada da exigência, sobreveio impugnação.

Da impugnação

Quanto ao **JCP**, a autuada defendeu haver calculado seu limite legal com base na TJLP pro rata dia, respeitando, ainda, o patamar de 50% das reservas de lucros existentes no momento do pagamento.

Disse, ainda, que o ajuste ao patrimônio líquido indicado pela Fiscalização era irrelevante e não impactaria a mensuração do JCP a ponto de torná-lo parcialmente indedutível.

Acrescentou não haver norma que determine que os requisitos para pagamento e dedução do JCP devam ser averiguados ao final do exercício. A interpretação literal do §1º do art.

9º da Lei nº 9.249, de 1995, não levaria à conclusão de que a situação patrimonial das reservas de lucros deva ser aferida necessariamente no último dia do ano.

No que se refere aos **R\$ 59.456.990,43**, alusivos às receitas com recuperação de créditos baixados como prejuízo, como tais ingressos não haviam sido deduzidos anteriormente, a impugnante sustentou que não deveriam ser adicionados (ao lucro real e à base de cálculo da CSLL), sob pena de “recolhimento” em duplicidade, mas, em verdade excluídos, dada a tributação anterior.

Quanto a esse ponto, a impugnante afirmou que a Fiscalização não teria questionado o direito à exclusão, cuja glosa se dera por não ter a Fiscalizada apresentado “documentação capaz de comprovar o reconhecimento de receita dos créditos baixados para prejuízo”. Refutou, a impugnante, tal assertiva do autuante, pois prontamente teria juntado aos autos todos os documentos solicitados pela Fiscalização.

Ainda quanto à questão das tais recuperações de créditos, a impugnante defendeu não ser razoável trazer ao processo dezenas de milhares de contratos, sem qualquer indicativo mais concreto, por parte da Fiscalização, de quais lançamentos especificamente teriam gerado a suspeita da autoridade fiscal.

Que se o julgador de primeira instância entendesse pelo ateste da legitimidade das exclusões efetuadas a título das recuperações de créditos, os autos deveriam ser baixados em diligência.

No que diz respeito às deduções de perdas no recebimento de créditos, a Fiscalização, nos dizeres da impugnante, teria simplesmente desconsiderado toda a vasta documentação apresentada, valendo-se dos argumentos de que haveria divergência entre o valor deduzido e o da ação judicial, além da ausência de esclarecimentos quanto à situação do crédito no momento da exclusão, ou, em alguns casos, de que não restou comprovada a adoção de procedimentos judiciais para o recebimento dos valores.

Em relação aos devedores listados adiante, a impugnante asseverou que as correspondentes operações se materializaram mediante cédulas de crédito bancário, cujos empréstimos não foram honrados no vencimento:

Operação	Devedor	Dedução
217055214	Rede Comercializadora de Energia S/A	26.402.496,32
211644869	Locanty Comércio e Serviços Ltda	12.419.228,01
220554573	SANERIO CONSTRUÇÕES LTDA	5.984.068,19
232048490 (*)	SANERIO CONSTRUÇÕES LTDA	2.704.148,24
214852792 (*)	CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM L	5.631.348,31
217561661	CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM L	1.374.717,00
217571691	ENGEFORT CONSTRUTORA LTDA	2.586.163,86
210167823	TRANSVAL SEGURANÇA E VIGILANCIA LTDA	1.458.106,38
218541071	MVG ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA	1.601.516,00

Com a decretação da falência dos citados devedores, ou com o deferimento do processamento de suas recuperações judiciais, tais montantes tornar-se-iam, no entender da impugnante, dedutíveis, nos termos do § 4º do art. 9º da Lei nº 9,430, de 1996.

A impugnante defendeu que, nos casos de falência, se o crédito estiver devidamente arrolado no Quadro Geral de Credores, não seria necessária qualquer providência adicional, pois o pagamento submeter-se-ia à ordem de preferência de que trata a Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Acrescentou que a habilitação seria um ato voluntário do credor, para comprovar a existência e as características do seu crédito na falência ou em recuperação judicial, quando ainda não arrolado no Quadro Geral de Credores publicado em edital pelo Administrador Judicial, segundo estaria estabelecido no art. 52, § 1º, ou no parágrafo único do art. 99, da Lei nº 11.101, de 2005.

Traçadas essas premissas, a impugnante, segundo acreditava, passou a demonstrar, de forma individualizada, que as correspondentes operações objeto das deduções relacionadas no quadro anterior estariam compreendidas nos créditos contantes da “Relação Geral de Credores”, ou que teriam sido objeto de divergência/objeção nos respectivos autos.

Em relação às demais deduções glosadas pela Fiscalização, a impugnante igualmente as questionou, tecendo específicas considerações naquela peça recursal.

Finalizou a impugnação se irrendo com a cumulação das multas isolada e de ofício.

A impugnante pediu pelo cancelamento do crédito tributário exigido de ofício, quer em razão da nulidade do procedimento fiscal, no que dissesse respeito às exclusões de receitas com recuperação de créditos e das perdas no recebimento de créditos, quer, pelas razões de mérito aduzidas.

Sucessivamente, a impugnante requereu (i) a baixa dos autos em diligência, para a qual formulou quesitos, e (ii) *na eventualidade de não se considerar legítima a dedução das perdas no ano-calendário de 2016, deve ser determinado que, caso mantida qualquer parcela do crédito tributário relativa a este ponto da acusação fiscal, seja apurada a mudança da natureza das perdas em decorrência do decurso do tempo, ou seja, se houve a convolação das perdas antes provisórias, que, atualmente, já são definitivas.*

Instruiu seu apelo com contratos, planilhas, peças contábeis e demais documentação correlata às recuperações de créditos e às perdas no recebimento de créditos.

Do julgamento em primeira instância

No que tange às despesas com **JCP** em montante superior ao limite legal, o órgão julgador manteve a glosa, pois as condições para dedutibilidade deveriam ter sido aferidas no encerramento do ano-calendário pelo contribuinte:

Na verdade, é o julgamento do 3º fundamento para a autuação que soluciona a controvérsia, qual seja, se deveria ter sido considerado, para fins de limite de dedutibilidade do JCP, o saldo das reservas de lucros em 30/06/2016, no valor de R\$ 346.447.891,22 (como entende o interessado), ou o saldo das reservas de lucros em 31/12/2016, no valor de R\$ 83.521.689,63 (como entende a fiscalização), data base para a apuração do lucro real anual, opção contida na ECF.

[...]

De início, é importante deixar consignado que existem argumentos plenamente defensáveis detalhados por ambas as partes [autuante e impugnante] na defesa de suas respectivas teses, o que torna extremamente difícil o deslinde da questão.

De início, reproduz-se o art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/1995:

[...]

Da leitura do dispositivo, verifica-se que, de fato, não há um comando legal expresso, como bem ressalta o interessado na peça impugnatória, que determinaria o momento em que deveria ser aferida a existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Mas, analisando a questão mais detidamente, *data venia*, a meu juízo, tal comando seria desnecessário, já que as regras de dedutibilidade previstas na legislação (exclusões e adições na apuração do lucro real) estão atreladas à opção de tributação escolhida pelo interessado. Logo, se optou pela apuração do lucro real anual, a referida dedutibilidade deveria ser analisada à luz das contas do patrimônio líquido no encerramento do período de apuração, *in casu*, em 31/12/2016.

[...]

Importante ressaltar que nada impede de o interessado levantar um balanço intermediário e, satisfeitas as condições objetivas postas naquele momento nos termos do art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.245/1995, efetuar o pagamento/creditamento a sócios/acionistas.

Todavia, no que tange a dedutibilidade no JCP, a análise deveria se basear nas contas do PL (reservas, lucros acumulados, etc...) existentes no balanço patrimonial levantado no final do ano.

Na esteira do dito pela fiscalização, perderia sentido e relevância o imperativo normativo, se se pudesse considerar o saldo das referidas contas de lucros acumulados e reservas do PL em qualquer momento do exercício contábil. Tal atitude poderia permitir a dedutibilidade de JCP em um ano sem lucro e onde toda a reserva de lucros fora consumida, bastando para tal, que no dia da individualização do crédito, houvesse saldo suficiente na conta de reserva, pouco

importando os eventos que se sucederiam ao longo do ano. E, de mais a mais, é sabido que as mutações de PL, em tese, ocorrem frequentemente.

E mais, se assim o fosse, permitiria no mais das vezes a realização de planejamentos tributários, pois o interessado só levantaria balanço intermediário para pagamento de JCP quando as contas do PL (lucros do período e /ou lucros acumulados e reservas) lhe fossem mais favoráveis, escolhendo melhor momento, e, com isso, viabilizando uma dedução maior de JCP.

Portanto, após muito refletir a respeito, me filio a tese da fiscalização, que deveria ter sido considerado, para fins de limite de dedutibilidade do JCP, o saldo das reservas de lucros em 31/12/2016, no valor de R\$ 83.521.689,63 (Vide tabela 5 - Limites de dedutibilidade), data base para a apuração do lucro real anual, opção contida na ECF.

Cabe, por fim, consignar que o excesso de dedução de JCP (R\$ 34.478.310,38) foi calculado pela fiscalização levando-se em consideração os R\$ 118.000.000,00 deduzidos de JCP pelo interessado (Vide tabela 5 – Limites de dedutibilidade: 83.521.689,63 - 118.000.000,00), razão pela qual os 1º e 2º fundamentos são irrelevantes, já que não reconheciam os 118.000.000,00, mas sim, R\$ 113.542.659,62, valor este ao final ignorado pela própria fiscalização na apuração do excesso de dedutibilidade de JCP.

No tocante às **perdas no recebimento de créditos**, o colegiado de piso inicialmente resumiu os fundamentos da autuação, para depois se debruçar sobre o acervo probatório reunido nos autos, especialmente quanto às peças trazidas pela impugnante, concluindo pela manutenção da exigência, por falta de provas das medidas judiciais para cobrança das supostas perdas, ou da documentação comprobatória da ocorrência das tais perdas.

Encerrada a apreciação das perdas no recebimento de créditos, o julgador **a quo** passou à análise da impugnação no que se refere às “**receitas de recuperação de créditos baixados como prejuízo**” (R\$ 59.456.990,43).

Assim como o fizera a autoridade fiscal, o colegiado de piso concluiu pela falta de provas do alegado pela impugnante, mantendo, então, o lançamento alusivo às tais receitas de recuperação de crédito.

No tocante aos fatos objeto da autuação fiscal, o colegiado de piso apreciou, por derradeiro, o pedido subsidiário da impugnante, para que as **perdas provisórias [créditos não recuperados] fossem convoladas em definitivas**, restando confirmada a sua anterior dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Acerca do tema, a decisão da turma julgadora traz as seguintes reflexões e conclusões:

Alega que, caso o crédito anteriormente deduzido seja recuperado, o respectivo valor anteriormente deduzido pela pessoa jurídica (perda presumida) deverá ser computado na determinação do lucro real, na forma do art. 12 da Lei 9.430/96.

De outro lado, os créditos não recuperados são convolados em perdas definitivas, restando confirmada a sua anterior dedução do lucro real. Cita acórdãos do CARF.

Em que pese reconhecer o esforço probatório do interessado, haja vista a detalhada impugnação apresentada, entendo que o seu pleito deva ser indeferido pelos seguintes motivos:

1º) O interessado não comprova, com documentação hábil, as parcelas dos créditos que excederam os valores que os devedores tenham se comprometido a pagar (diferença entre o valor do crédito e o valor pago ou que o devedor se comprometeu a pagar), como fartamente relatado no presente voto, não se sabendo, portanto, exatamente o quantum de perdas se tornaram definitivas.

2º) Se há procedimento judicial em curso (não se sabe exatamente quais procedimentos judiciais ainda estariam em curso ou não, já que o interessado falha em apresentar as Certidões Judiciais de Objeto e Pé), não há que se falar em perda definitiva.

A impugnação foi, então, julgada improcedente pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, tendo o Acórdão nº 107-016.696 recebido a ementa a seguir transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferida a diligência por desnecessária (art. 18 do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/1993), tendo em vista: (i) para comprovar os fatos alegados na impugnação, bastaria a juntada, aos autos, da documentação comprobatória, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972; (ii) os documentos carreados aos autos são suficientes para formar a convicção deste julgador, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

PRELIMINAR. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe a alegação de nulidade, devendo ser afastada a hipótese de cerceamento do direito de defesa, quando o interessado tem amplo acesso aos elementos constantes da peça de autuação, lavrada em estrita observância aos requisitos legais previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, apresenta defesa em tempo hábil instaurando regularmente o contraditório e defende-se amplamente em seu arrazoado, fazendo constar as razões de fato e de direito que entendeu ampará-lo, demonstrando perfeita compreensão dos fatos apresentados.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2016 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO COM BASE NOS VALORES CONTÁBEIS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXCESSO. LIMITE LEGAL.

A pessoa jurídica poderá deduzir como despesa os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Constatada a existência de pagamento/creditamento de importâncias a título de Juros sobre o Capital Próprio em montante superior ao limite legal permitido, impõe-se a glosa do excesso.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE. REQUISITOS.

As perdas no recebimento de créditos somente poderão ser deduzidas, para fins de determinação do lucro real, quando cumpridos os requisitos previstos na legislação de regência da matéria.

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS BAIXADOS. TRIBUTAÇÃO

Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2016

CSLL. DECORRÊNCIA. SITUAÇÃO IDÊNTICA

Tratando-se da mesma matéria de fato e de direito, aplicam-se ao lançamento decorrente do lançamento principal os mesmos fundamentos e razões de decidir, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488 de 15 de junho de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável; a redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que "serão aplicadas as seguintes multas".

A decisão em comento se deu por maioria de votos. Um dos julgadores divergiu do relator nos seguintes temas: (i) quanto à possibilidade de se aferir o cumprimento dos requisitos legais quando do pagamento/crédito dos juros sobre o capital próprio em balanço intermediário, não exclusivamente no encerramento do período de apuração; (ii) quanto às perdas dos valores dos créditos referentes aos contratos inadimplidos antes de 8 de outubro de 2014, não se aplicaria o disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996; e (iii) em relação às perdas, aplicar-se-ia o § 4º do referido artigo, bastando, assim, que os correspondentes créditos tenham sido arrolados em quadro geral de credores.

Intimado daquela decisão, o contribuinte recorreu ao CARF no trintídio legal.

Do Recurso Voluntário

Em recurso, o contribuinte inicialmente defende o recebimento e conhecimento da documentação trazida nessa etapa:

[...] considerando que a DRJ entendeu ser insuficiente a comprovação das perdas incorridas mesmo diante da vasta documentação juntada aos autos, e que a grande parte dos valores autuados envolve controvérsia de caráter eminentemente fático e probatório, o Recorrente requer, nesta oportunidade, a juntada de outros documentos apenas para que não reste qualquer dúvida acerca da legitimidade das deduções efetuadas.

Segue relação dos documentos juntados aos autos em sede de recurso:

Doc. 1	Segundo Aditivo ao Plano de Recuperação Judicial da CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM LTDA, de 05/10/2020 , e o Plano de Recuperação Judicial, de abril de 2012 (fls. 9683 a 9830)
Doc. 2	Petição do BMG na ação judicial nº 0011618-98.2014.8.19.0210, datada de 26/01/2017 , que tem por ré a EXPRESSO CRUZEIRO DO SUL (fls. 9831 a 9833)
Doc. 3	Aditamento ao Plano de Recuperação Judicial da MVG ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, de 24/05/2013, e Ata da Assembleia Geral de Credores da Recuperação Judicial de MVG ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA, de 24/08/2015 (fls. 9834 a 9883)
Doc. 4	Sentença prolatada na ação de cobrança nº 0001988-93.2012.8.19.0046 em 18/04/2018 , que tem por ré a RCS 91 CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA ME (fls. 9884 a 9888)
<u>Doc. 5</u>	Instrumento Particular de Cessão e Aquisição de Direitos de Crédito e Outras Avenças, de 09/09/2022 , que tem por partes o Banco BMG (cedente) e a ENERGISA S/A (cessionária), tendo por objeto o crédito da cedente em face da REDE COMERCIALIZADORA, oriundo de cédula de crédito bancário emitida no valor de R\$ 26.842.652,51, recebendo, a cedente, em contrapartida, R\$ 4.288.000,00 (fls. 9889 a 9958)
Doc. 6	Relação de Credores com Garantia - Empréstimos e Financiamento - Posição JUNHO/2013 – alusiva à SANERIO CONSTRUÇÕES (fl. 9960)

A Recorrente reitera as alegações preliminares e de mérito trazidas em impugnação e reforça os mesmos pedidos.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Por outro lado, à exceção do “Doc. 5” (por se reportar a fato superveniente à autuação e à impugnação), a documentação carreada aos autos pelo contribuinte nessa fase não mereceria conhecimento, já que precluía o direito de apresentá-la, e nessa linha me manifestei em sessão de julgamento.

Isso porque a impugnação instaura o litígio, e é nesse momento que as provas de que dispõe o sujeito passivo devem ser trazidas ao julgador (arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, diploma que estabelece o rito do processo administrativo fiscal federal – “PAF”), especialmente no caso concreto, em que a autoridade fiscal, em diversas ocasiões, oportunizou à então fiscalizada fornecer esclarecimentos e provas que viessem a afastar as suspeitas que sobre si pairavam quanto ao cometimento de infrações.

O julgador de primeira instância em nada reformou os fundamentos, as premissas, da autuação fiscal. A Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação da documentação em momento oportuno, por motivo de força maior. Tampouco a tal documentação se refere a direito ou a fato superveniente (à exceção do “Doc. 5”).

Assim, a pretensão do contribuinte não encontra guarida nas exceções que o próprio rito do PAF abarca (§ 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972). Nessa linha, lanço mão da ementa do Acórdão nº 9101-004.638, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner, sessão de julgamento ocorrida em 15 de janeiro de 2020, grifos nossos):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

PROVA. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

De acordo com a norma que rege a preclusão no processo administrativo fiscal (§ 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72), a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de interessado fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. **Não se admite a juntada extemporânea de documentação que deveria ter sido mantida arquivada para subsidiar a escrituração contábil e apresentada à autoridade fiscal quando solicitada.**

O princípio da verdade material invocado pela Recorrente importa certa flexibilização do procedimento probante, cuja aplicação se avalia caso a caso. Mas nem de longe serviria para supressão do descuido, ou do descaso do contribuinte, que no devido tempo, no devido lugar, deveria ter lançado mão do acervo pertinente².

Da adoção do princípio não pode decorrer a informalidade generalizada, pois assim caminharíamos para a desordem e promoveríamos injustificável desigualdade.

Nesse sentido, valho-me, também para ilustrar, de excertos do brilhante voto de lavra da Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (Acórdão nº 1301-006.511):

² Acórdão nº 3402-008.724. Sessão de julgamento de 23 de junho de 2021. Relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz.

O §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 veda, expressamente, ao contribuinte apresentar prova documental após a impugnação, ao menos que (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) o documento se refira a fato ou direito superveniente; (iii) o documento se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. [...]

O art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, por sua vez, estabelece que “[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Diante disso, a regra, expressa, clara e vigente, contida no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, a meu ver, não pode ser afastada em face dos princípios que regem o processo administrativo tributário, tais como racionalidade, formalidade moderada, efetividade do processo administrativo e verdade material. Quanto a este último, cumpre mencionar a crítica elaborada pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, no julgamento do Acórdão nº 3402-003.196, no sentido de que o princípio da verdade material não é uma “ferramenta mágica” com aptidão para “validar” preclusões e atecias e transformar tais defeitos em um processo administrativo ‘regular’.

A propósito, salvo exceções que serão, ainda que *en passant*, tratadas no voto, a Recorrente alimentou os citados documentos nos autos sem referenciá-los no recurso e sem específica confrontação com as razões de decidir do julgador de primeira instância.

De qualquer modo, o colegiado, por maioria de votos, entendeu por bem conhecer integralmente a documentação que acompanha o Recurso Voluntário, em relação à qual far-se-ão as devidas considerações ao longo do voto.

PRELIMINARES DE NULIDADE

Por se confundirem com o mérito, as preliminares de nulidade suscitadas serão conjuntamente com aquele apreciadas.

MÉRITO

Aprecio o mérito, iniciando pela glosa de despesas com **JCP** deduzidas em montante superior ao limite legal.

Juros sobre o Capital Próprio

O contribuinte optou pela apuração do IRPJ e da CSLL em bases anuais, as quais, guardadas algumas peculiaridades, partem do lucro líquido, ajustado por adições e exclusões (art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

O fato gerador dessas exações é complexo, aperfeiçoando-se somente quando do encerramento do período de apuração, ou seja, no caso, em 31 de dezembro de cada ano, momento em que todas as receitas tributáveis e as despesas dedutíveis são confrontadas e, com isso, levanta-se o acréscimo patrimonial suscetível de tributação (MACHADO, 2002)³.

Nesse sentido, trago, para ilustrar um dos precedentes deste Conselho:

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2002

IRPJ E CSLL. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL. FATO GERADOR COMPLEXIVO QUE SE CONSUMA NO DIA 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO-CALENDÁRIO. [...]

No caso do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o aspecto temporal do fato gerador se dá de forma anual e tem como marco o dia 31 de dezembro de cada ano-calendário. [...]

(Ac. nº 1402-00.583, s. 29/06/2011, Rel. Cons. Moises Giacomelli Nunes da Silva)

Em sendo indedutíveis despesas contabilmente registradas e não espontaneamente adicionadas ao resultado fiscal pelo sujeito passivo, é dever da autoridade fazendária proceder ao acerto de contas.

Sabe-se que os juros sobre o capital próprio visam a remunerar os sócios/acionistas pelo capital investido e mantido na entidade.

Mais ainda: ***por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte dos próprios juros***⁴.

Como já afirmado nas etapas anteriores, nada impede que o contribuinte pague/credite juros sobre o capital próprio no decorrer do período de apuração do IRPJ e da CSLL, com base em balanço intermediário.

Entretanto, sobrevindo mutação no patrimônio líquido, pode advir a necessidade de ajustar o resultado contábil do exercício, mediante adição do JCP pago/creditado a maior.

E em consonância com o exposto, assim leciona HIGUSHI (grifou-se):

No mês em que o imposto de renda for calculado com base no balanço ou balancete de suspensão ou redução, a empresa poderá deduzir os juros na determinação da base de cálculo do imposto de renda, observados os requisitos da legislação inclusive quanto ao limite de dedutibilidade [...]. **Se a empresa não tiver lucros ou reservas de lucros de períodos-base anteriores e tiver prejuízo nos últimos meses do ano, os juros pagos poderão tornar-se indedutíveis** em

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 277-279.

⁴ Acórdão nº 9101-006.755, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão de 3 de outubro de 2023. Relatoria do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. Grifos nossos.

razão do limite de dedutibilidade da legislação com base nos lucros do próprio período-base ou lucros ou reservas anteriores.

Tais mutações ocorreram, como narrou a autoridade fiscal (fls. 7833/4), sem qualquer contraponto do contribuinte. Logo, a despesa com JCP precariamente incorrida restou, para fins de dedutibilidade, parcialmente prejudicada no encerramento do exercício.

A observância do confronto entre despesas (JCP) incorridas e receitas auferidas [em razão da utilização do capital] advém da obrigatória aplicação do correspondente princípio contábil, é pressuposto do regime de competência, decorre, ainda, de interpretação lógico-sistêmica da apuração do IRPJ e da CSLL e é reiteradamente defendida neste Conselho, o que reforça a compreensão de que é no levantamento do resultado do exercício que se deve aferir o cumprimento dos requisitos legais de dedutibilidade do JCP (grifos nossos):

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

Ano-calendário: 2010

[...]

2 - As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. [Acórdão nº 9101-006.959]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2006

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado.

Portanto, deve ser mantido o que na essência fundamentou a autuação fiscal, confirmando-se a glosa do JCP que excedeu o limite legal, como bem demonstrou o autuante às fls. 7883/4, dados da apuração que aqui trago, resumidamente:

(1) Lucros Acumulados e Reservas de Lucros em 31/12/2016	167.043.379,25
(2) Limite de 50% dos LPA + Reserva de Lucros	83.521.689,63
(3) JCP pagos pelo contribuinte	118.000.000,00

(4) Excesso de JCP [(3) - (2)] ⁵	34.478.310,38
---	----------------------

Subsidiariamente, equivocou-se a Recorrente ao alegar a irrelevância do valor das ações em tesouraria no levantamento da base de cálculo do JCP, pois os sócios/acionistas podem ser a tal título remunerados pelo menor valor dentre: (i) o resultante da aplicação da TJLP sobre o PL; e (ii) o maior valor entre os 50% sobre o lucro do exercício, ou 50% sobre os lucros acumulados e reservas de lucros (art. 9º, caput e §§ 1º e 8º, da Lei nº 9.249, de 1995)⁶.

Na planilha anexa ao REFISC⁷, o autuante fez constar todos os critérios adotados no levantamento dos cálculos de JCP, tendo por data-base a do pagamento/crédito (30 de junho de 2016).

Especialmente no que se refere à aba “TJLP”, aplicou-se a fórmula “=(1+E3)^(1/365)-1”, onde “E3” guarda a TJLP anual (7,5%), e o resultado (célula “E4”) é a taxa pro rata dia (0,019816%) aplicada sobre o “PL_AJUSTADO” (ajustado pelas mutações observadas até as datas de referência), resultando no que consta da aba “CALCULO_JCP”:

Cálculo do Juros sobre Capital Próprio						
Período	Data Inicial	Data Final	Saldo PL Ajustado (A)	Nº de Dias (B)	TJLP pro rata die (C)	Cálculo do JCP (D) = (A) * (B) * (C)
1	01/01/2016	30/05/2016	3.151.512.036,41	151	0,019816%	94.299.300,09
2	31/05/2016	29/06/2016	3.135.662.604,60	30	0,019816%	18.640.739,33
3	30/06/2016	30/06/2016	3.041.103.021,91	1	0,019816%	602.620,20
				182		113.542.659,62

Portanto, se afastada fosse a aferição dos critérios de dedutibilidade no encerramento do exercício, seriam subsidiariamente indedutíveis R\$ 4.457.340,38 em JCP (R\$ 118.000.000,00 – R\$ 113.542.659,62).

Recuperações de créditos

Diz a Recorrente que em 30 de setembro de 2021 esclarecera à Fiscalização que havia inconsistências nos arquivos anteriormente apresentados, cujos dados diziam respeito às receitas com recuperações de créditos antes baixados, mas não previamente deduzidos (R\$ 59.456.990,43), razão pela qual encaminhou novo arquivo digital, o qual teria sido simplesmente ignorado pelo autuante.

Tal afirmação, contudo, não reflete a realidade.

⁵ O resultado aritmético apresenta um escusável erro de meio centavo, decorrente do arredondamento em duas casas decimais quando do levantamento do limite legal de dedutibilidade (2).

⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio et al. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades, de acordo com as normas internacionais e do CPC. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 373.

⁷ Arquivo não paginável objeto do termo de anexação de fl. 7920.

A nova base analítica, apresentada em resposta ao **10º** Termo de Intimação Fiscal, veio acrescida de “mais de 1 milhão de novas operações”, sem que se apresentasse qualquer prova do alegado erro de parametrização, como assim constou do Relatório Fiscal do Auto de Infração (“REFISC”):

4.6.14 Contudo, em resposta ao TIF10 a fiscalizada apresentou uma nova base analítica com mais de 1 milhão de novas operações alegando que a primeira lista (onde o valor complementava de forma exata, na casa dos centavos, o valor excluído) decorreu de um erro de parametrização do sistema, porém, não apresentou nenhuma comprovação do alegado.

Ademais disso, a autoridade fiscal analisou a “nova base analítica de recuperação” [de créditos], chegando à conclusão pela sua imprestabilidade probatória, já que contaminada por **mais de um milhão de registros duplicados**.

A falta de provas do alegado pela fiscalizada, especialmente quanto ao reconhecimento das receitas cujos créditos foram a posteriori baixados como prejuízo, foi a clara e transparente motivação da autuação fiscal, no tocante ao tema:

4.6.15 Ademais, a nova base analítica de recuperação contém 1.032.313 registros duplicados, totalizando R\$ 51.809.417,32 em dados que aparecem mais de uma vez, sem que nenhuma explicação foi [sic] dada pela fiscalizada. A única informação prestada é aquela narrada na resposta ao TIF10, onde informa que o arquivo contém os “contratos não deduzidos até o ano de 2015, recuperados em 2016, com data de recebimento, valor, nome, número do contrato, valor recuperado”. Portanto, foram considerados duplicados os registros onde ao menos os campos “DataBase”, “CPF_CNPJ” e “Contrato” possuem valor idêntico.

4.6.16 Por fim, o razão contábil da conta cosif 7.1.9.20 – Recuperação de Créditos Baixados para Prejuízo, bem como das contas de compensação em que foram inscritas a baixa dos créditos não permitem a identificação e consequentemente comprovação das operações apresentadas pelas fiscalizada, ainda que obrigada a possuir esse controle conforme a norma fiscal e a norma BACEN supracitada.

4.6.17 Portanto, por não ter apresentado nenhuma documentação capaz de comprovar o reconhecimento de receita dos créditos baixados para prejuízo da listagem apresentada, restou não comprovado a exclusão no valor de R\$ 59.456.990,43 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Não há que se cogitar, portanto, cerceamento do direito de defesa e violação ao contraditório, como assim reclama a Recorrente, pois os fatos e a fundamentação da exigência de ofício são de amplo conhecimento do contribuinte, o que lhe permitiria, como assim o fez, defender-se. E nessa linha se manifestou a decisão recorrida.

A propósito, confirmo e adoto os fundamentos do acórdão combatido como razões de decidir:

Conforme regulamento do Banco Central, os créditos baixados como prejuízo são controlados em contas de compensação, de forma que seja possível identificar a operação, o devedor e os valores recuperados. A despeito da norma do Banco Central, cumpre destacar que é dever da pessoa jurídica manter escrituração de suas operações, e documentos que a suportam, nos termos dos artigos 251 e 264 e do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

Portanto, neste contexto da normativa do Banco Central e da legislação fiscal, foi solicitado o Razão das contas de receitas de recuperação de crédito e das contas de compensação, justamente para que se possa fazer a verificação do alegado direito da fiscalizada em excluir estes valores da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Contudo, em resposta, a fiscalizada apresentou uma nova base analítica com mais de 1 milhão de novas operações alegando que a primeira lista (onde o valor complementava de forma exata, na casa dos centavos, o valor excluído) decorreu de um erro de parametrização do sistema; porém, não apresentou nenhuma comprovação do alegado.

Ademais, a nova base analítica de recuperação contém 1.032.313 registros duplicados, totalizando R\$ 51.809.417,32 em dados que aparecem mais de uma vez, sem que nenhuma explicação fosse dada pela fiscalizada. A única informação prestada é aquela narrada na resposta ao TIF10, onde informa que o arquivo contém os “contratos não deduzidos até o ano de 2015, recuperados em 2016, com data de recebimento, valor, nome, número do contrato, valor recuperado”. Portanto, foram considerados duplicados os registros onde ao menos os campos “DataBase”, “CPF_CNPJ” e “Contrato” possuem valor idêntico.

Por fim, o Razão contábil da conta Cosif 7.1.9.20 – Recuperação de Créditos Baixados para Prejuízo, bem como das contas de compensação em que foram inscritas a baixa dos créditos, não permitem a identificação e consequentemente comprovação das operações apresentadas pela fiscalizada, ainda que obrigada a possuir esse controle conforme a norma fiscal e a norma BACEN supracitada.

Portanto, por não ter apresentado nenhuma documentação capaz de comprovar o reconhecimento de receita dos créditos baixados para prejuízo da listagem apresentada, entendeu a fiscalização que não caberia a exclusão no valor de R\$ 59.456.990,43 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O interessado, por sua vez, alega que não computou na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, referente ao ano calendário de 2016, os valores contabilizados na conta Cosif 7.1.9.20.00, no montante de R\$ 59.456.990,43, a título de receitas com recuperação de créditos baixados como prejuízo, pois estes não haviam sido deduzidos anteriormente.

Aduz que as receitas decorrem do recebimento de créditos já baixados como perda, mas que ainda não haviam sido deduzidos, e que posteriormente foram recuperados ou parcialmente recuperados.

Afirma que o art. 343 do RIR/1999 determina que os créditos recuperados, via de regra, devem ser computados na determinação do lucro real, quando já tiverem sido deduzidos em momento anterior.

Entende, contudo, que a situação é diversa, quando as receitas recuperadas se referem a operações que se já sujeitaram à incidência de IRPJ/CSLL, e, embora tenham sido baixadas como perda, não foram objeto de dedução anterior. Quando esses valores são recuperados e ingressam no patrimônio da empresa, logicamente não devem ser adicionados no lucro real mais uma vez, sob pena de recolhimento de IRPJ/CSLL em duplicidade.

Passo ao julgamento.

[...]

A fiscalização constatou que a nova base analítica de recuperação de créditos conteria 1.032.313 registros duplicados, totalizando R\$ 51.809.417,32 em dados que aparecem mais de uma vez, sem, contudo, ter havido qualquer explicação do interessado a respeito. A única informação seria de que o arquivo conteria os “contratos não deduzidos até o ano de 2015, recuperados em 2016, com data de recebimento, valor, nome, número do contrato, valor recuperado”. Tampouco a impugnação trouxe luz a respeito dos registros duplicados.

Já o Razão contábil da conta Cosif 7.1.9.20 – Recuperação de Créditos Baixados para Prejuízo, bem como das contas de compensação em que foram inscritas a baixa dos créditos, não seguiram a normativa do BACEN supracitada, já que não permitiram a identificação e, conseqüentemente, a comprovação das operações apresentadas pelo interessado.

Noutro giro, não restou demonstrado que o interessado possuísse controles analíticos dos créditos baixados como prejuízo, com identificação das características da operação, devedor, valores recuperados, garantias, exercício em que ocorreu a baixa e respectivas providências administrativas e judiciais, visando a recuperação dos mesmos, conforme também determina a normativa do BACEN.

Ora, se o interessado não apresentou nenhuma documentação capaz de comprovar analiticamente os registros contábeis das receitas reconhecidas como créditos baixados, constantes da listagem apresentada, impossível saber se foram ou não deduzidos anteriormente, como afirma na peça impugnatória, ressaltando ser seu o ônus da prova.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento ao recurso quanto ao tema.

Perdas no recebimento de créditos

A Recorrente argui outra nulidade, por *ausência de motivação que suporte a ocorrência das infrações nele consubstanciadas*, concernentes às glosas de perdas no recebimento

de créditos, pois no lançamento de ofício invertera-se a lógica: *o auto de infração foi lavrado em virtude de dúvidas do Fiscal quanto a “não ocorrência” do fato gerador.*

Esquece-se a Recorrente de que a autoridade fiscal concedeu diversas oportunidades para que a então fiscalizada provasse o cumprimento dos requisitos que a lei estipula para a dedução das perdas em testada.

Não houve inversão da lógica.

É o contribuinte quem deve manter a documentação de suporte à escrituração contábil/fiscal. Não sendo provado o cumprimento de requisito legal para dedutibilidade, impõe-se a correspondente glosa.

Ademais, não custa lembrar que o fato gerador do IRPJ é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, materializada, no caso da Recorrente, pelo lucro real. Quanto à CSLL, o fato gerador é a obtenção de lucro, ajustado por adições e exclusões.

Assim, não se pode cogitar a nulidade do lançamento por suposta inobservância do art. 142 do CTN, pois os fatos geradores ocorreram, a matéria tributária foi determinada e, consequentemente, as bases de cálculo foram ajustadas de ofício pela competente autoridade administrativa.

No mais, o julgador de primeira instância foi exemplarmente diligente e apreciou todo o extenso acervo trazido pela impugnante, concluindo, suposto devedor por suposto devedor, pelo não cumprimento dos requisitos legais para dedução de perdas no recebimento de créditos, motivo pelo qual confirmo e adoto os fundamentos da decisão recorrida, a começar pelos devedores rotulados pela Recorrente de “correspondentes bancários”, os quais não se encontrariam em processo falimentar ou em recuperação judicial:

O interessado, por sua vez, apresenta farta documentação contestando a glosa das perdas no recebimento de créditos na sua totalidade.

Portanto, como são diversas as glosas, e com fundamentos, por vezes, distintos, optou-se por fazer, para uma melhor compreensão, uma análise individualizada de cada uma delas, elencando os fundamentos das glosas, as contestações apresentadas pelo interessado, verificando ao final se as documentações carreadas aos autos foram suficientes para comprovar ou não as perdas no recebimento dos créditos, lembrando que é ônus do interessado comprovar que atendeu aos critérios legais para a dedução das perdas.

[...]

Com relação às Perdas no Recebimento de créditos – **empresas que não se encontram em Recuperação judicial ou falência.**

- NUM_ORD 7; COD_OPER 1162513; G4 INTERMED SERV C. EXTRAJUD LTDA EPP

Segundo a fiscalização, o interessado foi intimado e reintimado por diversas vezes a apresentar a relação de documentos que comprove o atendimento dos

requisitos legais para a exclusão do valor de R\$ 456.466,13, a título de perdas na operação de crédito com a G4 INTERMED.

A petição inicial apresentada, ao descrever os fatos, delimita o objeto da pretensão judicial nos seguintes termos:

[...]

Da análise da petição inicial, é possível inferir que a operação de crédito decorre de “várias transações na referida conta corrente” do período compreendido entre 27/04/2010 e 07/05/2015.

O interessado pretendeu deduzir o saldo da conta corrente em 22/12/2015, o que certamente envolveu novas transações, e não houve qualquer comprovação de que essas novas transações são objeto da petição inicial, de forma que não há a comprovação de cobrança judicial das transações ocorridas após o período mencionando na petição inicial.

Assim, o valor de R\$ 456.466,13, deduzido como perda, ultrapassa o valor cobrado judicialmente em R\$ 82.867,97 (R\$ 456.466,13 – R\$ 373.598,16) e deve ser glosado por ausência do procedimento judicial para o recebimento do crédito.

O interessado, por sua vez, alega que trouxe aos autos todos os contratos, extratos de conta corrente que indicam as perdas, bem como as informações sobre as ações judiciais.

Afirma que, para os casos em que a Fiscalização reputou haver divergência entre o valor deduzido e o valor exigido em ação judicial, ignorou que as petições iniciais, embora indiquem como valor de causa o montante do débito no momento do ajuizamento, compreendem como objeto a cobrança do saldo negativo das contas-correntes desses prestadores de serviço.

Aduz que as divergências eventualmente verificadas decorrem, tanto do decurso do tempo, quanto do incremento do valor da dívida, exatamente na mesma operação deduzida que foi objeto da ação judicial, e, que, portanto, preencheu os requisitos da Lei nº 9.430/96.

Passo ao julgamento:

À fl. 7.982 (pág. 35 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Vamos a elas:

Fls. 702/704 – Extrato de conta corrente – período de 01/01/2015 a 31/12/2015, onde consta um saldo no final do período de R\$ 456.466,13; Fl. 2.852 - Certidão narrativa do Poder Judiciário; Fls. 3.317/3.319 – Petição inicial judicial.

Consta ainda a documentação de fls. 9.320/9.337, carreada na impugnação, que se trata do contrato de prestação de serviços bancários.

À luz dos documentos carreados aos autos, o que está comprovado é que o interessado ingressou em juízo e mantém a cobrança da dívida. Ocorre que o valor que consta cobrado em juízo, como bem observou a fiscalização, é de R\$ 373.598,16, que compreende o período de 27/04/2010 a 07/05/2015.

A rigor, o único demonstrativo apresentado pelo interessado, onde consta informado o montante de R\$ 456.466,13, que supostamente seria a evolução da dívida de abril de 2015 a dezembro de 2015, é o extrato de conta corrente (fls. 702/704), que, por ser um documento interno do interessado, por si só, não tem valor probante. Ademais, ainda que assim não o fosse, não se sabe a metodologia utilizada pelo interessado para calcular, mês a mês, as parcelas da dívida, para atingir o montante de R\$ 456.466,13. Se não se sabe o critério utilizado, em tese, o interessado poderia ter chegado a qualquer valor, o que, por óbvio, não é razoável aceitar.

E mais, nota-se, no referido extrato de conta corrente (documento contábil), que, de maio a dezembro de 2015, há menção a diversos números de documentos diferentes, o que leva a crer que seriam novas dívidas, e não atualizações de uma única dívida, o que ensejaria nova demanda judicial para viabilizar a dedução como perda, conforme prevê a legislação antes mencionada. Noutro giro, como bem observou a fiscalização, não se trataria de uma mera atualização de valores, pois é possível notar no extrato de conta corrente apresentado pelo interessado, que diversos novos lançamentos a débito foram efetuados após o ajuizamento da petição inicial, é não é possível inferir a natureza desses lançamentos com precisão, qual a sua origem, e o mais importante, se são objeto da ação judicial apresentada. O interessado, por sua vez, não detalha esses lançamentos constantes do extrato de conta corrente.

Assim, por falta de comprovação de ação judicial para cobrança de supostas perdas, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 8; COD_OPER 1162940; R C S 91- CONSULTORIA LTDA-ME

Segundo a fiscalização, o interessado foi intimado e reintimado a apresentar relação de documentos que comprovasse o atendimento dos requisitos legais para a exclusão do valor de R\$ 767.949,06 a título de perdas na operação de crédito com a R C S 91- CONSULTORIA LTDA-ME.

A petição inicial apresentada ao descrever os fatos, delimita o objeto da pretensão judicial nos seguintes termos:

[...]

Conforme o item 03 da petição inicial, o objeto da ação é o débito em conta corrente atualizado até 14/05/2012 correspondendo à importância de R\$ 301.305,31. Contudo, a fiscalizada pretende deduzir o saldo da conta corrente em 31/12/2015, o que certamente envolve novas operações, e não houve qualquer comprovação de que essas novas operações são objeto da petição inicial, de

forma que não há a comprovação de cobrança judicial das transações ocorridas após o período mencionando na petição inicial.

Não se trata de uma mera atualização de valores, já que é possível notar no Extrato de Conta Corrente apresentado pela fiscalizada, que diversos novos lançamentos a débitos foram efetuados após o ajuizamento da petição inicial, é não é possível inferir a natureza desses lançamentos com precisão, qual a sua origem, e o mais importante, se são objeto da ação judicial apresentada.

Assim, o valor de R\$ 767.949,06, deduzido como perda, ultrapassa o valor cobrado judicialmente em R\$ 466.643,75 (R\$ 767.949,06 – R\$ 301.305,31) e deve ser glosado por ausência do procedimento judicial para o recebimento do crédito.

O interessado, por sua vez, alega que trouxe aos autos todos os contratos, extratos de conta corrente que indicam as perdas, bem como as informações sobre as ações judiciais.

Afirma que, para os casos em que a Fiscalização reputou haver divergência entre o valor deduzido e o valor exigido em ação judicial, ignorou que as petições iniciais, embora indiquem como valor de causa o montante do débito no momento do ajuizamento, compreendem como objeto a cobrança do saldo negativo das contas-correntes desses prestadores de serviço.

Aduz que as divergências eventualmente verificadas decorrem tanto do decurso do tempo, quanto do incremento do valor da dívida, exatamente na mesma operação deduzida que foi objeto da ação judicial, e, que, portanto, preencheu os requisitos da Lei nº 9.430/96.

Passo ao julgamento:

À fl. 7.982 (pág. 35 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.476/9.481 (certidão de inteiro teor e petição inicial).

Os referidos documentos nada explicam a respeito da diferença autuada. Pelo contrário, a planilha intitulada Sistema de Empréstimos – Resumo de Pagamento (fls. 5.293/5.300) faz menção a diversas parcelas liquidadas de 06/03/2012 a 03/09/2012, tornando mais incerto o valor da suposta perda deduzida no ano-calendário de 2016.

Ademais, não há comprovação de procedimento judicial para cobrança da diferença autuada, não havendo nada que sugira ser mera atualização de saldo.

Portanto, é procedente a autuação.

- NUM_ORD 13; COD_OPER 1165381; OPUS CREDITO CONS. E SERV. FINAN LTDA ME

Segundo a fiscalização, o interessado foi intimado e reintimado por diversas vezes a apresentar a relação de documentos que comprove o atendimento dos requisitos legais para a exclusão do valor de R\$ 256.879,64 a título de perdas na operação de crédito com a OPUS CREDITO CONS. E SERV. FINAN LTDA ME.

A petição inicial apresentada ao descrever os fatos, delimita o objeto da pretensão judicial nos seguintes termos:

[...]

A delimitação do objeto informada na petição inicial é corroborada pela Certidão de Objeto e Pé conforme o trecho a seguir.

[...]

Da análise da petição inicial e dos demais documentos comprobatórios apresentados, conclui-se que o objeto da ação judicial é a cobrança do saldo negativo em conta corrente em decorrência dos lançamentos a débito em função dos valores devidos a título de ressarcimentos previstos no Contrato de Prestação de Serviços de Correspondente Não Bancário.

Conforme petição inicial, certidão narrativa e extratos bancários apresentados, o objeto da ação é o débito em conta corrente em 29/08/2012, correspondendo à importância de R\$ 172.224,24. Contudo, a fiscalizada pretende deduzir o saldo da conta corrente em 01/10/2015, o que certamente envolve novas operações, novos lançamentos, e não houve qualquer comprovação de que essas novas operações são objeto da petição inicial, de forma que não há a comprovação de cobrança judicial das transações ocorridas após o período mencionando na petição inicial.

Não se trata de uma mera atualização de valores, é possível notar no Extrato de Conta Corrente apresentado pela fiscalizada, que diversos novos lançamentos a débito foram feitos após o ajuizamento da petição inicial, é não é possível inferir a natureza desses lançamentos com precisão, qual a sua origem, e o mais importante, se são objeto da ação judicial apresentada.

Assim, o valor de R\$ 256.879,64, deduzido como perda, ultrapassa o valor cobrado judicialmente em R\$ 84.655,40 (R\$ 256.879,64 – R\$ 172.224,24) e deve ser glosado por ausência do procedimento judicial para o recebimento do crédito.

O interessado, por sua vez, alega que trouxe aos autos todos os contratos, extratos de conta corrente que indicam as perdas, bem como as informações sobre as ações judiciais.

Afirma que, para os casos em que a Fiscalização reputou haver divergência entre o valor deduzido e o valor exigido em ação judicial, ignorou que as petições iniciais, embora indiquem como valor de causa o montante do débito no momento do ajuizamento, compreendem como objeto a cobrança do saldo negativo das contas-correntes desses prestadores de serviço.

Aduz que as divergências eventualmente verificadas decorrem tanto do decurso do tempo, quanto do incremento do valor da dívida, exatamente na mesma operação deduzida que foi objeto da ação judicial, e, que, portanto, preencheu os requisitos da Lei nº 9.430/96.

Passo ao julgamento:

À fl. 7.982 (pág. 35 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.379/9.475 (petição inicial, contrato de prestação de serviços, procuração, pagamento de complementação de custas judiciais, e outros documentos sem relevância para matéria discutida nos autos).

À luz dos documentos carreados aos autos, o que está comprovado é que o interessado ingressou em juízo e mantém a cobrança da dívida. Ocorre que o valor que consta cobrado em juízo, como bem observou a fiscalização, é de R\$ 172.224,24, que compreende o período do ano de 2012.

A rigor, o único demonstrativo apresentado pelo interessado, onde consta informado o montante de R\$ 256.879,64, que supostamente seria a evolução da dívida de 19 de abril de 2012 a 31 de dezembro de 2015, é o extrato de conta corrente (fls. 4.561/4.567), que, por ser um documento interno do interessado, por si só, não tem valor probante. Ademais, ainda que assim não o fosse, não se sabe a metodologia utilizada pelo interessado para calcular, mês a mês, as parcelas da dívida, para atingir o montante de R\$ 256.879,64. Se não se sabe o critério utilizado, em tese, o interessado poderia ter chegado a qualquer valor, o que, por óbvio, não é razoável aceitar.

E mais, nota-se, no referido extrato de conta corrente, que, de maio a dezembro de 2015, há menção a diversos números de documentos diferentes, o que leva a crer que seriam novas dívidas, e não atualizações de uma única dívida, o que ensejaria nova demanda judicial para viabilizar a dedução como perda, conforme prevê a legislação antes mencionada.

[...]

Assim, por falta de comprovação de ação judicial para cobrança de supostas perdas, a autuação é procedente.

- COD_OPER 25; NUM_ORD 1173390; CLAUDINEI DA SILVA CARVALHO – INFORMACOE

Segundo a fiscalização, o interessado foi intimado e reintimado por diversas vezes a apresentar a relação de documentos que comprove o atendimento dos requisitos legais para a exclusão do valor de R\$ 173.789,49, a título de perdas na operação de crédito com a CLAUDINEI DA SILVA CARVALHO – INFORMACOE.

A petição inicial apresentada, ao descrever os fatos, delimita o objeto da pretensão judicial nos seguintes termos:

[...]

Da análise da petição inicial e dos demais documentos comprobatórios apresentados, conclui-se que o objeto da ação judicial é a cobrança do saldo negativo em conta corrente.

Conforme petição inicial, o objeto da ação é o débito em conta corrente correspondendo à importância de R\$ 49.285,03. Contudo, a fiscalizada pretende deduzir o saldo da conta corrente em 09/11/2015, o que certamente envolve novas operações, novos lançamentos, e não houve qualquer comprovação de que essas novas operações são objeto da petição inicial, de forma que não há a comprovação de cobrança judicial das transações ocorridas após o período mencionando na petição inicial.

[...]

O interessado, por sua vez, alega que trouxe aos autos todos os contratos, extratos de conta corrente que indicam as perdas, bem como as informações sobre as ações judiciais.

[...]

Passo ao julgamento:

À fl. 7.983 (pág. 36 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Às fls. 9.076/9.079, carreadas na impugnação, consta a petição inicial da ação de cobrança judicial, protocolizada em 25/07/2014, a qual reafirma o valor cobrado de R\$ 49.285,03.

A rigor, o único demonstrativo apresentado pelo interessado, onde consta informado o montante de R\$ 173.789,49, que supostamente seria a evolução da dívida de 03 de outubro de 2013 a 31 de dezembro de 2015, é o extrato de conta corrente (fls. 4.708/4.712), que, por ser um documento interno do interessado, por si só, não tem valor probante. Ademais, ainda que assim não o fosse, não se sabe a metodologia utilizada pelo interessado para calcular, mês a mês, as parcelas da dívida, para atingir o montante de R\$ 173.789,49. Se não se sabe o critério utilizado, em tese, o interessado poderia ter chegado a qualquer valor, o que, por óbvio, não é razoável aceitar.

E mais, nota-se, no referido extrato de conta corrente, que, de outubro de 2014 a dezembro de 2015, ou seja, posterior à protocolização da ação judicial, há menção a diversos números de documentos diferentes, o que leva a crer que seriam novas dívidas, e não atualizações de uma única dívida, o que ensejaria

nova demanda judicial para viabilizar a dedução como perda, conforme prevê a legislação antes mencionada.

[...]

Assim, por falta de comprovação de ação judicial para cobrança de supostas perdas, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 21978; COD_OPER 231101077; CLAUDINEI DA SILVA CARVALHO – INFORMACOE

Segundo a fiscalização, o interessado foi intimado e reintimado por diversas vezes a apresentar relação de documentos que comprovassem o atendimento dos requisitos legais para a exclusão do valor de R\$ 423.708,87 a título de perdas na operação de crédito com CLAUDINEI DA SILVA CARVALHO – INFORMACOE.

Para demonstrar a origem do débito apresentou o Instrumento Particular de Confissão de Dívida nº 23.11.01077, onde a devedora reconhece dever o valor de R\$ 264.489,49.

Ante a divergência do valor deduzido e o do instrumento de confissão de dívida, a fiscalizada foi intimada (TIF09) a apresentar documentos que demonstrassem o controle dos pagamentos efetuados e o saldo devedor no momento da baixa exclusão como perda.

A petição inicial se torna indispensável para identificar o objeto da ação judicial (quando a certidão de objeto e pé não identifica) e assim permitir a verificabilidade do requisito legal de cobrança judicial do crédito a ser baixado como perda. Assim, a fiscalizada foi, mais uma vez, intimada (TIF09) a apresentar a Petição Inicial.

Não obstante as diversas oportunidades dada a fiscalizada para apresentar a documentação que comprove o atendimento dos requisitos legais, bem como o valor da perda a ser deduzida, esta não apresentou a petição inicial, tão pouco apresentou os documentos que demonstre o saldo devedor no momento da dedução, não explicando a divergência entre o instrumento de confissão e o valor baixado como perda.

Portanto, não houve a comprovação do valor deduzido como perda, tão pouco houve a comprovação da cobrança judicial do crédito, de forma que o valor de R\$ 423.708,87, informado como perda, foi glosado.

O interessado, por sua vez, alega que trouxe aos autos todos os contratos, extratos de conta corrente que indicam as perdas, bem como as informações sobre as ações judiciais.

[...]

Passo ao julgamento:

À fl. 7.982 (pág. 35 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

No quadro acima, o interessado alega que a petição inicial de ação de cobrança seria a mesma da operação nº 1173390 abordada acima. Todavia, a petição somente faz menção à operação nº 1173390, e não sobre a operação 231101077. Não há documentos de cobrança judicial.

Os demais documentos juntados na impugnação pelo interessado, referentes à operação 231101077 (fls. 8.078/8.248), tampouco se referem a procedimentos judiciais de cobrança.

Assim, por falta de comprovação de procedimento judicial para cobrança das supostas perdas, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 27; COD_OPER 1174590; ALICERTA CONSULTORIA E SERVICOS LTDA

[...]

Passo ao julgamento:

À fl. 7.982 (pág. 35 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.053/9.065 (petição inicial e outros documentos sem relevância para matéria discutida nos autos).

À luz dos documentos carreados aos autos, o que está comprovado é que o interessado ingressou em juízo e mantém a cobrança da dívida. Ocorre que o valor que consta cobrado em juízo, como bem observou a fiscalização, é de R\$ 46.154,07, débito em conta corrente em 06/03/2015.

A rigor, o único demonstrativo apresentado pelo interessado, onde consta informado o montante de R\$ 176.405,32, que supostamente seria a evolução da dívida de 01 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015, é o extrato de conta corrente (fls. 713/714), que, por ser um documento interno do interessado, por si só, não tem valor probante. Ademais, ainda que assim não o fosse, não se sabe a metodologia utilizada pelo interessado para calcular, mês a mês, as parcelas da dívida, para atingir o montante de R\$ 176.405,32. Se não se sabe o critério utilizado, em tese, o interessado poderia ter chegado a qualquer valor, o que, por óbvio, não é razoável aceitar.

E mais, nota-se, no referido extrato de conta corrente, que, de junho a dezembro de 2015, há menção a diversos números de documentos diferentes, o que leva a crer que seriam novas dívidas, e não atualizações de uma única dívida, o que ensejaria nova demanda judicial para viabilizar a dedução como perda, conforme prevê a legislação antes mencionada.

[...]

Assim, por falta de comprovação de ação judicial para cobrança de supostas perdas, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 29; COD_OPER 1175933; C. V. E. PEREIRA VASCONCELOS ANAL DE CAD 4.5.40

[...]

Passo ao julgamento:

À fl. 7.983 (pág. 36 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.066/9.068 (petição inicial).

À luz dos documentos carreados aos autos, o que está comprovado é que o interessado ingressou em juízo e mantém a cobrança da dívida. Ocorre que o valor que consta cobrado em juízo, como bem observou a fiscalização, é de R\$ 52.853,56.

A rigor, o único demonstrativo apresentado pelo interessado, onde consta informado o montante de R\$ 105.190,17, que supostamente seria a evolução da dívida de 07 de maio de 2012 a 31 de dezembro de 2015, é o extrato de conta corrente (fls. 717 e fls. 4.857/4.863), que, por ser um documento interno do interessado, por si só, não tem valor probante. Ademais, ainda que assim não o fosse, não se sabe a metodologia utilizada pelo interessado para calcular, mês a mês, as parcelas da dívida, para atingir o montante de R\$ 105.190,17. Se não se sabe o critério utilizado, em tese, o interessado poderia ter chegado a qualquer valor, o que, por óbvio, não é razoável aceitar.

E mais, nota-se, no referido extrato de conta corrente, que, até 01 de outubro de 2015, há menção a diversos números de documentos diferentes, o que leva a crer que seriam novas dívidas, e não atualizações de uma única dívida, o que ensejaria nova demanda judicial para viabilizar a dedução como perda, conforme prevê a legislação antes mencionada.

[...]

Assim, por falta de comprovação de ação judicial para cobrança de supostas perdas, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 33; COD_OPER 1177449; AGILLE PROMOTORA DE VENDAS LTDA 4.5.46

Passo ao julgamento:

À fl. 7.983 (pág. 36 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.022/9.052 (certidão de inteiro teor da ação judicial; contrato de prestação de serviços; petição inicial).

À luz dos documentos carreados aos autos, o que está comprovado é que o interessado ingressou em juízo e mantém a cobrança da dívida. Ocorre que o valor que consta cobrado em juízo, como bem observou a fiscalização, é de R\$ 51.127,84.

A rigor, o único demonstrativo apresentado pelo interessado, onde consta informado o montante de R\$ 148.742,37, que supostamente seria a evolução da dívida de 01 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015, é o extrato de conta corrente (fls. 721), que, por ser um documento interno do interessado, por si só, não tem valor probante. Ademais, ainda que assim não o fosse, não se sabe a metodologia utilizada pelo interessado para calcular, mês a mês, as parcelas da dívida, para atingir o montante de R\$ 148.742,37. Se não se sabe o critério utilizado, em tese, o interessado poderia ter chegado a qualquer valor, o que, por óbvio, não é razoável aceitar.

E mais, nota-se, no referido extrato de conta corrente, que, até 31 de dezembro de 2015, há menção a diversos números de documentos diferentes (in casu, uma única, em 22/12/2015, de R\$ 97.614,53), o que leva a crer que seriam novas dívidas, e não atualizações de uma única dívida, o que ensejaria nova demanda judicial para viabilizar a dedução como perda, conforme prevê a legislação antes mencionada.

[...]

Assim, por falta de comprovação de ação judicial para cobrança de supostas perdas, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 443; COD_OPER 181520619; EXPRESSO CRUZEIRO DO SUL LTDA 4.5.53

[...]

Passo ao julgamento:

À fl. 7.981 (pág. 34 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

[...]

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.236/9.319 (ações de busca e apreensão; estatuto social do interessado; cédula de crédito bancário; notificação extrajudicial; extratos nacionais de gravames; planilha de apuração de saldo devedor).

De fato, como bem pontuou a fiscalização, o interessado não apresentou nenhum documento que demonstrasse o número de parcelas pagas, o saldo devedor e a contabilização da perda de R\$ 1.300.709,70.

A documentação entregue, inclusive na impugnação, somente cumpre o papel de demonstrar o nascimento da obrigação e a execução judicial da devedora em

razão da inadimplência. Mas não comprova a situação do débito, quais as parcelas pagas, e qual é o saldo devedor.

[...]

Sendo assim, sem a comprovação contábil e documental do valor da perda, no valor de R\$ 1.300.709,70, a autuação é procedente.

- NUM_ORD 4823; COD_OPER 204418385; MICROLOG INFORMATICA E TECNOLOGIA LTDA

Passo ao julgamento:

À fl. 7.981 (pág. 34 da peça impugnatória) consta a indicação da documentação apresentada pelo interessado para comprovação da referida perda:

Junta ainda na impugnação os documentos de fls. 9.338/9.378 (cédula de crédito bancário; termo de constituição de garantia; instrumento particular de confissão de dívida reconhecendo, 16 de março de 2012, no valor de R\$ 2.805.728,88).

Os documentos carreados aos autos (fls. 5.155/5.202 e fls. 9.338/9.378) não comprovam a adoção de medida judicial para reaver o crédito, tampouco a metodologia adotada pelo interessado para chegar ao montante deduzido de R\$ 2.942.780,95.

Portanto, é procedente a autuação.

Igualmente acolho os fundamentos do acórdão recorrido, no que tange aos **devedores em processos falimentar/recuperação judicial**:

Com relação às Perdas no Recebimento de créditos – empresas em recuperação judicial e/ou falência

[...]

o art. 9º, inciso IV do parágrafo 1º ou inciso IV do parágrafo 7º (para os contratos inadimplidos a partir de 08 de outubro de 2014), da Lei nº 9.430/1996, estabelece a possibilidade de deduzir do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor da perda contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que o devedor tenha se comprometido a pagar [...]

Portanto, a meu juízo, não basta estar arrolado no Quadro Geral de Credores, como alega o interessado, pois tem que comprovar a parcela que excedeu o valor que o declarado falido ou a pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial tenha se comprometido a pagar.

A seguir, passa-se a análise individualizada de cada uma delas.

[...]

REDE COMERCIALIZADORA DE ENERGIA S/A (NUM_ORD 40900)

Segundo a fiscalização, o interessado se limitou a apresentar o plano de recuperação judicial, datado de março de 2013 e o edital de convocação de credores, datado de fevereiro de 2012.

Nenhum dos documentos, segundo a fiscalização, menciona o alegado crédito nº 21.70.055214. Não apresentou o instrumento que deu origem ao crédito, escrituração contábil ou qualquer documento que comprove a perda, bem como o valor da perda, como exige a legislação, daí a glosa.

O interessado, por sua vez, alega que efetuou a dedução no valor de R\$ 26.402.496,32, referente às perdas no recebimento das Cédulas de Crédito Bancárias nº 217055214.

Ressalta que a documentação que fundamenta a dedução da perda consta às fls. 7.360/7.464 dos autos.

Aduz que foi apresentado o Plano de Recuperação Judicial homologado, que indica expressamente o seu crédito, que corresponde exatamente ao valor da dedução (R\$ 26.402.496,32), acrescido apenas da correção monetária do período desde o vencimento até a publicação da Relação Geral de Credores:

[...]

Defende que não há como subsistir a glosa, já que a decisão oficial de divulgação do rol de credores da Recuperação Judicial arrola seu crédito, referente à Cédula de Crédito Bancária nº 217055214, no montante deduzido como perda.

Passo ao julgamento:

O art. 9º, § 1º, inciso IV, § 4º e § 7º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015, autoriza a dedução das perdas nos recebimentos de crédito contra devedor em recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que este tenha se comprometido a pagar. Além disso, o interessado tem que comprovar que adotou os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito. Portanto, é imprescindível que o interessado comprove a decretação da recuperação judicial, bem como qual o exato montante da perda, comprovando o valor do crédito, o valor que foi pago (ou que o devedor se comprometeu a pagar) e, consequentemente, o saldo devedor que originou a perda.

Os documentos de fls. 7.360/7.464 aduzidos pelo interessado, antes mencionados, comprovam, tão somente, que o interessado integrou o quadro geral de credores do Plano de Recuperação Judicial e que seu crédito foi arrolado no montante de R\$ 26.842.652,51.

Já os documentos de fls. 9.487/9.500, carreados na impugnação, consta, tão somente, a cédula de crédito bancário.

O interessado, quando se defende da imputação referente à empresa MVG Engenharia, explica didaticamente que, quando o processamento da Recuperação Judicial é deferido, e o crédito inadimplido é arrolado no Plano, as tratativas para

recebimento dos valores passam a ser objeto de negociação entre a Recuperanda e os credores nos próprios autos, não sendo necessário medida judicial autônoma para recebimento dos valores. Contudo, não há qualquer documentação acerca de tais tratativas.

Ou seja, não consta nada, nenhuma documentação, comprovando o montante que teria deixado de ser pago, originando a suposta perda deduzida. Pela quase coincidência de valores, parece até que o interessado deduziu o valor arrolado no quadro geral de credores, e não o que excedeu conforme determina a lei.

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

LOCANTY COMERCIO E SERVIÇOS LTDA. (NUM_ORD 40901)

[...]

Passo ao julgamento:

[...]

Os documentos de fls. 7.406 a 7.454 aduzidos pelo interessado, antes mencionados, comprovam, tão somente, que o interessado integrou o quadro geral de credores no Plano de Recuperação Judicial e que seu crédito foi arrolado no montante de R\$ 16.049.906,24.

Já os documentos de fls. 9.501/9.515, carreados na impugnação, consta, tão somente, o instrumento particular de confissão e reescalonamento de débitos, termo de constituição de garantia cessão judiciária de direito de crédito e termo de reconhecimento de dívida da Prefeitura Municipal de Duque de Caxias à Locanty.

O interessado, quando se defende da imputação referente à empresa MVG Engenharia, explica didaticamente que, quando o processamento da Recuperação Judicial é deferido, e o crédito inadimplido é arrolado no Plano, as tratativas para recebimento dos valores passam a ser objeto de negociação entre a Recuperanda e os credores nos próprios autos, não sendo necessário medida judicial autônoma para recebimento dos valores. Contudo, não há qualquer documentação acerca de tais tratativas.

Ou seja, não consta nada, nenhuma documentação, comprovando o que teria deixado de ser pago, originando a suposta perda deduzida.

Por fim, o próprio interessado afirma na peça impugnatória que o valor constante da Relação de Credores corresponde ao valor deduzido como perda, o que está incorreto, já que o que deveria, em tese, ser deduzido seria o que excedeu.

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

- NUM_ORD 15716; COD_OPER 220554573; SANERIO CONSTRUCOES LTDA - NUM_ORD 22657; COD_OPER 232048490; SANERIO CONSTRUCOES LTDA

[...]

O interessado, por sua vez, alega a operação referente à CCB nº 220554573 foi inadimplida na quase integralidade, o que fez com que com a Sanerio o Termo de Confissão de Dívida reconhecendo o saldo devedor R\$ 9.129.577,41, com o compromisso de quitação desses valores através de (i) uma parcela de R\$ 245.450,00, e o restante, em 5 parcelas mensais consecutivas de R\$ 1.666.666,67 a vencerem entre 19/01/2013 e 19/05/2013.

Com o novo inadimplemento da renegociação pactuada, ressalta que firmou um 2º Termo de Confissão de Dívida, no qual o devedor reconhece o saldo devedor de R\$ 7.500.000,00, referente às parcelas do compromisso anterior vencidas entre 19/01/2013 e 19/05/2013 e não quitadas. No novo compromisso, o devedor se compromete a pagar a dívida nos seguintes termos:

[...]

Alega que o extrato contábil do contrato demonstra pormenorizadamente os lançamentos dessa operação, e rendas a apropriar, indicando que, em 16/06/2014, o saldo de R\$ 5.984.068,19 foi baixado como prejuízo.

Com relação à CCB nº 232048490, de valor original de R\$ 2.700.000,00, alega que foi inadimplida, conforme extrato contábil de contrato, que indica os lançamentos individualizados da operação, sendo que, em 27/06/2014, o saldo da conta de R\$ 2.704.148,24 foi transferido para prejuízo.

Argumenta que, com o deferimento do processamento da recuperação judicial da Sanerio Construções Ltda, diligenciou para que o seu crédito, no montante de R\$ 7.551.786,19 fosse arrolado na Relação de Credores. O valor indicado na Relação de Credores, compreende, portanto, a soma dos saldos devedores das CCBs nºs 220554573 e 232048490, computado o deságio determinado no Plano de Recuperação Judicial.

Passo ao julgamento:

[...]

Os documentos de fls. 8.730/8.847, carreados na impugnação, se referem, tão somente, aos seguintes: agravo interno interposto por Sanerio Engenharia e outros agravos internos no âmbito judicial (STJ); cédula de crédito bancário; termo de constituição de garantia de cessão fiduciária; instrumento particular de consolidação e reescalonamento de débito; instrumento particular de confissão de dívida; extrato contábil do contrato – sistema de empréstimos; petição inicial da Sanerio por meio da qual requer a sua recuperação judicial onde consta o interessado na lista de credores.

Apesar de o interessado constar na petição inicial da Sanerio, por meio da qual esta empresa pleiteou a sua recuperação judicial, não consta a aprovação judicial da recuperação, tampouco está demonstrado se, ao final, o interessado constou ou não no rol de credores da empresa em recuperação. Ou seja, não está

inequivocamente comprovado que o interessado adotou os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito.

Além disso, não consta nada, nenhuma documentação, comprovando o montante que teria deixado de ser pago, originando a suposta perda deduzida. Ressalta-se que o extrato contábil do contrato – sistema de empréstimos, onde supostamente haveria um controle dos empréstimos efetuados, é um documento interno do interessado que, por si só, não tem valor probante, se não estiver fundamentado em documentação de terceiros (extratos bancários, por exemplo).

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

- NUM_ORD 11494; COD_OPER 214852792; CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM L

- NUM_ORD 13535; COD_OPER 217561661; CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM L

[...]

O interessado, por sua vez, alega que firmou operações de crédito com a Construmil através das Cédulas de Crédito Bancário nºs 214852792 e 217561661, nos valores de R\$7.500.000,00 e R\$1.850.000,00, e vencimento original, respectivamente, em 22/08/2011 e 30/09/2011.

Argumenta que, em 25/11/2011, a CCB nº 214852792 foi aditada com a confissão de dívida (fls. 5332 dos autos), oportunidade em que o devedor reconheceu a dívida no valor de R\$ 6.157.206,25 em seu favor, renegociando o saldo devedor.

Argui que, contudo, os contratos foram inadimplidos pelo devedor, conforme se extrai das Fichas Financeiras e espelhos da operação acostadas aos autos (fls. 5.359 dos autos), restando saldo devedor de R\$ 5.631.348,31 no vencimento, deduzido como perda pelo Impugnante após o processamento da recuperação judicial da Construmil.

Ressalta que, na CCB nº 217561661, só houve a liquidação de uma parcela em pagamentos realizados em 02/01/2012 e 10/01/2012, razão pela qual a diferença de R\$ 1.374.717,00, não recebida, foi deduzida como perda após o processamento da recuperação judicial da Construmil.

Entende que foi devidamente esclarecido o montante dos saldos devedores deduzidos como perda, devendo ser afastada a afirmação da Fiscalização de que não teria sido comprovada “a situação do débito, quais parcelas pagas, qual é o saldo devedor”.

Afirma que o pedido de Recuperação Judicial da Construmil foi deferido em 02/03/2012, o que inclusive ensejou o ajuizamento de medida cautelar dessa empresa em face do ora Impugnante, impedindo que as garantias atreladas às CCBs fossem executadas (fls. 3.221 dos autos). Por esta razão, a garantia atrelada à essa operação foi liberada.

Esclarece, portanto, que, ao contrário do que alega a fiscalização, foram adotados os procedimentos judiciais para cobrança do crédito. Além de ter sido impedido de executar a garantia dos contratos por força da medida cautelar ajuizada pela Empresa recuperanda, no Plano de Recuperação Judicial o saldo devedor das CCBs nºs 214852792 e 217561661 foi classificado como créditos quirografários, além de terem sido computados a menor, razão pela qual apresentou divergência, na tentativa de perseguir a liquidação da dívida, conforme documentação anexa.

Passo ao julgamento:

[...]

De início, cabe registrar, com relação ao CCB nº 214852792, uma divergência nos valores deduzidos: apesar de interessado afirmar, na impugnação, que a perda deduzida seria de R\$ 5.631.348,31, a exclusão do lucro real foi efetivamente no montante de R\$ 5.778.262,75, o que já gera incerteza.

Analisando os autos, verifica-se a existência dos seguintes documentos referentes a Construmil (fls. 5.320/5.365): cédula de crédito bancário; termo de constituição de garantia; termo de aditamento e rerratificação; extrato de conta corrente; planilha de resumo de pagamentos – sistema de pagamentos. Às fls. 3.225/3.253 consta uma petição inicial em ação judicial inominada da Construmil contra o interessado.

Por essa documentação, é possível observar o registro de alguns pagamentos efetuados. Contudo, além de serem documentos internos do interessado, os quais, por si sós, não tem valor probante, se não estiverem respaldados em documentação de terceiros (por exemplo, extratos bancários), não é possível depreender quanto era efetivamente o montante da dívida e quanto excedeu o valor pago (ou que o devedor se comprometeu a pagar), parcela esta passível de dedução.

Já os documentos de fls. 8.857/8.888, carreados na impugnação, consta, tão somente, a petição inicial, por meio da qual a Construmil requereu recuperação judicial e petição inicial do interessado apresentando sua “objeção quanto à sujeição do seu crédito aos efeitos da presente Recuperação Judicial divergência quanto à sua classificação como quirografário.” Nada mais. Ou seja, não consta uma Certidão de Objeto e Pé apresentando o objeto da ação judicial e momento em que encontra.

Apesar de constar a sua objeção quanto à sua classificação como credor quirografário no rol de credores, e nada mais.

O interessado, quando se defende da imputação referente à empresa MVG Engenharia, explica didaticamente que, quando o processamento da Recuperação Judicial é deferido, e o crédito inadimplido é arrolado no Plano, as tratativas para recebimento dos valores passam a ser objeto de negociação entre a Recuperanda e os credores nos próprios autos, não sendo necessário medida judicial autônoma

para recebimento dos valores. Contudo, não há qualquer documentação acerca de tais tratativas.

Além disso, como já mencionado, não consta nenhuma documentação comprovando o valor que teria deixado de ser pago, originando a suposta perda deduzida.

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

NUM_ORD 13545; COD_OPER 217571691; ENGEFORT CONSTRUTORA LTDA

[...]

O interessado, por sua vez, alega que a perda registrada decorreu do inadimplemento da Cédula de Crédito Bancária nº 21.7571691, no valor original de R\$ 2.548.211,25, e está devidamente indicado na Relação Geral de Credores da Recuperação Judicial do devedor.

Ressalta que o valor arrolado na Relação Geral de Credores compreendeu as duas operações abaixo identificadas, dentre as quais, a CCB nº 21.7571691, conforme esclarecido na objeção apresentada pelo Impugnante em face da primeira relação de credores formulada no bojo da Recuperação Judicial.

[...]

Estando devidamente demonstrados (i) o saldo devedor objeto da dedução, e (ii) que os valores deduzidos estão abrangidos na Relação Geral de Credores da Recuperação Judicial cujo processamento foi deferido, restam preenchidos os requisitos da Lei nº 9.430/96, devendo ser afastada a glosa correspondente.

Passo ao julgamento:

[...]

Os documentos de fls. 8.889/8.968, carreados na impugnação, se referem, tão somente, a um relatório processual do escritório de advocacia; a apresentação do quadro provisório de credores da Engefort pela administradora judicial, onde está arrolado o interessado (R\$ 2.659.324,39 - fl. 8.918); petição do escritório de advocacia divergindo quanto à inclusão do interessado como credor quirografário, em vez de credor com crédito garantido.

No que se refere à adoção de procedimento judicial por parte do interessado, ao que tudo indica, pela petição acima referida, parece que ocorreu. Todavia, o que não ficou cabalmente demonstrado é se continuou defendendo o seu crédito judicialmente, já que não consta qualquer informação a respeito do que ocorreu, no âmbito judicial, após o interessado ter sido arrolado pelo administrador judicial no rol de credores, já que não consta Certidão de Objeto e Pé, apresentando o objeto da demanda e em que momento processual se encontra.

O interessado, quando se defende da imputação referente à empresa MVG Engenharia, explica didaticamente que, quando o processamento da Recuperação

Judicial é deferido, e o crédito inadimplido é arrolado no Plano, as tratativas para recebimento dos valores passam a ser objeto de negociação entre a Recuperanda e os credores nos próprios autos, não sendo necessária medida judicial autônoma para recebimento dos valores. Contudo, não há qualquer documentação acerca de tais tratativas.

Não consta qualquer documentação comprovando o montante que teria deixado de ser pago, originando a suposta perda deduzida.

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

- NUM_ORD 8015; COD_OPER 210167823; TRANSVAL SEGURANÇA E VIGILANCIA LTDA

O interessado, por sua vez, alega que efetuou a dedução do valor de R\$ 1.458.106,38 na apuração do IRPJ/CSLL do ano calendário de 2016, decorrentes de perdas na operação da Cédula de Crédito Bancário nº 210167823 firmada com a empresa Transval Segurança e Vigilância Ltda.

Aduz que o crédito deduzido como perda é objeto do Plano de Recuperação Judicial da empresa Transval Segurança e Vigilância Ltda – o que, por si só, atesta os esforços judiciais do Impugnante na perseguição do crédito.

Afirma que o valor indicado na Relação de Credores da Recuperação Judicial, já juntada aos autos (fls. 6.868), indica o montante de R\$ 1.152.325,68 devido ao ora Impugnante. No entanto, o valor indicado não refletia o real valor devido do contrato inadimplido, razão pela qual o Impugnante apresentou objeção em relação ao valor, esclarecendo que o montante da dívida é de R\$ 1.693.481,09 – correspondente ao valor atualizado da obrigação originária de R\$ 1.455.569,20, deduzido no ano calendário de 2016.

Defende que está devidamente demonstrado que o valor constante do Quadro Geral de Credores compreende única e exclusivamente o montante deduzido pelo Impugnante, deve ser afastada a glosa correspondente.

Passo ao julgamento:

[...]

Consta as fls. 6.867/6.869 a apresentação da 2ª lista de credores da Transval pelo administrador judicial, onde está arrolado o interessado (R\$ 1.152.325,68 - fl. 6.868).

Já os documentos de fls. 8.389/8.687, carreados aos autos na impugnação, são: cédula de crédito bancário; planilha de liquidação financeira; extrato de conta corrente; nota fiscal da Prefeitura de Recife; contrato social da Transval, termo de constituição de garantia; e outros documentos sem qualquer relação com o tema discutido nos autos.

Novamente, outros documentos (fls. 8.967/9.008) foram carreados aos autos na impugnação: petição inicial do pedido de recuperação judicial da Transval; petição inicial do interessado apresentando objeção ao plano de recuperação judicial; instrumento particular de confissão de dívida.

Analisando a documentação juntada acima referida, parece que o interessado juntou aleatoriamente toda a documentação que detinha sobre a empresa Transval. Exemplo: a planilha de liquidação financeira indica um valor liquidado de R\$ 1.591.349,55 (fl. 8.398), mas não se sabe onde se encaixa na matéria discutida nos autos; o extrato bancário indica um recebimento, via TED, de R\$ 1.806.657,86 (fl. 8.399), mas também não se sabe ao certo o que significa dentro da controvérsia. E há outros tantos que não tem qualquer relação com a matéria dos autos.

No que se refere à adoção de procedimento judicial por parte do interessado, ao que tudo indica pelas petições acima referidas, que tenha ocorrido. Todavia, o que não se sabe é se continuou defendendo seu crédito judicialmente, já que não consta qualquer informação a respeito do que ocorreu, no âmbito judicial, após o interessado ter sido arrolado pelo administrador judicial no rol de credores, já que não consta Certidão de Objeto e Pé, apresentando o objeto da demanda e em que momento processual se encontra.

O interessado, quando se defende da imputação referente à empresa MVG Engenharia, explica didaticamente que, quando o processamento da Recuperação Judicial é deferido, e o crédito inadimplido é arrolado no Plano, as tratativas para recebimento dos valores passam a ser objeto de negociação entre a Recuperanda e os credores nos próprios autos, não sendo necessário medida judicial autônoma para recebimento dos valores. Contudo, não há qualquer documentação acerca de tais tratativas.

Não consta qualquer documentação comprovando o valor que teria deixado de ser pago, originando a suposta perda deduzida.

O próprio interessado afirma na peça impugnatória que o crédito deduzido como perda foi objeto do Plano de Recuperação Judicial da empresa Transval Segurança e Vigilância Ltda, quando o correto teria seria o montante que teria excedido.

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

- NUM_ORD 14233; COD_OPER 218541071; MVG ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO LTDA

O interessado, por sua vez, alega que efetuou a dedução do valor de R\$ 1.601.516,00 da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL.

Entende que restou demonstrado na fase de fiscalização, a partir de toda a documentação acostada aos autos, que incluem a Cédula de Crédito Bancário, Termo de Confissão de Dívida, Extrato da Conta Corrente, Petição Inicial e

Certidão de Objeto e Pé do Pedido de Recuperação Judicial (fls. 5.792 a 5.831) que adotou os procedimentos judiciais para o recebimento do crédito.

Explica que, quando o processamento da Recuperação Judicial é deferido, e o crédito inadimplido é arrolado no Plano, as tratativas para recebimento dos valores passam a ser objeto de negociação entre a Recuperanda e os credores nos próprios autos, não sendo necessário medida judicial autônoma para recebimento dos valores.

Ressalta que, no caso da devedora em questão, a Recuperação Judicial foi inclusive convolada em falência, conforme se extrai da certidão de inteiro teor do processo (fls. 5.810 a 5.820), o que reforça ainda mais a irrecuperabilidade do valor devido ao Impugnante.

Passo ao julgamento:

[...]

Os documentos de fls. 9.009/9.021, carreados na impugnação, tratam do pedido de recuperação judicial da empresa MVG Engenharia, sem qualquer menção ao rol de credores. Os demais documentos juntados ainda na fase fiscalizatória (fls. 5.792 a 5.831) tampouco fazem menção ao rol de credores. Portanto, não há provas de que o interessado adotou os procedimentos judiciais cabíveis para o recebimento do crédito.

Ademais, se foi decretada falência da devedora, tudo leva a crer que o suposto crédito não foi pago. Contudo não há documentos hábeis demonstrando que crédito seria esse.

Portanto, por falta de documentação hábil que comprove a perda deduzida, o lançamento é procedente.

Reforço que os procedimentos necessários para o recebimento **do crédito** é condição **sine qua non** para se admitir a dedutibilidade das perdas desde remotos tempos (§ 4º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996). Não é de qualquer crédito, mas **do** crédito cuja suposta perda foi deduzida, não bastando o contribuinte constar do rol de credores.

Faço especial ênfase ao inciso IV do § 1º do referido artigo, que desde a origem submeteu a dedutibilidade ao valor que excedesse ao que o devedor declarado falido, ou pessoa jurídica concordatária, comprometeu-se, nas correspondentes ações, a pagar, observado o disposto no § 5º do mesmo artigo, que sempre caminhou no sentido de que somente a parcela **do crédito cujo compromisso de pagar não houvesse sido honrado** poderia ser deduzida.

Ajustes no referido artigo foram implementados, especialmente pelo advento da recuperação judicial e para atualização dos valores tidos por dedutíveis em outros excertos⁸:

⁸ Exposição de Motivos (EMI) nº 00144/2014_MF/MJ/TEM/MDIC/BACEN, de 12 de setembro de 2014, alusiva à Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014.

6. Propõe-se, ainda, alteração no art. 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata da dedução, como despesa, das perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica, para efeitos da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. A proposta atualiza os valores dedutíveis que estão sem reajuste desde 1996. Assim, coexistirão duas regras de dedução: a regra do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável ao estoque de créditos já inadimplidos, e a regra constante do § 7º desse mesmo artigo, que será aplicável apenas aos contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória.

7. Além disso, para contratos com garantia inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória, passa-se a permitir a dedução das perdas de créditos vencidos há mais de dois anos nas operações até R\$ 50.000,00, mesmo antes de iniciado o respectivo procedimento judicial.

8. Considerando ainda a evolução legislativa, inclui-se no mencionado artigo 9º a expressão “recuperação judicial” juntamente a “concordata”, tendo em vista a publicação da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Observe-se que se mantém o termo “concordata” em função dos processos antigos em trâmite, regidos ainda pela legislação anterior a Lei nº 11.101, de 2005.

9. Os atuais valores dedutíveis constantes do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, vêm impactando de forma relevante as atividades das pessoas jurídicas, que acabam oneradas indevidamente pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. Assim, a legislação reclama urgentemente a atualização desses valores.

A situação de cada crédito supostamente ajuizado não foi esclarecida pela autuada, bem como valores foram deduzidos em montantes acima dos levados à cobrança judicial.

Diversas oportunidades foram concedidas para apresentação de esclarecimentos e de provas, sem que tal desiderato tenha sido alcançado.

Em sede do recurso em apreço, a Recorrente traz documento que se reporta a fato superveniente, qual seja, a cessão integral do crédito (R\$ 26.842.652,51) contra a devedora **REDE COMERCIALIZADORA** para terceiro, objeto de instrumento celebrado em 9 de setembro de 2022.

A cedente, em contrapartida, receberia R\$ 4.288.000,00.

A Recorrente afirma que o valor “recuperado” seria oferecido à tributação em 2022, já que o montante do crédito a que se reporta havia sido integralmente deduzido anteriormente, o que reforçaria, segundo alega, a plausibilidade do procedimento adotado em 2016.

Tal racional não prospera. A uma, pois os critérios de dedutibilidade não foram atendidos no ano em que a correspondente perda reduziu as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A duas, quando muito, o contribuinte poderia, cumpridos os requisitos da legislação fiscal e das normas emanadas pelo Banco Central do Brasil⁹, reconhecer a perda (já definitiva) quando da

⁹ Por exemplo, a Resolução CMN/BACEN nº 2836, de 30 de maio de 2001.

cessão do crédito em questão, mediante confronto entre a receita auferida na cessão e o valor do direito cedido, tudo em 2022, não mais havendo que se falar nas perdas presumidas de que trata o art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 139).

Quanto às supostas perdas no recebimento de créditos tendo por devedora a **LOCANTY COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA**, a Recorrente acrescenta que a recuperanda comprometeu-se a quitá-lo com **deságio de 90%**, como assim teria restado assentado no correspondente plano, aprovado em 2015, não somente para si, mas para todas as instituições financeiras quirografárias.

Em que pese o plano de recuperação haver sido trazido ao processo (fl. 7406 e seguintes), tal afirmação, alusiva ao deságio, não constara da impugnação, razão pela qual o julgador de primeira instância sobre tal questão não se posicionou.

À fl. 7422 dos autos consta que foi inserido no plano de recuperação o crédito da instituição financeira, no montante de R\$ 16.049.906,24, valor atualizado até 20 de setembro de 2013.

Ocorre que o plano trazido pelo contribuinte em impugnação **não prevê qualquer deságio** (fls. 7415/6):

6.1.3 – Credores Classe III – Instituições Financeiras – subgrupo B

Os credores desse subgrupo [...] receberão seus créditos da seguinte forma:

- i. **25%** (vinte e cinco por cento) do valor do crédito destes credores [...] serão liquidados como segue:

[...]

- ii. **75%** (setenta e cinco por cento) do valor do crédito dos credores [...] serão liquidados como segue:

Mais ainda: a Recorrente se irressignou (fls. 7455/7464) quanto à subsunção do seu crédito aos efeitos da recuperação judicial, atestando em juízo que foram constituídas garantias, para eventual satisfação do crédito correspondente à emissão da Cédula de Crédito Bancário nº 21.16.44869. Subsidiariamente, postulou pela reclassificação do crédito (de quirografário para com garantia real) e pela correção de seu valor, para R\$ 16.157.703,68, atualizado até 31 de outubro de 2013, data do pedido de recuperação judicial.

Ou seja, não só a documentação referida pela Recorrente derruba seu argumento do suposto deságio, como a Recorrente usou dos meios legais, no processo de recuperação judicial da devedora, para ver garantida a satisfação integral do seu crédito, sem que haja, nestes autos de exigência fiscal, qualquer outro documento que suporte a versão do contribuinte.

Ainda quanto à LOCANTY, a Recorrente diz que foi proferida sentença em 5 de agosto de 2022, decretando-se a falência do devedor, peça judicial que estaria colacionando aos autos em anexo ao seu recurso. Mas sequer esse documento foi localizado. De qualquer modo,

caso seja fidedigna a afirmação, eventual perda definitiva, atendidos os requisitos legais, poderia, em tese, refletir na apuração dos tributos sobre o lucro em 2022.

Passando à suposta devedora CONSTRUMIL CONSTRUTORA E TERRAPLANAGEM LTDA, a Recorrente sustenta que seu crédito sofreu deságio de 60% no plano de recuperação judicial. Tal afirmação também é nova, já que não trazida na impugnação. Por sinal, sequer o plano estava no processo, somente vindo a ser alimentado na corrente fase do contencioso, acompanhado de seu segundo aditivo.

Tal aditivo, de 2020, informa que o crédito quirografário da Recorrente atingia o montante de R\$ 6.219.054,89 (fl. 9709), superior ao débito originalmente em aberto e supostamente constante do plano de recuperação judicial da CONSTRUMIL (R\$ 1.374.717,00). Ocorre, ainda, que não se sabe como se deu a aprovação do plano, se a credora o impugnou, se de eventual irresignação sobreveio ajustes na proposta inicialmente apresentada pela recuperanda, nada.

Não se pode admitir que se imponha à conta da sociedade o ônus de 45% das perdas (25% de IRPJ + 20% de CSLL), sem que se cumpram, nos seus exatos termos, as condições impostas pela legislação vigente.

Logo, os fundamentos da decisão recorrida, antes reproduzidos, devem prevalecer.

Os demais documentos trazidos ao processo em anexo ao Recurso Voluntário, cujo conteúdo ou utilidade não mereceu qualquer menção da Recorrente, não se prestam a reverter o resultado do julgamento, pois, pelas mesmas razões já aduzidas, não revelariam, por exemplo, a parcela do crédito cujo compromisso de pagar não fora honrado.

Concluindo, é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e de se negar provimento ao recurso quanto ao tema.

Convolação

O eventual e superveniente descumprimento do compromisso de pagar o crédito pelo devedor, no bojo das correspondentes ações, ou o desconto dado pelo credor ao devedor em sede de acordo para liquidar a obrigação, tornariam as perdas presumidas (de que tratam o art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996) em definitivas, a serem adequadamente mensuradas e, em tese, passíveis de dedução na competência em que esses derradeiros fatos ocorressem.

Não se pode, contudo, pretender que os efeitos da alegada convolação retroajam, pois é no momento do atendimento das condições legalmente estabelecidas que se admitiria a dedução fiscal pretendida.

E é nesse sentido que os precedentes deste Conselho, invocados pela Recorrente, caminham, alinhados ao verbete da já referida Súmula CARF nº 139. Vejamos, para ilustração, um deles:

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).

(CSRF, Acórdão nº. 9101002.717, Relatora Conselheira Cristiane Silva Costa, 1ª Turma CSRF, sessão de 03/04/2017)

O Acórdão em testada, já de pronto, esclarece o teor da contenda naqueles autos e a relatora deixa claro tal especificidade no voto condutor (grifos nossos):

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de IRPJ e CSLL quanto ao ano-calendário de 2004, pela (i) reversão de PDD antes adicionada e (ii) **glosa de despesa referente aos descontos concedidos** pela instituição financeira no recebimento de créditos.

[...]

A Lei nº 9.430/1996 tratou em seus artigos 9º a 12 de perdas presumidas no recebimento de crédito nas situações ali enumeradas. Assim, permitiu a dedução como despesa, **desde que cumpridos os requisitos** nela delimitados.

A provisoriedade da perda nas hipóteses do artigo 9º e seguintes, da Lei nº 9.430/1996 é confirmada se observado que os §1º e §3º estabelecem o estorno da perda eventualmente registrada em hipóteses discriminadas, e pela previsão do § 4º:

[...]

Com efeito, estas perdas só serão definitivas com o transcurso de 5 anos do vencimento do crédito sem liquidação pelo devedor, como estabelece o §4º, acima reproduzido.

De outro lado, na hipótese de instituição financeira, **o desconto concedido para o recebimento de crédito tem natureza definitiva**, relacionado às atividades da empresa, cumprindo requisitos de habitualidade e normalidade para enquadramento no artigo 299, do RIR/99.

Assim, é de se negar provimento ao recurso quanto ao tema.

Cumulação da multa isolada e multa de ofício

Por fim, a Recorrente suscita a impossibilidade de imposição concomitante da multa de ofício com a multa isolada, esta, decorrente do inadimplemento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

É bem verdade que diversas decisões do CARF caminhavam no sentido pretendido pela Recorrente, a ponto de a compreensão resultar na edição da Súmula CARF nº 105:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Ocorre que a base legal das penalidades (de ofício e isolada) sofreu sensível alteração, passando a ser contundente quanto à determinação das exigências (grifos nossos):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

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

Há quem entenda que o racional da Súmula CARF nº 105 deva prevalecer, independentemente da redação acima descrita promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante de projeto de conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.

Respeitosamente, discordo.

O contribuinte optou pela apuração anual do IRPJ e da CSLL. Tal escolha traz consigo a obrigação de antecipar mensalmente as exações, sob o rótulo de estimativa. O não cumprimento deste dever carrega consigo uma sanção legalmente prevista, ainda que a pessoa jurídica apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição no encerramento do exercício (Súmula CARF nº 178).

Verificada a transgressão, incumbe à autoridade fiscal a aplicação da penalidade, pois a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilização funcional (art. 142 do Código Tributário Nacional).

As multas de ofício e isolada incidem em circunstâncias completamente distintas, ocorridas em momentos distintos, e são calculadas de modos diversos. Não há identidade de hipótese de incidência, de temporalidade, de base impositiva, nem mesmo de alíquota. Nessa linha, trago interessantes e pertinentes argumentos da autoridade fiscal:

5.3.1 A Lei nº 11.488/2007 é produto da conversão da Medida Provisória nº 351/2007, editada em 22/01/2007. Valendo-nos do esquema da denominada

regra-matriz da incidência tributária para interpretar as disposições legais transcritas acima, podemos identificar a hipótese descrita no mundo real (auferir renda ou lucro calculada pela sistemática da apuração mensal por estimativa) para a qual a ordem jurídica estabeleceu um dever jurídico (recolher o tributo devido) e uma consequência prescrita no caso de seu descumprimento (multa calculável sobre o montante que deixou de ser recolhido).

Considerada a alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sobrevieram incontáveis julgados deste Conselho em sentido contrário ao almejado pela Recorrente. Trago exemplos:

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

Ano-calendário: 2008 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". [Acórdão nº 9101-006.602, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

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

Ano-calendário: 2007 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A PARTIR DE 2007. EXIGÊNCIA DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. [Acórdão nº 9101-006.543, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2011

[...]

IRPJ E CSLL. MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período. A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO. POSSIBILIDADE.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória no 351/2007 (posteriormente convertida na Lei no 11.488/2007) no art. 44 da Lei no 9.430/1996 deixa clara a possibilidade de aplicação de ambas as penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. No caso em análise, não se aplica a Súmula CARF no 105, pois a multa isolada foi exigida após as alterações promovidas pela referida Medida Provisória no 351/2007. [Acórdão nº 9303-014.450, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, PARA FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

O disposto na Súmula nº 105 do CARF, que diz que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício, aplica-se somente aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, que foi alterada pela MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007. Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua nova redação, de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. [Acórdão nº 9303-010.833, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007 FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

No caso de falta de recolhimento de estimativa mensal, o art. 44 da Lei nº 9.430 de 1996, com alterações promovidas pela Lei nº 11.488 de 2007, prevê a imposição de multa de 50%, mesmo no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, sendo exigida isoladamente, de modo que pode ser exigida mesmo após o encerramento do exercício. Tal entendimento está expresso na súmula CARF nº 178.

[...]

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A partir do ano-calendário 2007, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário. [Acórdão nº 1001-002.943, da 1ª Turma Extraordinária/1ª Seção de Julgamento, relatoria do Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira]

Assim, rejeito a alegação de indevida concomitância.

Pedido de baixa dos autos em diligência

Em que pese o pleno exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa oportunizado, providência saneadora satisfatória alguma foi adotada pela Recorrente ao longo do procedimento fiscal e do contencioso, restando carente da adequada fundamentação e comprovação dos fatos por ela alegados.

Saliento que o julgador administrativo deve lançar-se tão somente sobre a situação colocada nos autos, não lhe competindo, na tentativa de suprir deficiências causadas pela Recorrente, substituí-la na obrigação de produção de provas em seu favor, preponderando, ao fim e ao cabo, o princípio do livre convencimento conferido à autoridade julgadora (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim, rejeita-se a conversão do julgamento em diligência.

Dispositivo

Ante o exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida – Redator designado

Com as vênias de praxe, dissinto do entendimento do eminente Relator no sentido de, à exceção do “Doc. 5” (por se reportar a fato superveniente à autuação e à impugnação), não conhecer da documentação carreada aos autos pelo contribuinte nessa fase, já que teria precluindo o direito de apresentá-la.

Sobre tais documentos, afirma o Relator que a Recorrente não teria demonstrado a impossibilidade da apresentação da documentação em momento oportuno, por motivo de força maior e tampouco a tal documentação se referia a direito ou a fato superveniente (à exceção do “Doc. 5”), não encontrando a pretensão do contribuinte guarida nas exceções que o próprio rito do PAF abarca (§ 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972), nessa linha, adotando o Relator o entendimento do Acórdão nº 9101-004.638, de 15 de janeiro de 2020, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner.

Por outro lado, numa linha de evolução do entendimento da matéria, adotou a maioria do Colegiado o entendimento do Acórdão nº 9101-004.568, de 03 de fevereiro de 2019, também da 1ª Turma da CSRF, relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2004 DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação.

Assim, embora a 1ª Turma da CSRF não venha admitindo a apreciação de provas juntadas em qualquer momento processual, na retórica processual, esse colegiado tem concluído que “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação”, como no presente caso, aduzindo ainda que o próprio Decreto nº 70.235/72 já minimiza os efeitos preclusivos na hipótese de o sujeito passivo juntar provas aos autos depois da impugnação e a decisão de primeira instância já tiver sido proferida, determinando seu artigo 16, §6º, que “caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela

autoridade julgadora de segunda instância”, expressamente admitindo sua apreciação unicamente em segunda instância administrativa.

Do exposto, preliminarmente, voto pelo conhecimento integral da documentação trazida em sede de Recurso Voluntário, ainda que, quanto ao mérito, como se verá, tenha acompanhado o entendimento do eminente Relator pela improcedência, em razão da Recorrente ter alimentado os citados documentos nos autos sem referenciá-los no recurso e sem específica confrontação com as razões de decidir do julgador de primeira instância.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida