



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721108/2017-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.727 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2019
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE DA DECISÃO.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o acórdão recorrido quando não enfrentar todas as matérias trazidas na impugnação, bem como os documentos probatórios que as lastreiam. Levantada omissão do colegiado *a quo* na análise de matéria impugnada, deve-se anular o acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, reconhecer a nulidade da decisão recorrida. Vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira (Relator) e Luiz Augusto de Souza Gonçalves. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

Relatório

Inicialmente, adoto o relatório elaborado pela autoridade julgadora de piso no Acórdão nº 14-87.372 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto:

Relatório

Trata-se de impugnação contra autos de infração por meio dos quais se exige crédito tributário no valor de R\$ 136.016.307,96 (R\$ 57.143.947,66 sendo relativo a IRPJ e R\$ 78.872.360,30 a CSLL, referente a infrações constatadas para os anos calendários 2012 e 2013, sendo as seguintes:

☐ INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS Despesas não comprovadas com descontos concedidos

☐ INFRAÇÃO: REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de antecipação no reconhecimento de despesas dedutíveis com operações de crédito, resultando no não recolhimento (ou recolhimento a menor) do IRPJ

☐ INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL Valor de despesas como perdas em operações de crédito não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real

☐ INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo

☐ INFRAÇÃO: COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA ATIVIDADE GERAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL O sujeito passivo compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores em montante superior ao saldo existente.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A autoridade autuante quantifica as infrações conforme quadro abaixo:

Nº da Infração	Descrição da Infração	Valor R\$
1	Não comprovação de descontos concedidos em operações de crédito	38.391.836,83
2	Não atendimento dos requisitos de dedutibilidade na amostragem realizada das perdas em operações de crédito, previstas no art. 9o da Lei 9.430/96	62.484.504,25
3	Inobservância do Regime de Competência de Perdas nas Operações de Crédito	9.745.073,03
4	Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral (IRPJ + CSLL)	307.281.691,15

Em seguida, descreve segundo a discriminação no quadro acima.

NÃO COMPROVAÇÃO DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO Apurou-se a infração pela análise das outras despesas operacionais da linha 30 da ficha 05B da DIPJ do ano-base 2013, no valor de R\$ 11.870.639.246,85, em que concentrou-se nas operações registradas nas contas (i) 945784 – Descontos Concedidos Reneg Operac Credito Nao Enquadrado – com R\$ 1.007.193.156,13; e (ii) 945782 – Descontos Concedidos Reneg Operacoes Credito Enquadrado – com R\$ 363.802.334,05, para as quais foram solicitados documentos comprobatórios e esclarecimentos.

Na ausência de explicações e/ou documentos de suporte para operações especificadas em intimações, resultou-se na glosa dos descontos vinculados a 13 contratos.

Neste contexto, a autoridade destaca a falta de provas que sustentem os detalhes negociais, a necessária configuração dos requisitos de dedutibilidade das despesas previstos pelo artigo 299 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), assim como a necessária escrituração de todos os detalhes (arts. 251 e 923 do RIR/99). Destaca, ainda, a obrigação de manter os documentos que lastreiem os registros contábeis, conforme artigo nº 264 do RIR/99 e artigo 195 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN).

NÃO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE NA AMOSTRAGEM REALIZADA DAS PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO, PREVISTAS NO ART. 9º DA LEI 9.430/96

O contribuinte foi intimado com fim a detalhar o declarado na linha 25 – Despesas com Provisões para Operações de Crédito e Perdas – da ficha 05B da DIPJ do ano-calendário 2012 e, após reiteradas intimações, dada a insuficiência de comprovação (arts. 923 e 264 do RIR/99) dos valores, prazos e procedimentos de cobrança, efetuou-se a glosa de despesas baseada nas seguintes exigências do artigo 9º da Lei 9.430/96, inserido como artigo 340 do RIR/99, dividindo-se as despesas pelos seguintes critérios:

☐ Ausência de Ação Judicial para Operação com Garantia e com Perda Menor ou Igual a R\$ 30.000,00

§ 1º, inciso III: Poderão ser registrados como perda os créditos (...) com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;)

☐ Ausência de Ação Judicial para Operação com ou sem Garantia e com Valor de Perda Superior a R\$ 30.000,00

Poderão ser registrados como perda os créditos (...) sem garantia, de valor (...) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

☐ Não Comprovação da Data de Vencimento

Poderão ser registrados como perda os créditos (...) sem garantia, de valor (...) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, **vencidos há mais de seis meses**, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

☐ Não Comprovação da Data de Vencimento e da Cobrança Administrativa (cf. anterior)

☐ Não Apresentação do Contrato da Operação de Crédito

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DE PERDAS NAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO

No procedimento de análise abordado no tópico imediatamente anterior, constatou-se pelo descumprimento dos prazos mínimos para dedutibilidade do reconhecimento das perdas.

☐ Inobservância do Regime de Competência (antecipação de despesas) por Não Ter Respeitado o Prazo Mínimo de Dois Anos nas Operações de arrendamento mercantil, com Garantia O próprio contribuinte reconheceu o erro, em especial com relação a operações de leasing (com garantia) vencidas há menos de 2 anos, em desrespeito ao inciso III anteriormente transcrito, configurando-se sob entendimento do § 3º:

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

☐ Inobservância do Regime de Competência por Não Ter Respeitado o Prazo Mínimo de Dois Anos nas Operações de Crédito com Garantia, Exceto às de Arrendamento Mercantil O contribuinte justificou da seguinte forma:

de qualquer forma, verifica-se que os demais critérios do art. 9º da Lei 9.430/96 foram cumpridos, e que, portanto, no máximo, pode-se auferir a antecipação da despesa dedutível, que resultaria na postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL, enquadrando-se no art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda.

Neste caso, o Anexo D demonstrou a imputação efetuada, visto que a inobservância do regime de competência postergou o imposto para o ano seguinte, necessitando de recálculo para determinação dos encargos de mora devidos.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

Quanto a este tópico, a autoridade esclarece:

Os processos administrativos fiscais nº 16327-721.125/2014-38, 16327-721.168/2014-13 e 16327-720.956/2017-35 e as infrações deste auto ajustaram os saldos de prejuízo fiscal do IRPJ e a base de cálculo negativa da CSLL no ano-base 2012 que passaram para R\$ 47.809.774,13 e 159.371.981,90, respectivamente.

No IRPJ, o Santander compensou R\$ 122.235.160,88 na linha 68 da ficha 09B da DIPJ do ano-calendário 2013 e como o saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores foi ajustado para R\$ 47.809.774,13, a compensação indevida de IRPJ foi de R\$ 74.425.386,75 (122.235.160,88 - 47.809.774,13).

Na CSLL, a compensação na DIPJ foi de R\$ 398.075.330,11 e como o saldo de base cálculo negativa de períodos anteriores foi ajustado para R\$ 159.371.981,90, a compensação indevida de CSLL em 2013 foi de R\$ 238.703.348,21 (398.075.330,11 - 159.371.981,90).

Cientificado das autuações em 19/12/2017, foi apresentada impugnação em 18/01/2018.

IMPUGNAÇÃO

Inicia sua petição com relato da autuação e sua discordância com as conclusões da autoridade fiscal, em que antecipa:

A. A necessidade das despesas operacionais com descontos, além de serem normais e usuais à atividade da Impugnante, sendo essenciais à manutenção de sua receita, à luz do disposto no art. 299 do RIR/99;

B. A dedutibilidade de perdas em operações de crédito, em vista do cumprimento do art. 9º da Lei nº 9.430/96; e C. A dedutibilidade das despesas com descontos concedidos e perdas em operações de crédito por se afigurarem perdas definitivas, nos termos do § 4º do art. 10 da Lei nº 9.430/96.

19. Ademais, subsidiariamente, deve ser reconhecida, por esta D. Instância Julgadora:

A. Inaplicabilidade das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL;

B. Necessária revisão dos lançamentos em razão da aplicabilidade dos efeitos da postergação às despesas antecipadamente deduzidas pelo método da imputação direta, não proporcional;

C. Impossibilidade de compensar PF e BN ex officio e D. A inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

20. Consoante as razões de fato e de direito expostas a seguir, convicta da regularidade das deduções efetuadas, a Impugnante passa a demonstrar, analiticamente, a improcedência total do lançamento, bem como dos ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL promovidos pela D. Autoridade Autuante, por meio da compensação de ofício de PF e BN.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS - NECESSIDADE O impugnante afirma haver comprovado documentalmente à autoridade autuante a necessidade, normalidade/usualidade e efetiva apropriação das despesas declaradas. Contudo, nem sempre há o registro pormenorizado da fundamentação dos descontos, dado que por vezes é concedido pelo setor de negociações, baseado em diretrizes estabelecidas por uma detalhada política interna.

Destaca que a concessão de descontos é inerente à sua atividade, sendo necessária para sua manutenção e, portanto, dedutível para fins de apuração do Lucro Real, sob inteligência do artigo 299 do RIR/99. Munícia tal posição com precedentes no contencioso administrativo fiscal nos quais há entendimento que os descontos condicionais para antecipação de liquidação de créditos não se confunde com perdas com crédito de liquidação duvidosa, sendo aqueles dedutíveis sem a exigência de esgotamento das possibilidades de cobrança.

Ressalta, ainda, não se tratar de liberalidade, enfrentando tal conceito como atos sem contrapartida benéfica à sociedade, e encerra:

42. Leia-se que o autor acentua ser imanente ao ato de liberalidade a ausência de qualquer "benefício ou vantagem de ordem econômica", o que diverge do caso concreto, dado que **os descontos concedidos são condição ao adimplemento das obrigações financeiras**, por parte dos devedores da Impugnante, isto é, evitam (descontos) o seu prejuízo e/ou a desvantagem econômica decorrente do inadimplemento.

43. Logo, as despesas com "descontos concedidos" consubstanciam despesas **incorridas, necessárias, usuais e normais** às atividades da Impugnante, estando devidamente comprovadas, não se tratando de ato de liberalidade, mas de necessidade **em prol do adimplemento de operações de crédito**, pelo que se afiguram **dedutíveis** para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sendo improcedente a sua glosa. (negritamos)

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO

O impugnante, neste tópico, reproduz o artigo 9º da Lei 9.430/96 e junta jurisprudência administrativa no sentido que, cumpridos estes requisitos, a despesa seria dedutível. Conclui:

Como se depreende dos julgados acima colacionados, uma vez cumpridas as condições estabelecidas no art.9º da Lei nº 9.430/96, já é possível deduzir as perdas com recebimento de crédito.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM DESCONTOS CONCEDIDOS E PERDAS EM OPERAÇÕES DE CRÉDITO POR AFIGURAREM PERDA DEFINITIVA

Defende, então, o impugnante, que, enquanto o artigo 299 do RIR/99 permite a dedução das despesas normais da atividade e o artigo 9º da Lei 9.430/96 autoriza a dedução antecipada de despesas ainda não definitivas, deve-se considerar as "perdas definitivas" previstas pelo artigo 10, § 4º desta última lei. Explica:

53. Em outras palavras, a Lei nº 9.430/96 estabelece dois regimes distintos às perdas em operações de créditos: um regime de dedução antecipada, aplicável às perdas de liquidação duvidosa, que depende do cumprimento dos requisitos do art. 9º e outro aplicável às perdas definitivas, assim entendidas aquelas cujo vencimento do respectivo contrato de crédito data mais de 5 (cinco) anos, que se afiguram dedutíveis, independentemente do cumprimento de requisitos/condições.

Sob tal inteligência, requer o reconhecimento da dedutibilidade dos créditos com mais de 5 anos do vencimento.

IMPROCEDÊNCIA DO AI DE CSLL: NÃO APLICAÇÃO DAS REGRAS DE (IN)DEDUTIBILIDADE DO IRPJ À CSLL / VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE PERPETRADA PELO AI DE CSLL

Prossegue a impugnação com a ressalva que, caso mantidas as glosas que reduziam a base de cálculo do IRPJ, estas não teriam o mesmo efeito com relação à CSLL, tendo em vista a falta de previsão legal para tanto, em que ressalta a distinção entre os dois tributos e sua apuração, indicando doutrinas e decisões administrativas como suporte ao seu entendimento.

NECESSÁRIA REVISÃO DOS LANÇAMENTOS EM RAZÃO DA APLICABILIDADE DOS EFEITOS DA POSTERGAÇÃO ÀS DESPESAS ANTECIPADAMENTE DEDUZIDAS PELO MÉTODO DA IMPUTAÇÃO DIRETA

Aduz o impugnante que eventual imputação realizada no caso de deduções antecipadas não poderia se dar de forma proporcional, dado que a Lei 9.430/96 previu a formalização de exigência exclusivamente de multa ou juros de mora.

Segundo seu entendimento, ao se considerar o principal do crédito tributário, na imputação direta, concluir-se-á pela inexistência dos débitos.

IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DO PF E DA BN EX OFFICIO

Enumera o impugnante os processos administrativos que, além do presente, reduziram seu saldo de Prejuízo Fiscal (PF) e de Base Negativa da CSLL (BN), 16327.721125/2014-38, 16327.721168/2014-13 e 16321.720956/2017-35, os quais, entende, não deveriam possuir tal condão, pois pressuporia a insubsistência dos efeitos do contencioso administrativo, situação em que se encontram os 4 processos.

Sustenta, por conseguinte, que apenas após definitivos os lançamentos estes poderiam ser considerados pela fiscalização, pelo que a precoce redução de seus saldos impacta suas apurações seguintes.

DESCABE A APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, reconhece não haver a cobrança de juros sobre a multa lançada no ato impugnado, contudo preventivamente requer o afastamento de sua possibilidade, por falta de previsão legal.

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente pela autoridade a quo. A ementa do acórdão restou consignada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

DESPESAS OU CUSTOS ESCRITURADOS - NECESSIDADE E COMPROVAÇÃO DESEMBOLSO E DA CONTRAPARTIDA

Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real as despesas incorridas que, além de atenderem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, se respaldem em comprovação por documentos hábeis e idôneos. O contribuinte, quando intimado, deverá também comprovar que estas despesas correspondem à contrapartida de operações que ensejem o desembolso registrado.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITO. DEDUTIBILIDADE.

Podem ser registrados como perda, e deduzidos na apuração do lucro real, os créditos em relação aos quais tenham sido cumpridas as condições previstas no § 1º do art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996. Por sua vez, o artigo 10 do mesmo diploma se presta a regular a escrituração contábil dessas perdas, prevendo os casos de resolução ou baixa definitiva das perdas registradas.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS. JUROS E MULTA DE MORA. CABIMENTO

A inexactidão quanto ao período base de escrituração de despesas que implique postergação do pagamento do imposto enseja a cobrança de multa e de juros de mora.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Havendo a postergação de tributos, os pagamentos devem ser imputados proporcionalmente às parcelas que compõem o crédito tributário (principal, juros e multa), sendo exigível eventual saldo devedor resultante.

LANÇAMENTO. DEFINITIVIDADE. EFEITOS NO PF E BN.

O lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes, independentemente de instaurado o contencioso para discussão administrativa do lançamento que os afeta.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2012, 2013

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformado diante da decisão desfavorável, o contribuinte manejou o recurso voluntário, por meio do qual reeditou as alegações lançadas na impugnação.

Em essência, era o que havia a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais. Dele, tomo conhecimento.

Mérito.

Infração nº 1: não comprovação das despesas com descontos concedidos em operações de crédito.

À partida, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa informou que esta infração é decorrente do exame das despesas operacionais declaradas pela contribuinte na linha 30 da ficha 05B da DIPJ do ano-calendário 2013, que somava R\$ 11.870.639.246,85.

Deste total, a fiscalização entendeu ser necessário aprofundar a investigação nas seguintes contas contábeis:

. **945784 – Descontos Concedidos Reneg Operac Credito Nao Enquadrado** – com R\$ 1.007.193.156,13; e

. **945782 – Descontos Concedidos Reneg Operacoes Credito Enquadrado** – com R\$ 363.802.334,05.

As duas contas contábeis registram despesas operacionais com descontos concedidos em contratos de operações de crédito.

Os descontos concedidos são bastante expressivos, como se pode conferir na tabela abaixo:

Contrato / Contratante	Contrato Original *		Desconto **	
	Valor (R\$)	Data	Valor (R\$)	Data

310002290028693 HABITACON CONSTR E INCORP LTDA	6.700.000,00	05/08/2005	961.818,72	12/03/2012
8327391173 CENTRAL PAULISTA AÇÚCAR E ÁLCOOL	30.000.000,00	23/07/2012***	13.636.098,72	20/07/2012
018300000466030 BRUMAZI EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	4.500.000,00	14/07/2011	2.142.145,14	21/12/2012
214500000713030 QUALIDA COMERCIO DA ALIMENTOS LTDA	1.853.848,96	11/10/2011	1.976.346,94	
455265282404830 D7SP DIVERSÕES E RESTAURANTE LTDA	2.262.000,00	26/11/2010	1.816.334,31	20/03/2012
024500000437030 COLP URBANIZADORA LTDA	1.264.920,48	16/06/2011	1.273.247,75	27/01/2012
028561281501100 EMPRESA BRASILEIRA DE SOLUÇÕES DE MOBILIDADE	657.500,00	18/08/2011	1.157.109,72	31/05/2012
209100000123029 MCA DISTRIBUIDORA DO BRASIL S/A	3.500.000,00	08/08/2008	1.566.437,06	21/05/2012
027063042892100 VIDRES DO BRASIL LTDA	1.032.892,80	12/03/2010	1.052.264,74	26/12/2012
000089394464801 DTS LATIN AMERICA CONSULTORIA E PARTICIPAÇÃO	1.970.000,00	20/08/2011	1.262.628,49	21/05/2012
24300000113030 BONAGURA PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA	2.760.000,00	06/07/2009	2.245.076,08	20/07/2012
219500000053029 MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	2.500.000,00	11/05/2007	2.474.832,62	24/05/2012
219500000125030 MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	1.500.000,00	30/11/2007	1.585.367,79	24/05/2012
219500000184030 MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	1.725.000,00	23/09/2008	1.493.653,52	24/05/2012
219500000112029 MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	2.000.000,00	19/02/2008	1.429.311,53	24/05/2012
219500000052029 DHJ COMERCIO DE VEICULOS	2.500.000,00	11/05/2007	2.319.163,70	24/05/2012

LTDA				
------	--	--	--	--

* Os valores e datas dos contratos foram preenchidos conforme tabela da impugnação..

** Os valores dos descontos estão preenchidos de acordo com a tabela da impugnação e as datas, conforme as telas do sistema LY apresentadas no recurso voluntário.

*** Consolidação de contratos de arrendamento, conforme contratos localizados nos autos.

É cediço que as despesas operacionais, inclusive no caso de despesas da atividade bancária com descontos em operações de crédito, devem preencher os requisitos de dedutibilidade do artigo 47 da Lei nº 4.506/64, *verbis*:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Em síntese, considerando o dever de escriturar os fatos contábeis lastreados em documentos hábeis e idôneos, bem como o dever de manter e apresentar tais elementos probatórios à fiscalização, a contribuinte deveria comprovar que as despesas foram efetivamente incorridas e que eram necessárias à atividade da empresa. A fiscalização, então, centrou-se no exame da documentação relativa às operações em comento.

Após relatar de forma minuciosa os procedimentos adotados durante a fiscalização a autoridade fiscal passou ao exame detalhado dos elementos probatórios, chegando à conclusão de que as seguintes operações não estavam devidamente comprovadas:

Contrato / Contratante	Razão
310002290028693 HABITACON CONSTR E INCORP LTDA	Não foi apresentado o Termo de Acordo e comprovada a forma de apuração do valor do desconto concedido.
8327391173 CENTRAL PAULISTA AÇÚCAR E ÁLCOOL	O contribuinte não logrou apresentar explicações acerca da operação, por ser muito antiga. Também não esclareceu como foi apurado o desconto e porque o contrato de 2012 substituiu a proposta de acordo judicial de 2011. Não apresentou a ficha financeira.
018300000466030 BRUMAZI EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	Não apresentou o Termo de Acordo.
214500000713030 QUALIDA COMERCIO DA ALIMENTOS LTDA	Apresentou um acordo com desconto de R\$ 476.941,09 e não apresentou comprovante ou justificativa para o desconto de R\$ 1.976.346,94.
455265282404830 D7SP DIVERSÕES E RESTAURANTE LTDA	Não apresentou Termo de Acordo e ficha financeira.
024500000437030 COLP URBANIZADORA LTDA	Não apresentou Termo de Acordo e ficha financeira.

028561281501100 EMPRESA BRASILEIRA DE SOLUÇÕES DE MOBILIDADE	Não apresentou contrato original, Termo de Acordo e ficha financeira.
209100000123029 MCA DISTRIBUIDORA DO BRASIL S/A	Não comprovou a forma de apuração do desconto que foi concedido no bojo do Plano de Recuperação Judicial da devedora. Plano homologado judicialmente.
027063042892100 VIDRES DO BRASIL LTDA	Não comprovou a forma de apuração do desconto que foi concedido no bojo do Plano de Recuperação Judicial da devedora. Plano <u>não</u> homologado judicialmente.
000089394464801 DTS LATIN AMERICA CONSULTORIA E PARTICIPAÇÃO	Não comprovou a forma de apuração do desconto que foi concedido no bojo do Plano de Recuperação Judicial da devedora. Plano homologado judicialmente.
24300000113030 BONAGURA PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA	Foram encaminhados termos de acordo anteriores (08/01/2010 e 19/05/2010) mas não o Termo de Acordo que embasou o desconto de R\$ 2.245.076,08 em 2012.
219500000053029 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	O Termo de Acordo de 2012 não informa o valor do desconto e o contribuinte não logrou esclarecer a forma de apuração. Apresentou termos de acordo de 2010 que não se relacionam com a despesa de 2012.
219500000125030 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	
219500000184030 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	
219500000112029 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	
219500000052029 DHJ COMERCIO DE VEICULOS LTDA	Não apresentou Termo de Acordo de 2012. Apresentou somente Termo de Acordo anterior (2010). Informou que a contratante, na época estava em recuperação judicial e, atualmente, falida.

Para os diversos contratos, o contribuinte apresentou os contratos originais e aditivos, bem como telas do Sistema LY, nas quais aparecem o saldo e o valor do desconto. Segundo a fiscalização, os contratos originais não se prestam a comprovar os descontos concedidos, bem como as telas de sistema, desacompanhadas de documentos e outros elementos probatórios, não servem de comprovação para as despesas.

No recurso voluntário, o contribuinte trouxe duas linhas de argumentação para confrontar as conclusões da fiscalização, que foram acolhidas pela DRJ.

De início, argumentou que os descontos em contratos de créditos são inerentes à atividade bancária e configuram despesas necessárias e usuais/normais para a manutenção da atividade, nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/81, que conceitua despesa necessária como aquela “essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos” e conceitua despesa usual/normal como aquela que “se verifica comumente no tipo

de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual costumeira e ordinária”.

Em seguida, reiterou que os documentos apresentados à fiscalização e que instruíram a impugnação comprovam as despesas glosadas pela fiscalização.

Tenho que, tem tese, os descontos em operações de crédito são inerentes à atividade bancária. Decerto, em muitos casos, é menos oneroso para a instituição financeira conceder um desconto do que persistir numa cobrança além do alcance das forças do cliente, que permaneceria, dessa forma, inadimplente.

Neste sentido, cito o seguinte julgado, reproduzido na parte que interessa:

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DESCONTOS CONCEDIDOS PARA O RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CONTRATOS DE CESSÃO.

As perdas registradas pela Instituição Financeira oriundas de descontos acordados no âmbito do seu esforço para o recebimento dos créditos, caracteriza estas operações como decorrentes da sua atividade principal. A concessão dos descontos como forma de recuperação dos seus ativos financeiros representa prática empresarial normal e usual de mercado. Tais dispêndios reúnem as condições para dedução como despesas operacionais na determinação do lucro real. (Acórdão CARF nº 1402-002.358, de 24/01/2017).

Mas, não basta, para o caso concreto, o argumento genérico de que as despesas relativas aos descontos sejam, em tese, dedutíveis. É preciso comprovar de forma individualizada, conforme se pode observar nos seguintes julgados:

DEDUÇÃO DE DESPESAS. DESPESAS NECESSÁRIAS.

COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA São dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL somente as despesas necessárias e efetivamente incorridas. Incumbe ao sujeito passivo, uma vez intimado para tanto, comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da despesa, sob pena de glosa. (Acórdão CARF nº 1401-003.131, de 19/02/2019)

CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS.

Os custos ou as despesas operacionais são dedutíveis, na medida em que atendam aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade, nos termos da legislação fiscal, além de outros requisitos como a sua efetividade e a comprovação mediante documentação hábil e idônea.

A diligência realizada confirmou que as deduções objeto da Infração 01 são dedutíveis e estão amparadas por documentação idônea, razão pela qual é legítima. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão CARF nº 1401-003.083, de 22/01/2019)

DESPESAS. USUAIS E NECESSÁRIAS. COMPROVAÇÃO. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas comprovadas documentalmente, e que sejam usuais e necessárias ao exercício da atividade econômica e à manutenção da fonte produtora. (Acórdão CARF nº 1301-003.753, de 19/03/2019)

Neste diapasão, é preciso registrar que a fiscalização não glosou as despesas ora sob análise por entender que elas não seriam, em tese, dedutíveis, mas por falta de comprovação de cada uma delas, conforme as razões sucintamente descritas na tabela acima.

Na peça recursal, então, o recorrente buscou detalhar os elementos probatórios apresentados à fiscalização, bem como aqueles que instruíram a impugnação. No entendimento do contribuinte, os elementos apresentados são suficientes para comprovar as despesas na berlinda.

Sinteticamente, o contribuinte apresentou o que segue:

Contrato / Contratante	Elementos probatórios
310002290028693 HABITACON CONSTR E INCORP LTDA	Contrato e Aditivos. Relatório de Extrato de Movimentação. Demonstrativo de Evolução do Financiamento.
8327391173 CENTRAL PAULISTA AÇÚCAR E ÁLCOOL	Contrato e Aditivos. Cessão de crédito do Banespa ao Santander. Acordo formalizado com o devedor em juízo. Instrumento particular de Confissão de Dívida. Homologação Judicial do Acordo firmado entre as partes. Extrato do sítio eletrônico do TJ/SP. Tela do sistema LY*.
018300000466030 BRUMAZI EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY.
214500000713030 QUALIDA COMERCIO DA ALIMENTOS LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY. Acordo formalizado com o devedor em juízo. Extrato do sítio eletrônico do TJ/SP.
455265282404830 D7SP DIVERSÕES E RESTAURANTE LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY.
024500000437030 COLP URBANIZADORA LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY.
028561281501100 EMPRESA BRASILEIRA DE SOLUÇÕES DE MOBILIDADE	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY.
209100000123029 MCA DISTRIBUIDORA DO BRASIL S/A	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY. Ata de Assembleia Geral para Recuperação Judicial, Plano de Recuperação Judicial e a sua formalização em juízo. Decreto de falência do devedor.
027063042892100 VIDRES DO BRASIL LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY.. Plano de Recuperação Judicial e a sua formalização em juízo. Extrato do sítio eletrônico do TJ/SC. Aprovação do Plano de Recuperação Judicial.
000089394464801 DTS LATIN AMERICA CONSULTORIA E PARTICIPAÇÃO	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY. Inicial de Ação de Execução de Título Extrajudicial. Acordo formalizado com o devedor em juízo.
24300000113030 BONAGURA PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY. Instrumento Particular de Confissão e

	Reescalonamento de Dívidas sem Novação.
219500000053029 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY. Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo. Homologação Judicial do Acordo firmado entre as partes. Extrato do sítio eletrônico do TJ/SP.
219500000125030 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	
219500000184030 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	
219500000112029 MHD COMERCIO DE VEICULOS LTDA	
219500000052029 DHJ COMERCIO DE VEICULOS LTDA	Contrato e Aditivos. Tela do sistema LY. Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo e seu Aditamento. Homologação Judicial do Acordo firmado entre as partes. Extrato do sítio eletrônico do TJ/SP.

* Sistema LY é o Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes.

Passo a examinar os elementos probatórios apresentados pelo contribuinte.

De pronto, pode-se asseverar que não estão comprovadas as despesas nas operações para as quais o contribuinte apenas a apresentou os contratos e aditivos, que meramente demonstram o crédito tomado pelo contratante, ou seja, o seu débito perante o banco, e as telas do sistema LY, que apenas indica a ocorrência do desconto. Não havendo elementos probatórios como Termo de Acordo, memória de cálculo, execução de garantias, os elementos apresentados mostram-se insuficientes para o mister de comprovar a despesa glosada pela fiscalização. Encontram-se nessa situação os seguintes contratos:

. 018300000466030 Brumazi Equipamentos Industriais LTDA

. 455265282404830 D7SP Diversões e Restaurante LTDA

. 024500000437030 COLP Urbanizadora LTDA

. 028561281501100 Empresa Brasileira de Soluções de Mobilidade

Em situação semelhante encontra-se a operação com a Habitacon Constr. e Incorp. Ltda, uma vez que o Demonstrativo de Evolução do Financiamento tão somente registra a ocorrência do desconto, sem lhe dar suporte.

No caso da Bonagura Processamento de Dados, o contribuinte apresentou Instrumentos Particulares de Confissão e Reescalonamento de Dívidas sem Novação firmados em 07/01/2010 e 19/05/2010, acompanhados de notas promissórias. Esses instrumentos serviram apenas para consolidar a dívida da contratante com o Banco Santander e não servem de comprovação para o desconto realizado em 2012.

Quanto à DHJ Comércio de Veículos Ltda, o contribuinte apresentou a petição inicial de execução e o acordo firmado judicialmente em 2010. O acordo serviu para consolidar a dívida, determinar a forma de adimplemento e as garantias do banco. Não tratou de desconto e

não se relaciona como a despesa registrada em 2012. Embora o processo tenha prosseguido e sido arquivado em 2016, como se pode ver no extrato do TJ/SP, não foi apresentado qualquer Termo de Acordo que desse base ao desconto registrado em 2012.

A situação da MDH Comércio de Veículos é semelhante à da DHJ. Ambas pertencem ao mesmo grupo econômico.

O contribuinte apresentou um *Instrumento Particular de Promessa de Restituição Voluntária de Bens Móveis Objetos de Contratos de Arrendamento Mercantil Inadimplidos pelas Arrendatárias, com Reconhecimento dos Saldos Devedores Decorrentes Dessas Contratações, Proposta de Quitação das Dívidas Retrorreferidas e, também, das Dívidas Contraídas Por Outras Empresas do Mesmo Grupo Econômico (Terceiros Interessados) Especificadas Em Cláusula Própria, Se Verificar-se A Condição Suspensiva Estabelecida e Outras Avenças*. O instrumento trata da entrega de bens móveis (veículos) para a quitação de débitos de arrendatárias. Neste instrumento, DHJ e MDH figuram como terceiros interessados. Não se trata de desconto nos débitos e, portanto, não se presta a comprovar as despesas sob exame.

Quanto à Qualida Comércio de Alimentos, a tela do sistema LY traz uma inconsistência com o valor de desconto apontado pelo contribuinte, pois o valor registrado no sistema é de R\$ 2.028.138,92, com data de vencimento do acordo de 26/09/2012. O contribuinte juntou, também, a inicial da ação de execução. Entretanto, esta foi extinta sem resolução do mérito em 10/2012. Não houve a juntada de nenhum elemento probatório relativo ao desconto ora em questão.

Em relação à MCA Distribuidora do Brasil, o contribuinte, além dos contratos e aditivos originais e das telas do sistema LY, apresentou a petição inicial da ação de recuperação judicial, o Plano de Recuperação e a Ata da Assembleia dos Credores. Todos esses fatos são anteriores a 2012. A Assembleia Geral de Credores deu-se em 08/01/2010. Analisando os documentos, vê-se que não há nenhuma menção a desconto dos valores devidos ao Banco Santander. Ao contrário. Na ata da assembleia, ficou registrado que

Todos os credores bancários presentes REJEITARAM, na íntegra, o Plano de Recuperação, inclusive, as propostas de modificações apresentadas pelos demais credores, ressaltando “que não concordam com a sua inclusão na Relação de Credores tendo em vista que seus créditos são garantidos por cessão fiduciária, não se submetendo, portanto, à Recuperação Judicial, nos termos do art. 49, § 3º da Lei 11.101/2005”.

No Plano de Recuperação, a MCA se comprometia a reservar inicialmente 1% e depois 3% das receitas líquidas para pagamento da Classe Bancária.

Assim, no que tange à MCA, não há nenhum elemento probatório do desconto registrado em 2012.

Quanto à DTS Latin América Consultoria e Participações Ltda, o contribuinte apresentou um Termo de Transação judicial, firmado em 2010, no qual o Banco Santander concede um desconto de R\$ 410.282,20 ao devedor, condicionado ao pagamento integral e pontual da parcela de R\$ 394.000,00 (em 20/05/2010) e de 27 parcelas de R\$ 59.980,83 (totalizando R\$ 1.619.482,41, sendo a primeira em 20/06/2010). Tal documento não dá fundamento para o desconto de R\$ 1.262.628,49 registrado em 2012.

Em relação à Vidres do Brasil, o contribuinte apresentou uma minuta de projeto de plano de recuperação, a petição inicial da ação de recuperação judicial e o extrato do sítio eletrônico do TJ/SC. Entretanto, embora a minuta fale em redução dos créditos em 60% do valor, não há qualquer elemento que assevere que o plano de recuperação aprovado efetivamente tenha tal teor e, sobretudo, qualquer a vinculação do plano de recuperação de 2010 com o desconto registrado em 2012.

No que diz respeito ao crédito em face da Central Paulista de Açúcar e Álcool Ltda, o Banco Santander passou a ser titular em 30/12/2004 por força de Instrumento Particular de Cessão de Crédito firmado com o Banco do Estado de São Paulo. O crédito já era objeto de ação de execução que tramitava perante a 15ª Vara Cível do Foro Central da Comarca da Capital/SP.

Em 15/09/2011, perante o juízo, o Banco Santander (credor) e a Central Paulista (devedora) firmaram um aditamento ao contrato para pagamento do débito de R\$ 24.194.995,27. O pagamento previa 38 parcelas, sendo a primeira de R\$ 562.487,40 e as demais de R\$ 562.514,12. Os valores seriam atualizados pela TR a partir de 07/2011 e incidiriam juros remuneratórios de 1,0% (um ponto percentual) ao mês. De acordo com o demonstrativo em anexo ao aditamento, o saldo remanescente em 30/06/2012 seria de R\$ 20.305.385,29.

Em 20/07/2012, credor e devedora firmaram um *Instrumento Particular de Confissão de Dívida e Outras Avenças – Sem Novação*, por meio do qual o débito foi inteiramente quitado com um pagamento de R\$ 8.200.000,00. O pagamento não foi objeto de questionamento por parte da fiscalização.

Entretanto, quando questionado sobre o saldo que estava sendo quitado, o contribuinte prestou a seguinte informação:

2.1 – Ratificamos a V. Sa. que não localizamos em nossas bases o histórico desta ocorrência, o que nos impossibilita de justificar o motivo de ter ocorrido tal substituição.

2.2 e 2.3 – Informamos a V. Sa. que não localizamos a informação do saldo devedor do termo do acordo assinado pelas partes. A única informação que localizamos é que houve um desconto no valor de R\$ 13.636.098,72 porque o devedor só podia pagar a quantia de R\$ 8.200.000,00, o que nos leva a crer que o saldo devedor seria R\$ 21.836.098,72.

Neste caso, tínhamos um processo de execução desde 1985 (processo nº 583.00.1985.626187-4), e a concessão do desconto no valor de R\$ 13.636.098,72 foi a única forma de firmar o acordo em questão e dar fim a este longo processo.

Por fim, informamos que foram enveredados os melhores esforços para a cobrança e o recebimento dos valores devidos mediante a análise da capacidade financeira do devedor, motivo pelo qual o Banco, ao conceder o desconto, não atuou por mera liberalidade.

Portanto, uma vez que o contribuinte não tem como demonstrar o saldo remanescente em 20/07/2012, impõe-se considerar o saldo demonstrado em juízo, no valor de R\$ 20.305.385,29. Desta forma, considerando-se o pagamento de R\$ 8.200.000,00, é de se

reconhecer um desconto de R\$ 12.105.385,29. Remanesce, entretanto, a glosa sobre R\$ 1.530.713,43 (= R\$ 13.636.098,72 – R\$ 12.105.385,29).

Em síntese, em relação à infração nº 01, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a comprovação da despesa de R\$ 12.105.385,29 na operação de crédito com a Central Paulista de Açúcar e Alcool Ltda, mantendo-se as demais glosas.

Infração nº 2: não atendimento dos requisitos de dedutibilidade das provisões para perdas em operações de crédito, conforme art. 9º da Lei nº 9.430/96.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa informou que esta infração é decorrente do exame das despesas com provisões para operações de crédito e perdas declaradas pelo contribuinte na linha 25 da ficha 05B da DIPJ do ano-calendário 2012.

A dedutibilidade de tais provisões está prevista no artigo 9º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

§1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

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

II -sem garantia, de valor:

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

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

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

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

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas *a* e *b* do inciso II do § 1º e as alíneas *a* e *b* do inciso II do § 7º serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

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

§ 4º No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

§ 5º A parcela do crédito cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

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

§ 7º Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário; (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

II - sem garantia, de valor: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

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

b) acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

c) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor: (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

b) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º. (Incluído pela Lei nº 13.097, de 2015)

É oportuno ressaltar que a fiscalização realizou um procedimento minucioso, dando diversas oportunidades ao contribuinte de fazer prova do preenchimento dos requisitos de dedutibilidade. Foram diversos termos de intimação e de constatação com essa finalidade.

Ao final do procedimento, a autoridade fiscal subdividiu as glosas de acordo com a situação fática e previsão legal, da seguinte forma:

. Glosa por Ausência de Ação Judicial para Operação com Garantia e com Perda Menor ou Igual a R\$ 30.000,00;

. Glosa por Ausência de Ação Judicial para Operação com ou sem Garantia e com Valor de Perda Superior a R\$ 30.000,00;

. Glosa por Não Comprovação da Data de Vencimento;

. Glosa por Não Comprovação da Data de Vencimento e da Cobrança Administrativa;

. Glosa por Não Apresentação do Contrato da Operação de Crédito;

No recurso voluntário, o contribuinte traz duas linhas de argumentação. Inicialmente, argumenta de forma genérica que os requisitos do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 teriam sido atendidos. Em seguida, alega que as perdas teriam se tornado definitivas e, portanto, estariam sob a cobertura do § 4º do artigo 10 do mesmo diploma legal.

Reproduzo excerto da peça recursal que sintetiza o raciocínio do contribuinte:

Em outras palavras a Lei nº 9.430/96 estabelece dois regimes distintos às perdas em operações de créditos: um regime de dedução antecipada, aplicável às perdas de liquidação duvidosa, que depende do cumprimento dos requisitos do art. 9º e outro aplicável às perdas definitivas, assim entendidas aquelas cujo vencimento do respectivo contrato de crédito data mais de 5 (cinco) anos, que se afiguram dedutíveis, independentemente do cumprimento de requisitos /condições.

O primeiro argumento, que trata do cumprimento dos requisitos do artigo 9º da Lei nº 9.430/96, deve ser rechaçado de pronto.

A uma porque trata-se de alegação genérica que não enfrenta a matéria apresentada pela fiscalização, que é essencialmente probatória. A fiscalização realizou trabalho minucioso. Fundamentou de maneira detalhada cada glosa. Ofertou ao contribuinte diversas oportunidades para se manifestar e apresentar elementos probatórios. Por sua vez, o contribuinte, no recurso voluntário, não faz menção às glosas individualmente consideradas.

A duas, porque a peça recursal não traz nenhum elemento probatório além dos apresentados durante o procedimento de fiscalização e em sede de impugnação. Nada a demonstrar que os requisitos do dispositivo legal citado tenham sido preenchidos.

A segunda alegação do contribuinte diz respeito à interpretação do artigo 10 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

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

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea *a* do inciso II do § 1º do art. 9º e a alínea *a* do inciso II do § 7º do art. 9º; (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

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

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

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

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

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

Tenho que a interpretação proposta pelo contribuinte não deve prosperar. O artigo 10 da Lei nº 9.430/96 não trata de nova hipótese de dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos. Trata tão somente da forma de contabilização das hipóteses do artigo 9º.

Tenho que a melhor interpretação, conforme o texto em vigor na época dos fatos jurídicos tributários (2012 e 2013), é como segue:

. No caso das perdas de até R\$ 5.000,00 sem garantia de valor (alínea “a” do inciso II do § 1º do artigo 9º), na forma admitida pelo artigo 9º, deve ser registrada diretamente a crédito da conta de ativo que registra o valor a receber;

. Nos demais casos, a perda – novamente, na forma admitida pelo artigo 9º - não deve ser lançada diretamente na conta contábil que registra o valor a receber, mas numa conta redutora do ativo. O parágrafo 4º simplesmente determina que, passados 5 anos, o valor da conta redutora pode ser baixado definitivamente da conta contábil que registra o valor a receber.

Para corroborar a interpretação acima, trago a lição do mestre Hiromi Higuchi:

A dedução das perdas não poderá ser feita no LALUR, ou seja, mediante exclusão do lucro líquido. Os valores registrados na conta redutora dos créditos poderão ser baixados definitivamente da escrituração contábil, a partir do período de apuração em que se completar cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor. A baixa será mediante débito do valor na conta redutora.

O art. 341 do RIR/99 dispõe que os registros contábeis das perdas admitidas nesta subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito da conta que registrou o crédito, em se tratando de valor até R\$ 5.000,00, por operação, vencido há mais de seis meses. [...] (HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática*. 40ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2015. P. 363, 364)

Diante dessa fundamentação, considero que a autoridade julgadora de primeira instância tratou o tema com adequação. Adoto, portanto, suas razões neste voto:

CUMPRIMENTO DAS EXIGÊNCIAS DO ARTIGO 9º DA LEI 9.430/96 Limitou-se o impugnante a atestar a redação do artigo supracitado, sem vinculação factual.

Pois bem, conforme relatado, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade conduziu o procedimento exatamente sob o crivo de tal dispositivo, classificando cada operação glosada exatamente pelos critérios do § 1º, pormenorizadamente, sujeitando-as ao inciso e/ou alínea que lhe caiba, quais sejam:

☐ Ausência de Ação Judicial para Operação com Garantia e com Perda Menor ou Igual a R\$ 30.000,00 § 1º, inciso III: *Poderão ser registrados como perda os créditos (...) com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;*)

☐ Ausência de Ação Judicial para Operação com ou sem Garantia e com Valor de Perda Superior a R\$ 30.000,00 *Poderão ser registrados como perda os créditos (...) sem garantia, de valor (...) superior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

☐ Não Comprovação da Data de Vencimento *Poderão ser registrados como perda os créditos (...) sem garantia, de valor (...) até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

☐ Não Comprovação da Data de Vencimento e da Cobrança Administrativa (cf. anterior)

☐ Não Apresentação do Contrato da Operação de Crédito Quanto às operações enquadradas neste último quesito (não apresentação dos contratos), tem-se que seria imprescindível à verificação da sujeição às condições enumeradas. Inviabilizou-se, portanto, o enquadramento das operações às regras de dedutibilidade como perda. Reitera-se o disposto no tópico anterior, com relação à comprovação documental.

Verifica-se, portanto, a regularidade dos lançamentos, dado que não se desvinculou documentalmente o impugnante das conclusões da autoridade fiscal.

HIPÓTESE DO ARTIGO 10 DA LEI 9.430/96 Defende o impugnante que a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 10, estabeleceria um segundo regime de reconhecimento de perdas, em que o prazo de 5 anos da insolvência concederiam o caráter de dedutibilidade incondicional a estas.

Necessário, neste sentido, reincluir o parágrafo 4º, no qual se escora a tese do impugnante, em seu contexto original.

Registro Contábil das Perdas Art. 10. Os registros contábeis das **perdas admitidas nesta Lei** serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito: (negritamos)

Já do caput do artigo, vê-se que este intenta regular o registro das perdas previstas [pelo artigo 9º] e, não, criar novas hipóteses de perdas.

I - da conta que registra o crédito de que trata a alínea a do inciso II do § 1º do artigo anterior;

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

E, então, adentra-se nos tratamentos das perdas registradas, para resolver a sua dedutibilidade quando alteradas as circunstâncias que teriam autorizado a sua dedutibilidade em períodos anteriores:

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, **a perda eventualmente registrada deverá ser**

estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência.

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

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

Ou como proceder contabilmente com relação à conta redutora do ativo (inciso II), no caso de perda registrada (caput) que não precise ser estornada ou adicionada (incisos anteriores):

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

Ou seja, não prospera a tese de interpretação do dispositivo proposta pelo impugnante, não se tratando de nova oportunidade de dedutibilidade das perdas incorridas, mas de tratamento contábil e fiscal das perdas já registradas conforme as previsões já abordadas.

Neste tópico, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Infração nº 3: inobservância do regime de competência de perdas nas operações de crédito.

A fiscalização, ainda no que diz respeito às operações de crédito, apurou a postergação de IRPJ e CSLL devido ao aproveitamento de perdas em momento anterior ao devido. Novamente, a fiscalização classificou as glosas de acordo com a situação fática e a previsão legal:

. Inobservância do Regime de Competência (antecipação de despesas) por não ter respeitado o prazo mínimo de dois anos nas operações de arrendamento mercantil, com Garantia;

. Inobservância do Regime de Competência por não ter respeitado o prazo mínimo de dois anos nas operações de crédito com garantia, exceto as de arrendamento mercantil.

Em face dessas infrações imputadas pela fiscalização, a recorrente defende-se apontando a necessidade de se apurar os efeitos da postergação pelo método da imputação direta. Cito trecho da peça recursal que ilustra a interpretação do contribuinte:

123. Através de interpretação, data venia, desconexa da legislação tributária e do Código Tributário Nacional (CTN), o r. Acórdão Recorrido alega que a aplicação do método de imputação proporcional teria guarida no ordenamento jurídico, o não se pode acatar, mormente após a vigência da Lei nº 9.430/96.

124. Com efeito, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96, é inaplicável o método da imputação proporcional, dado que tal diploma instituiu nova disciplina para exigência dos pagamentos em atraso sem os acréscimos de juros e multa de mora, mediante o lançamento isolado ou em conjunto desses acréscimos, nos termos do art. 43:

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A questão de imputação proporcional ou linear (direta) foi longamente debatida, mas tenho como correta a imputação proporcional. Neste sentido, é oportuno destacar que o dispositivo citado pelo contribuinte traz uma possibilidade de exigência isolada de multa e juros (sem lançamento de imposto) por meio de auto de infração. O dispositivo não traz qualquer inovação em termos de imputação de pagamentos com atraso.

Neste sentido, trago os seguintes julgados desta Turma e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na parte que interessa:

IRPJ. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Diferenças decorrentes da postergação do pagamento de tributo (pagamento de débito após o vencimento sem multa e juros de mora) devem ser apuradas mediante a aplicação da imputação proporcional do pagamento. (Acórdão CARF nº 1401-003.103, de 23/01/2019)

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. LEGALIDADE.

A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional. (Acórdão CSRF nº 9101-004.129)

Penso que a matéria foi bem fundamentada na decisão de piso, razão pela qual adoto seus termos:

IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL

Quanto ao entendimento de que não se lhe aplicaria a imputação proporcional para os casos de postergação de pagamento, e que esta seria jurisprudência pacífica administrativamente, valemo-nos de recuperar o acórdão nº 1402-002.201 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF, em que o atual impugnante figurou como recorrente abordando o mesmo tópico, em sessão de 07 de junho de 2016, e trata da questão de forma extremamente clara e didática:

As argumentações do interessado vão na direção da aplicação do método comumente chamado de "sistema de amortização linear", o qual, em apertada síntese, não há imputação proporcional do pagamento efetuado. Isto porque o pagamento com atraso do valor principal amortizaria o próprio principal, cobrando-se multa e juros isolados (o interessado, in casu, entende ainda que não deveria incidir multa de mora, em razão do art. 138 do CTN, mas apenas juros de mora).

Contudo, não há previsão legal para a aplicação desse sistema de amortização linear, mormente após a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, que deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

Impende registrar que o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, estipulou a regra geral a ser aplicada para os casos de inobservância do regime de competência:

"Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)§ 4º. Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento do imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º. O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência." (grifei)

No presente caso, o interessado contabilizou em 2007 perdas em operações de crédito, as quais somente seriam dedutíveis em 2008 e 2009. Ou seja, antecipou despesas. Tais valores reduziram indevidamente o lucro líquido do ano-calendário de 2007.

Logo, em relação ao tributo que deixou de ser apurado e recolhido em 2007, incidem juros e multa de mora, haja vista o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, abaixo reproduzido:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifos do original)

Portanto, face ao dispositivo supracitado, devem ser acrescidos juros e Multa de mora ao tributo devido em 2007 (em razão da antecipação de despesas), visto que os pagamentos foram efetuados somente nos períodos-base de 2008 e 2009, ou seja, após o vencimento.

Ainda de acordo com o §6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, o lançamento de diferença de imposto, com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, deve ser feito pelo valor líquido, ou seja, depois de compensada a diminuição do imposto *lançado em outro período-base*

a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do §4º desse mesmo artigo.

Em razão da incidência dos acréscimos moratórios (multa de mora e juros de mora), os valores pagos pelo interessado foram insuficientes para quitar integralmente o débito de 2007.

Há que se ressaltar que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa e juros (parcelas que compõem determinado débito da contribuinte para com a Fazenda), podendo-se inferir que o CTN lhes deu idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos. Tal entendimento é ratificado pelo art. 167 do mesmo diploma legal, que estabelece que a restituição do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias.

A partir de uma interpretação conjunta desses dispositivos, conclui-se que a imputação proporcional dos pagamentos encontra fundamento no CTN, visto que, somente se pode falar em obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver também obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

O entendimento acima exposto está em consonância com a Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, conforme se verifica no trecho a seguir reproduzido:

Nota Cosit nº 106/2004: " (...)5.Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts.

157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6.Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7.Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis:

'Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; III na ordem crescente dos prazos de prescrição; IV na ordem decrescente dos montantes.' 8.Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, "na mesma proporção", dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis:

'Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

(...)' 10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?

(...)14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago(...)"

Neste mesmo sentido, cita-se trecho CONCLUSÃO do PARECER/PGFN/CDA Nº 1.936/2005:

"26 Ante o exposto, tendo em vista que **a adoção do "sistema de amortização linear" não encontra respaldo na legislação citada**, que o **"sistema de amortização proporcional é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido** e que os créditos tributários submetidos ao método da amortização linear carecem de liquidez e certeza..." (grifos do original)

(...) **Portanto, pelo exposto, deve ser aplicado o "sistema de imputação proporcional", como fez a fiscalização, e não o "sistema de amortização linear", como pretende o interessado.** (negritamos)

In casu, restou caracterizada, após a imputação proporcional do pagamento postergado, a falta de recolhimento do saldo devedor objeto do lançamento de ofício, com a aplicação da multa de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)"

Observe-se, mais uma vez, que a nova redação do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996 deixou de contemplar a hipótese de lançamento de multa isolada no caso de pagamento de tributo em atraso desacompanhado da multa moratória.

No caso presente, os pagamentos postergados efetuados pelo interessado em 2008 e 2009 não abrangeram o valor total do débito em 2007, não restando à fiscalização alternativa senão a de se valer da imputação proporcional para ajustar tais valores aos dispositivos da lei, distribuindo a quantia paga proporcionalmente entre o tributo, a multa moratória e os juros moratórios, e formalizando de ofício a exigência do tributo remanescente.

Inexiste razão, portanto, ao impugnante, sendo correta a imputação proporcional, como efetuada pela autoridade fiscal.

Voto, portanto, neste ponto, por negar provimento ao recurso voluntário.

Infração nº 4: compensação indevida de saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL

A infração foi sinteticamente descrita pela fiscalização nos seguintes termos:

Os processos administrativos fiscais nº 16327-721.125/2014-38, 16327-721.168/2014-13 e 16327-720.956/2017-35 e as infrações deste auto ajustaram os saldos de prejuízo fiscal do IRPJ e a base de cálculo negativa da CSLL no ano-base 2012 que passaram para R\$ 47.809.774,13 e 159.371.981,90, respectivamente.

No IRPJ, o Santander compensou R\$ 122.235.160,88 na linha 68 da ficha 09B da DIPJ do ano-calendário 2013 e como o saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores foi ajustado para R\$ 47.809.774,13, a compensação indevida de IRPJ foi de R\$ 74.425.386,75 (122.235.160,88 - 47.809.774,13).

Na CSLL, a compensação na DIPJ foi de R\$ 398.075.330,11 e como o saldo de base cálculo negativa de períodos anteriores foi ajustado para R\$ 159.371.981,90, a compensação indevida de CSLL em 2013 foi de R\$ 238.703.348,21 (398.075.330,11 - 159.371.981,90).

Irresignado, o contribuinte aduz que a infração é descabida, tendo em vista a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários nos processos mencionados. Reproduzo parte da sua argumentação:

A recomposição do PF e da BN no presente caso decorre, além das alegadas infrações em discussão no presente feito, daquelas objeto dos PA nºs 16327.721125/2014-38, 16327.721168/2014-13 e 16327720956/2017-35, sendo certo que a lide administrativa no bojo de todos os processos mencionados estava e continua ativa conforme demonstram os registros anexos.

Assim, é certo que qualquer eventual impacto destas autuações sobre a apuração fiscal da Recorrente somente teria guarida após a constituição definitiva dos pretensos créditos tributários, o que não ocorrerá antes do julgamento final desta e das demais lides, face à suspensão da sua exigibilidade, nos termos do art. 151, III, do CTN.

A tese do contribuinte não deve prevalecer.

O ato administrativo de lançamento de ofício é definitivo desde o momento inicial, quando cumpridos todos os seus requisitos, mormente a ciência do sujeito passivo. Por meio do auto de infração, introduz-se no sistema jurídico uma norma individual e concreta que altera juridicamente os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL a serem utilizados nos períodos subsequentes. Tal situação não se altera em face da possibilidade de se recorrer do lançamento e da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A suspensão da exigibilidade é apenas do crédito tributário.

Caso a interpretação do contribuinte prevalecesse, a apuração de ofício das bases de cálculo de IRPJ e CSLL em períodos subsequentes seria simplesmente impossível. Afinal, seria preciso aguardar o final de cada processo administrativo fiscal para fiscalizar o período seguinte.

Considero que a menção à definitividade da constituição do crédito tributário feita no artigo 174 do CTN deve ser interpretada dentro do escopo que o artigo lhe dá, ou seja, para contagem do prazo prescricional para a ação de cobrança do crédito tributário. Não se deve inferir que este dispositivo autorize entender que o lançamento não é um ato definitivo. É o ato que compete àquela autoridade administrativa, mesmo que possa ser revisto por outras autoridades administrativas ou judiciais.

Assim, mostra-se indevido o aproveitamento de saldo de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL em montantes superiores àqueles apurados de ofício em procedimentos de fiscalização anteriores. O aproveitamento indevido é passível de lançamento de ofício, como no caso dos autos.

Novamente, trago as razões da DRJ, que adiciono às já expostas:

EFEITOS DO CRÉDITO CONSTITUÍDO NOS SALDOS DE PF E BN

Uma vez constituído o crédito tributário, nos termos dos artigos 142 e 149 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN), a impugnação pode alterá-lo, conforme previsão do mesmo diploma. Todavia, exceto pela hipótese de sua extinção, neste contexto, pela decisão administrativa irreformável (Art. 156, IX, CTN), a impugnação não altera os efeitos do lançamento, exceto por suspender a exigibilidade do crédito tributário (Art. 151, II, CTN).

Destaque-se que o efeito suspensivo é sobre a exigibilidade, sendo que, consoante inteligência do artigo 149 do CTN (c/c arts 142 e 145), o lançamento constituiu e/ou reviu o crédito tributário declarado pelo contribuinte, sendo realidade no mundo jurídico. Dessa forma, o PF ou a BN refletirão essa realidade.

Ainda que o PF e a BN não sejam créditos tributários (CT), estes refletem a apuração realizada pela autoridade tributária com o fim de quantificá-los (CT), e, sendo realizada a constituição/modificação, esta não nasce suspensa, mas firma relação jurídica que, ainda que com suspensão da possibilidade de execução, vincula as partes e refletirá nos saldos e apurações seguintes do contribuinte.

A respeito de tal tema, trazemos os comentários do ilustre Aliomar Baleeiro (em Direito Tributário Brasileiro 11ª Ed, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2008, p.808):

A leitura correta do dispositivo [artigo 145 do CTN] deve afastar a distinção improcedente, feita em certa doutrina, entre lançamento provisório (assim chamado porque passível de impugnação pelo sujeito passivo e de revisão por parte da administração) e definitivo (aquele contra o qual não cabe mais recurso na via administrativa). A regra, em nome da estabilidade e segurança das relações jurídicas, é exatamente a da inalterabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo.

E confirma-se, ainda, pelo raciocínio do professor Paulo de Barros Carvalho (em Curso de Direito Tributário, 22ª Ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2010, p.481):

*Se o ato de lançamento tem por fim intrrometer no ordenamento positivo norma individual e concreta, cientificando-se o sujeito passivo desse provimento, assim que estejam satisfeitos seus requisitos competenciais e procedimentais, saturadas adequadamente as peças do juízo lógico de toda norma, antecedente e consequente, e sendo tal conteúdo transmitido ao destinatário, nada mais há que fazer. **Esse lançamento assumiu foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole revelam, mesmo que no dia seguinte venha a ser alterado por quem de direito.** (negritamos)*

Portanto, o lançamento regularmente realizado e notificado ao sujeito passivo tem caráter definitivo, ainda que sujeito à impugnação administrativa ou qualquer das outras previsões [taxativas] de modificação ou extinção. Desta forma, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL serão modificadas conforme o ato da autoridade fiscal e refletirão seus efeitos nos períodos de apuração seguintes, independentemente de instaurado o contencioso para discussão administrativa do lançamento que os afeta. De igual forma, eventual decisão anulatória definitiva refletirá nos lançamentos conexos, repise-se, todavia, sem dotar qualquer dos lançamentos de efeitos de precariedade até que ocorra tal alteração em período anterior.

Voto, neste tópico, por negar provimento ao recurso voluntário.

Contribuição Social sobre o lucro líquido.

O contribuinte apresentou alegações específicas em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL nos tópicos *Da improcedência do AI de CSLL: não aplicação das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL e Da violação ao princípio da legalidade perpetrada pelo AI de CSLL.*

O contribuinte alega, em síntese, que a indedutibilidade das despesas para fins de IRPJ não se aplica à base de cálculo da CSLL e, portanto, ao glosar tais despesas ou adicioná-las à base de cálculo da CSLL, a fiscalização feriria o princípio da legalidade. Trago excerto da peça recursal que ilustra os argumentos do contribuinte:

85. De fato, a Lei de regência da CSLL introduziu um rol taxativo de adições que devem ser efetuadas no momento de apuração do resultado ajustado da aludida

contribuição, o qual, contudo, não contempla a. adição de despesa incorridas pela Recorrente.

86. Nesse passo, mostra-se completamente desamparada de fundamentação legal a alegação da D. Autoridade Fiscal no sentido de que a adição aplicada ao IRPJ refletiria de maneira inarredável na apuração do resultado ajustado da CSLL.

87. Ainda que se entenda que, para o IRPJ, as despesas glosadas são indedutíveis, tal regra não se aplica à CSLL.

In casu, as infrações relativas à dedutibilidade de despesas, infrações nº 01 e 02, foram calcadas no artigo 47 da Lei nº 4.506/64 e 9º da Lei nº 4.430/96.

No primeiro caso, trata-se de regras gerais dedutibilidade das despesas operacionais. Vale lembrar que a infração nº 1 não está fundada na impossibilidade legal de se deduzir despesas com descontos em operações de crédito, mas no fato de o contribuinte não ter logrado comprovar tais despesas. Assim, a própria argumentação do contribuinte afasta sua pretensão. De se ver:

102. Conforme se infere do julgado supra, os I. Conselheiros da Instância máxima administrativa firmaram entendimento de que, a dedutibilidade de despesas, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, possuiria uma única condição, serem **comprovadas - tal como in casu**.

103. Logo, **despesas efetivamente incorridas e consideradas indedutíveis para apuração do lucro real, apenas e tão somente por força de lei, afiguram-se dedutíveis na apuração da CSLL - tal como in casu**.

Ademais, é cediço que as regras gerais de dedutibilidade das despesas operacionais são aplicáveis à CSLL, com fulcro no artigo 57 da Lei nº 8.981/95, c/c artigo 47 da Lei nº 4.506/64 e artigo 13 da Lei nº 9.249/95, conforme se pode observar nos seguintes julgados:

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

A teor dos artigos 299, 276 e 923, do RIR/1999, as quantias apropriadas às contas de despesas operacionais, para efeito de determinação do Lucro Real, devem, além de satisfazer às condições de necessidade, normalidade e usualidade, sustentarem-se em documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos. Comprovado nos autos que as despesas financeiras glosadas atenderam a tais requisitos e se mostraram necessárias, usuais e normais à consecução dos objetivos sociais da contribuinte, impõe-se reconhecer sua dedutibilidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A exigência decorrente deve seguir a orientação decisória adotada para o tributo principal, tendo em vista ser fundada nos mesmos fatos. (Acórdão CARF nº 1402-003.816, de 20/03/2019)

REGRAS GERAIS DE DEDUTIBILIDADE. ÁGIO. DESPESA.

Ágio é despesa, submetida a amortização, submetida ao regramento geral das despesas disposto no art. 47, da Lei nº 4.506, de 1964, e com repercussão tanto na apuração do IRPJ quando da CSLL, conforme art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995. (Acórdão CARF nº 9101-004.053, de 11/03/2019)

No que diz respeito à aplicação do artigo 9º da Lei nº 9.430/96 à base de cálculo da CSLL, esta decorre de previsão expressa no artigo 28 do mesmo diploma legal:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. – grifei.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Juros de mora sobre multa de ofício.

Por fim, o contribuinte protesta pela exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

A matéria é pacificada no seio deste Conselho por meio da Súmula CARF nº 108, cujo efeito é vinculante por força da Portaria ME nº 129/2019:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Conclusão.

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, em relação à infração nº 01, para reconhecer a comprovação da despesa de R\$ 12.105.385,29 na operação de crédito com a Central Paulista de Açúcar e Alcool Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Em que pese o laborioso voto de mérito do ilustre Conselheiro Relator, o presente julgamento teve seu deslinde definido em sede de preliminar reconhecida de ofício por esta turma julgadora.

Entenderam a maioria dos julgadores que a decisão de piso está eivada de nulidade por cerceamento do direito de defesa e do direito ao duplo grau de jurisdição, nos termos que passo a explicar.

Conforme já bem relatado a Recorrente teve contra si lavrado os seguintes autos de infração:

Nº da Infração	Descrição da Infração	Valor R\$
1	Não comprovação de descontos concedidos em operações de crédito	38.391.836,83
2	Não atendimento dos requisitos de dedutibilidade na amostragem realizada das perdas em operações de crédito, previstas no art. 9º da Lei 9.430/96	62.484.504,25
3	Inobservância do Regime de Competência de Perdas nas Operações de Crédito	9.745.073,03
4	Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral (IRPJ + CSLL)	307.281.691,15

Notadamente, a infração nº 1 decorre do exame das despesas operacionais declaradas pela contribuinte na linha 30 da ficha 05B da DIPJ do Ano Calendário de 2013 onde a fiscalização entendeu não estarem devidamente comprovadas as relativas às seguintes contas:

. **945784 – Descontos Concedidos Reneg Operac Credito Nao Enquadrado** – com R\$ 1.007.193.156,13; e

. **945782 – Descontos Concedidos Reneg Operacoes Credito Enquadrado** – com R\$ 363.802.334,05.

As duas contas contábeis registraram despesas operacionais com descontos concedidos em contratos de operações de crédito.

Em seu Recurso Voluntário a interessada trouxe vasta quantidade de documentos no intuito de comprovar a existência e necessidade das despesas operacionais que foram glosadas pela fiscalização tais como: contratos e aditivos; telas de sistema de controle interno, instrumento particular de confissão e reescalonamento de dívidas; e decisões e acordos judiciais.

A guisa de demonstração, replico a planilha apresentada no bojo do Recurso Voluntário (fls. 4165 a 4200) onde foi sumarizado os documentos carregados em relação aos contratos de origem das despesas questionadas:

Contrato	Nome do Cliente	Valor do Contrato	Valor do Desconto Concedido	Documentos Apresentados
0243000001130 30	BONAGURA PROCESSAMENTO DE DADOS LTDA	RS 2.760.000,00	RS 2.245.076,08	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Instrumento Particular de Confissão e Reescalonamento de Dívidas sem Novação - Doc. 04.
0183000004660 30	BRUMAZI EQUIPAMENTOS INDUSTRIAS LTDA	RS 4.500.000,00	RS 2.142.145,14	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes - Doc. 05.
0245000004370 30	COLP URBANIZADORA LTDA	RS 1.264.920,48	RS 1.273.247,75	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes - Doc. 06.
4552652824048 30	D7SP DIVERSOES E RESTAURANTE LTDA	RS 2.262.000,00	RS 1.816.334,31	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes - Doc. 07.
2195000000520 29	DHJ COMERCIO DE VEICULOS LTDA	RS 2.500.000,00	RS 2.319.163,70	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo e seu Aditamento, Homologação Judicial do Acordo Firmado entre as Partes, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP - Doc. 08.
0285612815011 00	EMPRESA BRASILEIRA DE SOLUCOES DE MOBILJ	RS 657.500,00	RS 1.157.109,72	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes - Doc. 09.
2195000000530 29	MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	RS 2.500.000,00	RS 2.474.832,62	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP - Doc. 10.
2195000001250 30	MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	RS 1.500.000,00	RS 1.585.367,79	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP - Doc. 10.
2195000001840 30	MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	RS 1.725.000,00	RS 1.493.653,52	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP - Doc. 10.
2195000001120 29	MDH COMERCIO DE VEICULOS LTDA	RS 2.000.000,00	RS 1.429.311,55	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Inicial de Ação de Execução por Quantia Certa, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP - Doc. 10.
2145000007130 30	QUALIDA COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA	RS 1.853.848,96	RS 1.976.346,94	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo - Doc. 11.
2091000001230 29	MCA DISTRIBUIDORA DO BRASIL S/A	RS 3.500.000,00	RS 1.566.437,06	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Ata de Assembleia Geral para Recuperação Judicial, Plano de Recuperação Judicial e a sua Formalização em Juízo, Decreto à Falência do Devedor - Doc. 12.
0000893944648 01	DTS LATIN AMERICA CONSULTORIA E PARTICIP	RS 1.970.000,00	RS 1.262.628,49	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Inicial de Ação de Execução de Título Extrajudicial, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo - Doc. 13.
0270630428921 00	VTDRES DO BRASIL LTDA	RS 1.032.892,80	RS 1.052.264,74	Contrato e Aditivos, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes, Plano de Recuperação Judicial e a sua Formalização em Juízo, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SC, Aprovação Judicial do Plano de Recuperação Judicial - Doc. 14.
310002290028693	HABITACON CONSTR E INCORP LTDA	RS 6.700.000,00	RS 961.818,72	Contrato e Aditivos, Relatório de Extrato de Movimentação, Demonstrativo de Evolução do Financiamento - Doc. 15.
8327391173	CENTRAL PAULISTA AÇUCAR E ALCOOL	RS 30.000.000,00	RS 13.636.098,72	Contratos e Aditivos, Cessão de Crédito do Bancspa ao Santander, Acordo Formalizado com o Devedor em Juízo, Instrumento Particular de Confissão de Dívida, Homologação Judicial do Acordo Firmado entre as Partes, Extrato do Sino Eletrônico do TJ/SP, Telas de seu Sistema Interno referente ao Controle de Recuperação de Operações Inadimplentes - Doc. 16.

Cite-se que os documentos que instruíram a Impugnação apresentada ultrapassaram 13.800 páginas (fls. 2.694 a 16.522).

Inobstante a todo material carreado, a DRJ de piso, ainda que tenha reconhecido a necessidade de comprovação documental para o deslinde da matéria, apenas citou genericamente que a Contribuinte teria falhado em apresentar tais comprovações no curso da fiscalização, concluindo pela manutenção da infração, sem, contudo, adentrar no quanto apresentado pela Recorrente em sua Impugnação.

Transcrevo trecho da decisão:

“(…)

Da inteligência dos dispositivos acima, as operações de desconto, além de escrituração específica, igualmente exigem sustentação documental destas operações, especificamente, o que o contribuinte falhou em apresentar no curso do procedimento fiscalizatório.

E, apesar da normalidade e usualidade de tais operações em geral, nos casos específicos em discussão não se subsumiu serem as operações sujeitas às condições que lhes atestem essas propriedades.

Mantém-se, portanto, o afastamento da dedutibilidade das operações de desconto ora analisadas.”

Conforme se extrai, a DRJ de origem em momento algum tratou de examinar os documentos trazidos pela Recorrente, limitando-se a ratificar o trabalho da DRF em relação às informações disponíveis naquele momento.

Com a devida vênia à atividade da DRJ de piso, entendo que o objetivo preponderante do presente feito é o exame e a determinação da existência do direito pleiteado pela Contribuinte, qual seja, a glosa das despesas citadas em sua apuração. Tal escopo ultrapassa mera constatação quanto a adequação do trabalho realizado pela autoridade fazendária em face ao contexto que se inseria no momento do ato.

Necessariamente a decisão exarada deve dialogar com os fundamentos e provas produzidas pela manifestação que a provocou. Não pode o julgamento se restringir a revisar de forma unidimensional o ato administrativo contestado, sem considerar as questões específicas provocadas pela parte impugnante.

Novamente rendo elogios ao dedicado voto do eminente Relator por se prestar à análise detalhada de todos os argumentos e aprovas aduzidos pela Interessada, contudo, tal feito deveria ter sido realizado primeiramente na decisão de piso.

Não se admitindo que tal apreciação se inaugure apenas nesta segunda instância processual, sob pena de nulidade da decisão.

Como cediço, o processo administrativo fiscal também se rege pelos princípios do devido processo legal, duplo grau de jurisdição e da ampla defesa.

Tais conclusões se extraem da interpretação sistemática dos seguintes dispositivos constitucionais:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

(...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Confirmando nossas conclusões, temos a lição do ilustre professor James Marins, conforme se faz oportuno transcrever:

Princípio do duplo grau de jurisdição: A ideia de revisão recursal dos julgamentos administrativos ou judiciais atende a necessidades de qualidade e segurança da prestação estatal julgadora e é imperativo jurídico expresso no art. 5º, IV, da CF/1988.

(...)

Não pode, União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, instituir, no âmbito de sua competência, a denominada "instância única" para julgamento das lides tributárias deduzidas administrativamente, sob pena de irremediável mutilação da regra constitucional e consequente imprestabilidade do sistema administrativo processual que, por falta de tal requisito constitucional de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão fiscal impugnada, remanescendo carente de exigibilidade.

(MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 9 ed. São Paulo: RT, 2016, pgs. 198-200.)(Grifou-se)

Nesta linha, tem-se a importância de se preservar o direito ao julgamento em duas instância do contribuinte. O Administrado não pode ter suas razões julgadas por apenas uma instância processual, sob pena de nulidade do julgamento.

Tal circunstância se encontra expressa no Inciso II do Art. 59 do Decreto 70.235, como segue:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Neste esteio, uma vez que a DRJ de origem deixou de analisar as explicações e documentações trazidas pela Contribuinte em suas razões de defesa, restou um "vácuo"

jurisdicional no presente processo, tais matérias apresentadas pela Contribuinte que carecem de apreciação pela primeira instância administrativa.

Conforme já demonstrado, tal circunstância fere o princípio constitucional do duplo grau de jurisdição e da ampla defesa, tornado o respectivo acórdão de piso nulo. Tal entendimento já se encontra sedimentado na jurisprudência deste Conselho:

OMISSÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. É nulo o acórdão recorrido quando não enfrentar todas as matérias trazidas na impugnação. Levantada, de ofício, omissão do colegiado a quo na análise de matéria impugnada, deve-se anular o acórdão recorrido por cerceamento do direito de defesa.

(Processo: 10410.721329/201281. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. 4 de outubro de 2017)

OMISSÃO DO JULGAMENTO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

É nulo, por preterição do direito de defesa, o Acórdão referente ao julgamento de primeira instância que deixa de se manifestar sobre matéria impugnada (argumento autônomo) capaz de, em tese, culminar no cancelamento, mesmo que parcial, do auto de infração.

(Processo: 15983.720040/201517. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. 24 de maio de 2017.)

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

A falta de apreciação pela autoridade julgadora de primeira instância e razões de defesa apresentadas na impugnação constitui preterição do direito de defesa da parte, ensejando a nulidade da decisão assim proferida, "ex vi" do disposto no art. 59, item II, do Decreto n.º 70.235/72.

(Processo n.º 10880.038405/8901. 17/09/2002).

Diante de todos os argumentos e fatos aqui expostos, tem-se claramente que o acórdão de primeira instância deve ser anulado em razão da omissão do tribunal *a quo* quanto a análise específica das razões e documentos comprobatórios trazidos pela Contribuinte no bojo da Impugnação.

Como consequência, os autos devem ser baixados para que a DRJ de origem realize novo julgamento, desta vez analisando todos os argumentos e prova trazidas aos autos pela Impugnação, afim de se resguardar o direito constitucional à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição.

Em face a todo o exposto, VOTO por RECONHECER A NULIDADE do Acórdão n.º 14-87.372 , devendo o processo ser baixado para novo julgamento, nos termos acima.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Morgado Rodrigues.