



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.721351/2014-19
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-003.029 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria Irpj
Recorrente BANCO BRADESCO S/A e FAZENDA NACIONAL
Recorrida -

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO HÍGIDO. IMPUGNAÇÃO. JULGAMENTO DRJ. QUESTÕES DE MÉRITO NÃO APRECIADA INTEGRALMENTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO NULA PARA EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Constatada omissão na decisão de 1ª instância quanto a matérias não apreciadas no julgamento, importa a devolução dos autos ao órgão julgador a quo para que se pronuncie quanto ao mérito, evitando-se a supressão de instância administrativa e cerceamento do direito de defesa.

Há de ser reconhecida a nulidade da referida decisão e dos atos subsequentes, em atendimento ao disposto no art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, para que nova seja proferida enfrentando todas as matérias suscitadas em impugnação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a nulidade parcial do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à DRJ para que seja proferida decisão complementar, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Para a devida síntese do processo, transcrevo o relatório da DRJ/FNS, complementando-o ao final:

“Por meio do Auto de Infração às folhas 05 a 19, foi exigida da contribuinte acima qualificada a importância de R\$ 21.865.563,32 a título Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, acrescida de multa de ofício de 75% e encargos legais devidos à época do pagamento, referentes ao fato gerador ocorrido em 31/12/2011.

Em consulta à " Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (is) IRPJ", verifica-se que a autuação se deu em razão de:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

DESPESAS NÃO COMPROVADAS — DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÕES

Despesas não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
---------------------	----------------------------	------------------

<i>31/12/201</i>	<i>8.400.267,05</i>	<i>75,00</i>
------------------	---------------------	--------------

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011

Art.3º da Lei nº9.249/95

Arts.247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 do RIR/99

0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÕES INDEVIDAS — PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS

Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período na determinação do Lucro Real, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 663.666,91 75,00

31/12/2011 115.882.142,11 75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011

Art.3º da Lei nº9.249/95

Arts.247 e 250 do RIR/99 do RIR/99

Arts.340 e 343 RIR/99 do RIR/99

Em decorrência deste lançamento, foi ainda lavrado o Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, exigindo-se da Interessada o cumprimento de ajuste na base da CSLL, uma vez que o valor tributável apurado no lançamento de IRPJ foi totalmente absorvido pela base de cálculo negativa de CSLL, conforme consta no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - LUCRO REAL:

<i>Base de Cálculo das Atividades em Geral</i>	<i>- R\$ 745.410.978,79</i>
<i>Infrações Sujeitas à Compensação de Base</i>	<i>R\$ 124, 946.076,07</i>
<i>Base Negativa do Período Compensada</i>	<i>R\$ 124, 946.076,07</i>
<i>Valor Tributável após Compensação</i>	<i>- O -</i>

Do Termo de Verificação Fiscal (fls.20 a 99), extrai-se que a Contribuinte foi, inicialmente, intimada a apresentar informações e documentos relativos a diversas matérias tributárias, sendo selecionada para "auditoria dos valores de perdas no recebimento de créditos que foram deduzidos pela pessoa jurídica na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano calendário de 2011."

*Consta no Termo que na linha 09B/04 (DIPJ- apuração do lucro real) foi informada a importância de **R\$ 3.719.952.854,28** a título de perdas dedutíveis no recebimento de créditos, com base no art. 9º da Lei nº 9.430/96.*

Após uma explanação acerca da legislação que norteia a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos, a autoridade autuante apontou, em seu entendimento, as seguintes irregularidades, que ora se reproduz excertos do

Termo Fiscal:

3.3. Auditoria e Fundamentação

3.3.1. Arquivos de Perdas e Outros Elementos Probatórios

Referente à Linha 62 (Perdas Dedutíveis em Operações de Crédito) da Ficha 09B (Demonstração do Lucro Real) da DIPJ do ano-calendário 2011, no valor de R\$ 3.719.952.854,28, o item 3 do TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL intimou o sujeito passivo a apresentar arquivo digital contendo um demonstrativo analítico completo destas perdas, conforme um leiaute padronizado fornecido em anexo àquele termo. O leiaute contém orientações sobre a "Forma de Apresentação do Arquivo de Perdas em Operações de Crédito", definindo que cada registro de perda (linha do arquivo) deve ser preenchido com campos (colunas) contendo informações sobre: contrato (nº, valor total, data, tipo de garantia, etc.), cliente (nome, CNPJ ou CPF), perda (data de vencimento, data do registro como perda, valor da perda, procedimento de cobrança, etc.), nº da ação judicial de cobrança (se houver), classificação da condição de dedutibilidade conforme o art. 9º da Lei nº 9.430/96, dentre outros. A resposta à solicitação se deu por etapas, com inúmeros pedidos de dilação de prazo atendidos pela fiscalização durante o andamento dos trabalhos:

- a primeira versão do arquivo de perdas foi entregue pelo sujeito passivo em 02/04/2014, mas sem as informações sobre as ações judiciais de cobrança;

- em 13/05/2014 foi apresentado nova versão do arquivo de perdas, mas ainda com informações incompletas sobre as ações judiciais;

- esta fiscalização lavrou então o TERMO DE INTIMAÇÃO E DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL datado de 21/05/2013, solicitando a correção de algumas inconsistências encontradas no arquivo enviado, além de informações adicionais sobre algumas operações de crédito e também sobre despesas de descontos concedidos (este último assunto será tratado no item 4 deste Termo de Verificação Fiscal);

- em 11/06/2014 foi apresentada uma terceira versão do arquivo de perdas, mais uma vez com informações incompletas sobre as ações judiciais, e com solicitação de prazo adicional para o atendimento completo do que fora solicitado;

- esta fiscalização enviou novo TERMO DE INTIMAÇÃO E DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL lavrado em 17/07/2014, apontando inconsistências e/ou omissões no arquivo de perdas apresentado em 11/06/2014;

[...]

- em 01/12/2014, foi apresentada uma quinta e última versão do arquivo digital contendo o demonstrativo analítico de perdas;

3.3.3. Perda Não Demonstrada

O TERMO DE INTIMAÇÃO E DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL lavrado em 21/05/2014 apontou inconsistências nos arquivos de perdas entregues em 02/04/2014 e

13/05/2014, incluindo a seguinte:

"g. a DIPJ informa uma exclusão total no valor de R\$ 3.719.952.854,28, ao passo que o arquivo entregue pelo sujeito passivo em 02/04/2014 totaliza R\$ 3.719.289.187,37 na coluna "Valor da perda dedutível". Esclarecer a diferença entre tais valores;"

Em sua resposta de 11/06/2014, o sujeito passivo afirmou que:

"Informamos que realmente existe a referida diferença, diferença esta ocasionada por erro operacional no momento da apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social."

É importante ressaltar que esta mesma diferença se manteve nas outras versões do arquivo de perdas entregues posteriormente, de forma que é possível concluir que a seguinte diferença restou não demonstrada:

$$R\$ 3.719.952.854,28 - R\$ 3.719.289.187,37 = R\$ 663.666,91$$

Portanto, deve ser glosado o valor de R\$ 663.666,91, por ser considerada uma exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, uma vez que a ocorrência desta perda não foi demonstrada analiticamente pelo sujeito passivo e assim esta não pode ser dedutível.

3.3.4. Glosas do ANEXO 1: Perdas Acima de R\$ 5 Mil, 2011

O Anexo 1 relaciona as perdas com valores entre R\$ 5 mil e R\$ 30 mil para as quais o sujeito passivo realizou a baixa fiscal antes de o crédito superar 1 ano de vencido, em desacordo com o critério temporal do art. 9º, s§ 1º, II, b da Lei nº 9.430/96 (acima de cinco mil reais até 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). Nota-se que todos os créditos deste anexo tiveram a data de vencimento dentro do próprio ano de 2011. Aplica-se neste caso o instituto da postergação de pagamento, pois os créditos superariam o prazo de 1 ano de vencidos no ano-calendário 2012. A Tabela 3 consolida o resultado desta etapa da auditoria, mostrando que foram glosadas 27 perdas no valor total de R\$ 295.907,61.

3		Postergação 2012
ANEXO 1: Justificativa	Dados	Valor
Perda acima R\$ 5-mil, não superou 1 ano de vencido	Quantidade registros	27
	Valor Glosado (R\$)	295.907,61

Glosas do ANEXO 2: Perdas Acima de R\$ 30 mil, 2011

O Anexo 2 relaciona as perdas com valores superiores a R\$ 30 mil para as quais o sujeito passivo não informou o procedimento judicial de cobrança, em desacordo com o art. 9º, § 1º, II, c da Lei n.º

9.430/96 (créditos vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento).

Conforme já comentado no item 3.3.1, o sujeito passivo foi intimado e reintimado a prestar informações referentes a ação judicial para os registros obrigatórios (créditos com valor da perda superior a R\$ 30.000,00, ou com garantia real), mas tais informações foram prestadas apenas para uma parte destas perdas.

A Tabela 4 consolida o resultado desta etapa da auditoria para perdas acima de R\$ 30 mil. As glosas deste relatório foram efetuadas pela ausência de informações sobre procedimentos judiciais para recebimento do crédito ou arresto das garantias, conforme informado pelo sujeito passivo no arquivo de perdas. Este fato impossibilita a aplicação do princípio da postergação de pagamento, pois estas perdas não passariam a ser dedutíveis com o simples transcurso do tempo.

ANEXO 2:	Dados	Valor
Perda acima R\$ 30 mil, ação judicial não informada	Quantidade	236
	Valor Glosado	11.883.438,55

3.3.6. Glosas do ANEXO 3: Perdas em Créditos Garantidos, 2011

O Anexo 3 relaciona as perdas informadas como dedutíveis pelo critério do art. 9º, § 1º, III da Lei n.º 9.430/96 (créditos com garantia), que não atendem a pelo menos uma das duas condições legais (créditos vencidos há mais de dois anos / iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias).

A Tabela 5 consolida o resultado desta etapa da auditoria. Valem as observações:

- o benefício da postergação é concedido nos casos em que apenas o aspecto temporal é descumprido;
- foram localizados 105 casos de sobreposição com perdas do relatório do Anexo 2, de forma que estas glosas foram zeradas neste anexo para evitar duplicidade de glosa. Estes casos estão claramente indicados no relatório deste Anexo 3.

Anexo3: Justificativa	Dados	Postergação		Valor total
		2012	Sem postergação	
Crédito garantido, ação judicial informada e não	Quantidade registros	-	1.670	1.670
	Valor Glosado (R\$)	-	13.079.647,43	13.079.647,43
Crédito garantido, ação judicial informada e prazo não superou 2 anos	Quantidade registros	-	5	5
	Valor Glosado (R\$)	-	66.311,73	66.311,73
Crédito garantido, prazo não superou 2 anos	Quantidade registros	12	-	12
	Valor Glosado (R\$)	1.374.352,53	-	1.374.352,53
Quantidade registros - Total		12	1.675	1.687
Valor Glosado – Total (R\$)		1.374.352,53	13.145.959,16	14.520.311,69

3.3.7. Glosas do ANEXO 4: Perdas com Ação Judicial Informada, 2011

Desde o início da ação fiscal, pelo TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL com ciência em 04/02/2014, e através de outros termos lavrados em 21/05/2014, 17/07/2014, 15/09/2014 e 06/11/2014, o sujeito passivo foi intimado e reintimado diversas vezes a prestar informações referentes a ação judicial para os registros obrigatórios conforme os dois critérios de dedutibilidade a seguir:

- lei nº9.430/96, art. 9º, § 1º, II, c (créditos sem garantia, de valor superior a R\$ 30.000,00, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento);

Em ambas situações o sujeito passivo foi intimado a apresentar informações sobre a ação judicial de cobrança para todas as perdas envolvidas, além de documentação comprobatória para uma amostragem destas perdas. É importante observar a necessidade de que a ação judicial estivesse em andamento na data da baixa da perda, após um ano do vencimento (sem garantia) ou após dois anos do vencimento (com garantia).

Entretanto, o sujeito passivo não logrou comprovar os procedimentos judiciais para parte das perdas, pois as informações prestadas se mostraram inconsistente ou incompleta para justificar a dedutibilidade dos valores envolvidos. Apenas para explicar o que

deveria ter sido informado, ao início da fiscalização foi apresentado ao sujeito passivo um leiaute a ser utilizado como a "Forma de Apresentação do Arquivo de Perdas no Recebimento de Créditos", incluindo os campos do arquivo de perdas referentes a ação judicial reproduzidos na Tabela 6 abaixo. Os campos de 11 a 13 foram preenchidos pelo sujeito passivo nas 18.304 perdas acima citadas, enquanto que o campo 14 (desistência) não foi preenchido para nenhum registro. [...]

- O Anexo 4 relaciona as perdas que foram objeto de glosa pela falta de informações e/ou documentação comprobatória sobre os procedimentos judiciais necessários, e a Tabela 7 resume o resultado desta etapa da auditoria. As glosas deste relatório podem ser subdivididas em duas categorias, no que se refere à aplicação do instituto da postergação de pagamento (vide item 3.3.9 deste termo):

- sem postergação, nos casos em que não houve a devida comprovação da existência de procedimento judicial adequado para suportar a dedutibilidade, pois estas perdas não passariam a ser dedutíveis com o simples transcurso do tempo;

- com postergação, quando houve a devida comprovação do procedimento judicial, mas este foi proposto em período de apuração posterior ao da dedução (após o ano de 2011).

A coluna "Justificativa" do Anexo 4 é autoexplicativa para justificar cada uma das Glosas. **Tabela 7**

ANEXO 4: Perdas com Ação Judicial Informada, 2011		
Postergação	Quantidade registros	Valor glosado (R\$)
2012	188	6.684.991,22
2013	179	6.579.298,83
2014	67	2.344.752,46
Sem postergação	556	73.573.441,75
Valor Total	990	89.182.484,26

3.3.8. Consolidação das Glosas

Perdas no Recebimento de Créditos — Resumo das Glosas — AC 2011			
Anexo	Relatório	Valor	Postergação

	<i>Perda Não Demonstrada</i>	663.666,91	<i>Sem</i>
1	<i>Perdas Acima de R\$ 5 Mil</i>	295.907,61	2012
2	<i>Perdas Acima de R\$ 30 Mil</i>	11.883.438,5	<i>Sem</i>
3	<i>Perdas em Créditos Garantidos</i>	1.374.352,53	2012
		13.145.959,1	<i>Sem</i>
4	<i>Perdas Com Ação Judicial Informada</i>	6.684.991,22	2012
		6.579.298,83	2013
		2.344.752,46	2014
		73.573.441,7	<i>Sem</i>
Valor Total		116.545.809,	

Em vista do exposto, os valores glosados não poderiam ter sido excluídos pela empresa autuada na apuração do lucro real do ano-calendário 2011, acarretando o lançamento de ofício. Vale observar que o ônus da prova da dedutibilidade cabe ao contribuinte.

3.3.9. Postergação no Recolhimento do Ajuste Anual

Conforme já explicado neste Termo de Verificação Fiscal, há casos em que as perdas glosadas em determinado ano-calendário passariam a ser dedutíveis em períodos posteriores, no que se refere aos critérios dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96. Portanto, sempre que possível será utilizado o instituto da postergação de pagamento do IRPJ e CSLL, pela antecipação de despesa, aplicável quando deduções são escriturados em período anterior ao devido, gerando tributo pago a menor no ano anterior e pago a maior no ano posterior. Entretanto, este benefício da postergação somente poderá ser oferecido ao sujeito passivo nos casos em que houve efetivamente tributo pago no ano posterior, correspondente ao valor da despesa postergada.

Na presente situação, a Tabela 9 apresenta o cálculo dos valores de IRPJ e CSLL pagos de forma postergada pela aplicação das alíquotas então vigentes para estes tributos. Os valores resultantes são computados nos autos de infração de IRPJ e CSLL gerados pelo programa e-Safira da RFB, entrando como deduções dos valores devidos destes tributos após serem trazidos a valores de 2011 pelo desconto de juros e multa de mora, conforme demonstrativo do próprio e-Safira. Valem as seguintes observações:

- não será possível aplicar o instituto da postergação de pagamento para as despesas referentes ao ano posterior 2014, uma vez que a apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2014 ainda não está disponível na data da lavratura dos presentes autos de infração, de forma que não há como se confirmar se teria havido o efetivo pagamento destes tributos em tal período de apuração;*
- pela análise do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da*

compensação de períodos anteriores declarados em DIPJ nos anos-calendário 2012 a 2013 (juntadas aos autos), nota-se que apenas o lucro real do ano-calendário 2012 suporta o efeito postergatório, sendo superior ao respectivo valor da despesa antecipada mostrada na Tabela 9. Para os outros campos da Tabela 9, a base de cálculo em DIPJ é negativa, de forma que não é possível considerar que os valores das despesas antecipadas foram efetivamente tributados nos anos posteriores;

- o enquadramento legal da postergação é o art.845, §4º combinado com o art.273, ambos do RIR/99.

<i>Cálculo dos valores Pagos Postergados Consolidados Conforme Anexos (R\$)</i>			
<i>Ano Posterior</i>	<i>Despesa</i>	<i>IRPJ (25%)</i>	<i>CSLL (15%)</i>
<i>2012</i>	<i>8.355.251,36</i>	<i>2.088.812,84</i>	<i>-</i>
<i>2013</i>	<i>6.579.298,83</i>	<i>-</i>	<i>-</i>

4. Descontos Concedidos em Renegociações

4.1. Descrição dos Fatos e Fundamentação

O sujeito passivo declarou "Outras Despesas Operacionais", na linha 05B/30 da DIPJ/2012 (ano-calendário 2011), no valor de R\$ 32.650.989.361,45, sendo que a parcela de R\$ 11.234.053.583,22 foi declarada como não dedutível.

Em consulta à ECD do Sped, esta fiscalização localizou uma despesa total de R\$ 538.829.257,71 a título de DESPESAS DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÕES (conta Cosif cód. 8.1.9.52.00-5), conforme balancete gerado pelo programa Contágil da RFB - juntado aos autos em "Descontos Concedidos - Balancete" e reproduzido na Tabela 10 a seguir. Neste balancete foram excluídos os valores de encerramento informados pelo sujeito passivo no Sped, e encontram-se detalhadas inclusive subcontas de uso interno.

<i>Despesa de Descontos Concedidos — Balancete AC 2011</i>			
<i>Nível</i>	<i>Código</i>	<i>Conta</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>5</i>	<i>8.1.9.52.00-5</i>	<i>Despesas de descontos concedidos e renegociações</i>	<i>538.829.257,71</i>
<i>6</i>	<i>8.1.9.52.10-8</i>	<i>Operações de crédito</i>	<i>530.429.225,68</i>
<i>7</i>	<i>8195200200</i>	<i>Oper de crédito – Prejuízo com acordos amigáveis</i>	<i>457.326.063,46</i>

7	8195210100	Oper de Créd-Prej com acordos homolog nos	73.103.162,22
6	8.1.9.52.20-1	Operações de arrendamento mercantil	8.400.032,03
7	8195220200	Operações Arrend. Mercantil-Desc. Conc-	8.400.032,03

Com vistas à auditoria destes valores, o TERMO DE INTIMAÇÃO E DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL lavrado 21/05/2014 intimou o sujeito passivo a apresentar:

- composição da referida linha de "Outras Despesas Operacionais", no valor de R\$ 32.650.989.361,45, indicando as contas contábeis envolvidas e os respectivos valores;

- informações sobre as contas de "Despesas de descontos concedidos em renegociações", incluindo a. razões contábeis, critérios de contabilização e arquivo digital contendo a composição analítica dos descontos dedutíveis, de forma individualizada.

Após ser reintimado em 15/09/2014 o sujeito passivo apresentou, em 06/10/2014, a composição da referida linha 05B/30 da DIPJ/2011, acostada aos autos no documento "Outras Despesas Operacionais". Encontra-se ali incluídas várias linhas referentes a prejuízos com operações de créditos que totalizam exatamente o valor de R\$ 538.829.257,71 encontrado no Sped a título de "Despesas de descontos concedidos em renegociações". Este montante foi informado como despesa dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Também em 06/10/2014, o sujeito passivo apresentou cinco planilhas em formato MS MS Excel (xlsx) com a composição analítica de descontos concedidos em diversos tipos de acordos amigáveis e homologados em juízo, totalizando R\$ 530.428.990,66 — conforme tabela encontrada na própria resposta do sujeito passivo apresentada naquela data. Estas planilhas se encontram juntadas aos autos no documento intitulado "Arquivos de Descontos Concedidos" - permitindo que o arquivo seja baixado sob a forma compactada (zip). Pelo que já foi visto até aqui, a seguinte diferença restou não demonstrada:

R\$ 538.829.257,71 - R\$ 530.428.990,66 = R\$ 8.400.267,05

Por todo o exposto, conclui-se que deve ser glosado o valor de R\$ 8.400.267,05 a título de DESPESAS DE DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÕES na apuração do ajuste anual de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2011, uma vez que a ocorrência deste montante de descontos concedidos não foi demonstrada analiticamente pelo sujeito passivo e, portanto, não pode ser considerado uma despesa dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL — gerando lançamento de ofício. Há que se deixar claro que o sujeito passivo foi devidamente intimado e reintimado pela fiscalização, contou com prazos dilatados, mas as informações apresentadas foram incompletas, de forma que parte das despesas em tela restou sem comprovação de efetividade e dedutibilidade.

4.2. Enquadramento Legal

[...]

5. Autos de Infração

[...]

Os autos de infração do e-Safira apresentam planilhas que detalham as compensações realizadas de ofício com o aproveitamento de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do próprio período de apuração e/ou de períodos anteriores (nos termos dos arts. 42 e 58 da Lei nº8.981/95). Assim, o sujeito passivo deverá RETIFICAR os saldos acumulados de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, na parte **B** do Lalur e do Lacs, com base nos valores da Tabela 12 a seguir. Outros ajustes contábeis e/ou fiscais decorrentes destas alterações também deverão ser realizados.

Valores compensados na presente autuação (R\$)	Períodos anteriores	Próprio período
	2011	2011
IRPJ (operacional)	37.483.822,82	-
CSLL	-	124.946.076,07

6. Anexo (s)

- ANEXO 1: Perdas Acima de R\$ 5 MIL, 2011
- ANEXO 2: Perdas Acima de R\$ 30 MIL, 2011
- ANEXO 3: Perdas Em Créditos Garantidos, 2011
- ANEXO 4: Perdas com Ação Judicial Informada, 2011

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos Autos de Infração, a Interessada apresentou a sua **Impugnação**, onde, após transcrever todo o Termo Fiscal, alegou, em resumo:

- 2) No item 4 do Termo de Verificação Fiscal, relativo a "**Descontos Concedidos em Negociação**", concluiu que deve ser glosado o Valor de R\$ 8.400.267,05, porque a ocorrência deste montante de descontos concedidos não foi demonstrada analiticamente pelo sujeito passivo e, portanto, não pode ser considerado uma despesa dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

- contudo, "data máxima vênia", no que diz respeito ao item 3 do termo de Verificação Fiscal não pode prosperar o lançamento fiscal posto que é inconteste o direito do Impugnante à dedução das perdas em questão, uma vez que efetivamente atendidas as condições legais previstas no artigo 9º da Lei n. 9.430/96, para fins de dedutibilidade, conforme se comprova pelos documentos ora apresentados em complemento àqueles já juntados aos autos quando da fiscalização;

- ainda que se admitisse, porém, apenas para argumentar, que estão corretas as glosas efetuadas quanto ao item 3 do Termo de Verificação Fiscal, e em

qualquer hipótese quanto ao item 4, de qualquer modo no caso concreto o lançamento fiscal não pode prevalecer, dentre outras razões porque, mesmo se remanescesse algum valor que se entenda devido no caso, deveria ter se limitado a reduzir o saldo negativo do ano-base, considerando a existência de pagamentos antecipados realizados pelo Impugnante em valor superior ao tributo lançado, o que não foi considerado pela fiscalização;

- II. QUANTO AOS DEPÓSITOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÕES ITEM 4 DO TVF;

[...]

- contudo, ainda que se entenda ter efetivamente ocorrido a infração apontada no item 4 do Termo de Verificação Fiscal, de qualquer modo não pode prevalecer o lançamento também quanto a este item pelas razões que abaixo se passa a expor, ...[...]

[Nota do Relator: *Então, a Interessada expõe que o próprio auditor fiscal no TVF reconheceu que houve pagamento **postergado** de imposto, mas que entretanto, não foram computados no auto de infração. Realmente, isto aconteceu, e foi objeto de diligências por parte desta Delegacia de Julgamento, ocasião em que os autos foram enviados à Unidade de Origem, tendo sido constatado o equívoco apontado, e feito a devida correção (**dedução**) no imposto lançado inicialmente, como no Voto adiante se comentará.]*

I- Quanto às perdas no recebimento de crédito - Item 3 do TVF;

- que, quando da fiscalização, foi intimado a separar as perdas por tipo nos termos do art.9º da Lei n.9.430/96 e para as perdas que exigiam processo, a informar o número da medida judicial ajuizada;

- a partir das informações prestadas porém, em relação a várias operações concluiu o ilustre fiscal autuante que o Impugnante não havia ajuizado medida judicial, glosando a perda respectiva, aparentemente porque em suas pesquisas considerou como número do processo o número de ordem da operação (número interno) ou o número de ordem do processo e não o seu número eletrônico, o que permitiria a identificação correta da ação judicial;

- assim, por meio da presente impugnação o Impugnante apresenta agora documentação e esclarecimentos complementares, com a comprovação reclamada nos autos de infração lavrados;

- I.1 — Glosas do Anexo 2: Perdas acima de 30 mil, 2011;

- quanto às perdas em questão a fiscalização justifica a glosa ao argumento de que "As glosas deste relatório foram efetuadas pela ausência de informações sobre procedimentos judiciais para recebimento do crédito ou arresto das garantias."

Apresenta agora documentos que demonstram que o "Impugnante ajuizou, em face dos devedores apontados, medidas judiciais com vistas ao recebimento do respectivo crédito, restando assim comprovada a propositura da ação judicial, não

restando dúvida quanto ao direito do Impugnante à dedutibilidade das perdas."

- I.2 — Glosas do Anexo 3: Perdas em Créditos Garantidos, 2011;

Apresenta agora documentos (doc. 03) que demonstram que o "Impugnante ajuizou sim em face dos devedores apontados medidas judiciais com vistas ao recebimento do crédito que deu origem a perda, restando assim comprovada a propositura da ação judicial, não restando dúvida quanto ao direito do Impugnante à dedutibilidade, im procedendo a glosa realizada."

-I.3 - Glosas do Anexo 4: Perdas Com Ação Judicial Não Informada, 2011;

- que o ilustre fiscal somente não localizou as medidas judiciais ajuizadas pelo Impugnante com vistas ao recebimento do crédito relativo às perdas porque em suas pesquisas aparentemente considerou como número do processo o número de ordem da operação (número interno) ou o número de ordem do processo e não o número eletrônico, procedendo assim à glosa das perdas;

- outrossim, se entendeu que as informações prestadas pelo Impugnante "se mostraram inconsistente ou incompleta para justificar a dedutibilidade dos valores envolvidos", como afirma, deveria então ter intimado o Impugnante a complementar a documentação;

Apresenta agora documentos (doc. 04-13) que demonstram "a correlação das operações de crédito com as medidas judiciais ajuizadas com o objetivo de cobrar as dívidas, bem como a manutenção das ações, não restando dúvida quanto ao direito do Impugnante de proceder à dedução da respectiva perda nos termos do artigo 9º da Lei 9.430/96, im procedendo a justificativa da fiscalização."

- apenas a título exemplificativo, tendo em vista o volume dos documentos apresentados, o Impugnante cita os documentos relativos à perda concernente ao número de ordem 141859, pelos quais é possível comprovar que o Impugnante habilitou seu crédito nos autos do processo de Falência do devedor CALÇADOS MAJOLO LTDA., não restando dúvida quanto ao direito de deduzir a respectiva perda em face do inciso IV do parágrafo 1º do art.9º da Lei 9.430/96;

- de se ressaltar que na hipótese de crédito contra devedor que teve sua falência decretada ou estava em recuperação judicial, o tratamento aplicável é do item IV do parágrafo 1º do art.9º da Lei 9.430/96, independentemente de o crédito ser classificado como garantido ou não;

- outrossim, os documentos apresentados (docs.05 e 06) comprovam também que diversos contratos de alienação fiduciária de bens imóveis foram devidamente averbados nas respectivas matrículas dos imóveis dados em garantia, sendo que em tais matrículas há a descrição dos dados essenciais do contrato firmado entre as partes, bem como aponta o impugnante como credor fiduciário;

- tais documentos (docs.05 e 06) comprovam ainda que em face do inadimplemento do contrato, o Impugnante adotou as medidas cabíveis com o objetivo de receber a dívida, notificando extrajudicialmente o devedor para purgar a mora, e

diante da não quitação do débito, adotou as providências necessárias com o objetivo de transferir ao Impugnante a propriedade da garantia prestada;

- vale salientar que, para os créditos com garantia de valor superior a R\$ 30.000,00, a Lei 9.430/96 exige no inciso III do §1º do art 9º:

“ 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,”

- ou seja, o efetivo ajuizamento de ação judicial não é necessário se houver modo mais célere e simples de execução da garantia, como é o caso da alienação fiduciária, em que o procedimento cabível é de fato cartorial;

- apresenta também extratos de consultas feitas junto ao SPC (doc.07) que comprovam que em face dos devedores apontados o Impugnante adotou medidas objetivando o recebimento dos créditos;

- como se demonstra, portanto, em relação a tais contratos o Impugnante do mesmo modo empreendeu todos os esforços para cobrar o devedor e ter o crédito satisfeito, devendo tal circunstância ser levada em consideração pela fiscalização, na medida em que tais procedimentos se equiparam ao ajuizamento de medida judicial para cobrança da dívida, restando atendido o espírito da norma, sendo esta a forma de se executar a garantia real;

- por todo o exposto, não resta dúvida quanto à regularidade das deduções em relação às perdas apontadas, não podendo prevalecer os autos de infração lavrados;

DAS DILIGÊNCIAS DEMANDADAS POR ESTA DELEGACIA DE JULGAMENTO

*Tendo em vista que não havia no auto de infração a dedução mencionada no **Termo Fiscal**, por conta da postergação de imposto de renda, diligências foram demandadas para que a autoridade fiscal autuante se pronunciasse a respeito. Eis o teor das diligências:*

*A Interessada, em sua Impugnação **Item III — Postergação no Recolhimento do Ajuste Anual**, alega que a autoridade autuante em seu Termo de Verificação Fiscal (item 3.3.9) informou que o imposto postergado (apurado na Tabela 09) seria deduzido, com ajustes de juros e multa de mora, do valor do IRPJ e da CSLL ora devidos e lançados no Auto de Infração, mas que, entretanto, tais deduções não teriam sido efetivadas.*

De fato, no Demonstrativo de Apuração do IRPJ e da CSLL, dos Autos de Infração, não há este tipo de dedução.

*No Termo de Verificação Fiscal, **item 3.3.9**, consta que:*

“Na presente situação, a Tabela 9 apresenta o cálculo dos valores de IRPJ e CSLL pagos de forma postergada pela aplicação das alíquotas então vigentes para estes tributos. Os valores resultantes são

computados nos autos de infração de IRPJ e CSLL gerados pelo programa e-Safira da RFB, entrando como deduções dos valores devidos destes tributos após serem trazidos a valores de 2011 pelo desconto de juros e multa de mora, conforme demonstrativo do próprio e-Safira. Valem as seguintes observações:

[...]

- pela análise do lucro real e da base de cálculo da CSLL antes da compensação de períodos anteriores declarados em DIPJ nos anos-calendário 2012 a 2013 (juntadas aos autos), nota-se que apenas o lucro real do ano-calendário 2012 suporta o efeito postergatório, sendo superior ao respectivo valor da despesa antecipada mostrada na Tabela 9. [...]"

*Encaminhe-se, portanto, o presente processo para a **DEINF - São Paulo**, para que a unidade de origem se pronuncie acerca do alegado, ou seja, (i) se os valores lançados de IRPJ e de CSLL devem, de fato, sofrer a dedução anunciada no Termo Fiscal (caso positivo, mostrar o efeito no crédito tributário), além de (ii) prestar quaisquer outros esclarecimentos que entender necessários e (iii) anexar o alegado demonstrativo do próprio **e-safira** supra mencionado*

Após, deve o processo retornar a esta Delegacia de Julgamento, cumprindo lembrar que deve a Interessada tomar ciência do resultado destas diligências, reabrindo-lhe o prazo legal de impugnação para eventual aditamento, pertinente, evidentemente, somente à matéria objeto da diligência ora demandada.

DO RESULTADO DAS DILIGÊNCIAS

*Em atendimento ao demandado por esta Delegacia de Julgamento, a autoridade diligenciadora se pronunciou por meio do **Relatório de Diligência Fiscal**, do qual se extrai alguns excertos:*

2.1. Postergação no Recolhimento do Ajuste Anual

[...]

5. Conforme explicado pela autoridade administrativa lançadora no Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/40, há casos em que as perdas que foram glosadas em determinado ano-calendário passariam a ser dedutíveis em períodos posteriores com base nos critérios dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/96. Isto efetivamente ocorreu na apuração do IRPJ do AC 2011, conforme valores da Tabela 1 a seguir, de forma que foi apontada a pertinência de se aplicar o instituto da postergação de pagamento em benefício do interessado no lançamento em tela.

Valor Pago Postergado Conforme Fiscalização — AC 2011 (R\$)		
Ano Posterior	Despesa Antecipada	IRPJ (25%)

2012	8.355.251,36	2.088.812,84
-------------	---------------------	---------------------

Tabela I 1

Em análise do Auto de Infração de IRPJ de fls. 5/11 lavrado pelo e-Safira, nota-se que o interessado tem razão ao alegar que a dedução relativa à postergação de pagamento não foi efetivamente considerada no cálculo final do lançamento de ofício. Embora o Termo de Verificação Fiscal tenha apontado a pertinência do instituto da postergação de pagamento em benefício do interessado, conforme já relatado nesta Informação Fiscal, a autoridade administrativa se equivocou ao deixar de lançar o respectivo valor como dedução na lavratura do Auto de Infração de IRPJ pelo e-Safira. [Grifo do Relator]

2.2. Novo Cálculo do IRPJ Lançado de Ofício

8. Face ao exposto, o Anexo 1 traz um novo relatório gerado pelo e-Safira com o cálculo refeito do IRPJ lançado de ofício, desta feita considerando a dedução a título de postergação de pagamento.

9. Os critérios utilizados para o cálculo da dedução da postergação de pagamento são aqueles que foram corretamente explicados no item 3.3.9 do Termo de Verificação Fiscal. O valor de IRPJ pago de forma postergada foi calculado em R\$ 2.088.812,84 no curso daquela fiscalização original (vide Tabela 1 desta Informação Fiscal).

10. Este valor de R\$ 2.088.812,84 considerado pago na data de vencimento do IRPJ relativo ao ano-calendário 2012, ou seja, em 31/01/2013, deve sofrer desconto de juros e multa de mora antes de entrar como dedução no cálculo do IRPJ devido de 2011, conforme demonstrativo do e-Safira em anexo, contrariamente ao alegado pelo interessado no mesmo item "III - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO AJUSTE ANUAL" da citada Impugnação de fls.1624/1663). Ou seja, não há reparo a se fazer no critério de cálculo da dedução referente à postergação de pagamento, que resultou na dedução de R\$ 1.628.323,08 no lançamento de 2011.

3. Conclusão

[...] O efeito tributário está demonstrado no Anexo I desta informação Fiscal, e se encontra resumido na Tabela 2 a seguir.

Demonstrativo do Crédito Tributário, IRPJ – AC 2011 (R\$)		
Rubrica	Cálculo Anterior	Novo Cálculo
<i>IRPJ Devido</i>	21.865.563,32	20.237.240,22
<i>Juros de Mora (até 12/2014)</i>	5.606.330,44	5.188.828,39
<i>Multa de 75%</i>	16.399.172,49	15.177.930,16
Valor Total	43.871.066,25	40.603.998,77

[...] encontra-se anexado a esta Informação Fiscal relatório do novo cálculo do Auto de Infração de IRPJ emitido pelo e- Safira, considerada agora a dedução da postergação de pagamento em tela.
[Grifo do Relator]

DA MANIFESTAÇÃO DA INTERESSADA ACERCA DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

A Interessada, após um breve resumo de sua impugnação e transcrição de excertos do Despacho de Diligência e do **Relatório de Diligência Fiscal**, alegou o seguinte (destaque é do original):

Como se vê, a r. Informação Fiscal 11.192/11.194 aplicou o método de imputação proporcional ao descontar os valores de juros e de multa para apuração do crédito tributário devido, pois deduziu apenas o valor de R\$ 1.628.323,08 a título de postergação de pagamento, e não o valor de R\$ 2.088.821,84 originariamente reconhecido pelo Termo de Verificação Fiscal.

Isto é, a r. Informação Fiscal de fls.11.192/11.194 deixou de aplicar a metodologia própria para o cálculo da postergação de pagamento prevista no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, razão pela qual merecem ser ratificadas também os termos do item III da impugnação, nos termos do que se passa a dispor:

III- POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO AJUSTE ANUAL

III.1 - NULIDADE DO LANÇAMENTO ORIGINAL NÃO PODE SER SANADA EM FASE DE DILIGÊNCIA, AINDA MAIS APÓS O DECURSO DO PRAZO DECADENCIAL

Deixa-se aqui de relatar as alegações trazidas neste tópico, em face, já adiantando o Voto, da rejeição da preliminar de nulidade do lançamento por erro/vício material, uma vez que apenas se corrigiu um equívoco na apuração do imposto (erro material), em benefício da própria Interessada. Equívocos desta natureza não afetam a legitimidade do lançamento, basta que se proceda à sua correção, aliás, procedimento devidamente autorizado e previsto no Decreto 70.235/72.

III.2 NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ART.6º DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77

Após transcrever o art.6º, parágrafos 4º a 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77, alega o seguinte, resumidamente:

No caso específico do reconhecimento antecipado de despesas, como se vê no caso concreto, para fins de determinar se houve postergação no recolhimento do tributo e se essa postergação foi total ou parcial, os agentes fiscais devem confrontar o valor do IRPJ e/ou CSL pago a

*menor no período-base incompetente, em razão do reconhecimento das despesas, com o montante desses tributos recolhido a maior no período-base em que as mesmas deveriam ter sido deduzidas. Na hipótese de haver **diferença** de IRPJ ou CSLL pagos a menor ("postergação parcial", que ocorre por exemplo caso a alíquota desses tributos no período em que ocorrida a postergação for inferior, ou se em razão dos demais resultados no exercício em que poderia ser deduzida a despesa o valor do lucro real for inferior a ela), cabe o lançamento desta diferença de IRPJ ou CSL, acrescida aí sim da multa de ofício e juros m oratórios.*

Ou seja, de acordo com as referidas normas, depois de efetuados os ajustes e recomposições previstos na legislação a ambos os exercícios, e se apurada eventual diferença de tributo pago a maior em exercício posterior em contrapartida ao imposto pago a menor no exercício objeto da revisão (§4º, do art.6º do Decreto-Lei nº 1.598/77), determina o §6º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 que o lançamento do crédito tributário seja efetuado "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.[...]

*Também nos termos da legislação supra citada **relativamente ao valor postergado** haverá tão somente "a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto" (§7º, do art.6º do Decreto-Lei nº1.598/77).*

*Como se vê, os dispositivos supra citados veiculam **disciplinamento específico** para a hipótese de postergação, de modo que estas normas específicas, **e não aquelas relativas à imputação**, são as que devem ser observadas pela fiscalização para quantificação da exigência decorrente da postergação do pagamento.*

E, se dúvida existia quanto à forma como poderia ser feito o lançamento em conformidade ao disposto no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, foi ela definitivamente afastada com o advento da Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 43 expressamente previu a possibilidade de lançamento de juros de mora isolados

[...]

Transcreve várias ementas de julgados da CSRF e CARF, neste sentido de que com a Lei 9.430/96, não seria mais aplicável o método da imputação.

III.3 DESCABIMENTO DA EXIGÊNCIA DA MULTA DE MORA DE 20% SOBRE PAGAMENTO DE TRIBUTO POSTERGADO

[.] o §7º, do art.6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 expressamente estabelece que, relativamente ao valor postergado, somente é exigível "correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto."

Transcreve ementas de julgados da CSRF e CARF, neste sentido de que não caberia multa de mora, por falta de previsão legal.”

Após análise da Impugnação, a 6ª Turma de Julgamento “a quo” julgou procedente em parte, mantendo em parte o crédito tributário exigido, conforme denota a ementa do Acórdão n.º 07-40.184 transcrita abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2011

IRPJ. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Constatada a postergação de pagamento de imposto, em virtude de inobservância do regime de competência, é cabível a utilização do método de imputação proporcional para fins de apuração das diferenças devidas.

O imposto tido como postergado foi devidamente deduzido do imposto de renda apurado de ofício.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. DEDUTIBILIDADE *Créditos sem garantia acima de R\$ 5.000,00 até R\$ 30.000,00*

As perdas de créditos compreendidos entre estes valores podem ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, desde que os créditos tenham vencido há mais de um ano, mantidos os procedimentos de cobrança administrativa. Eventual baixa de crédito antes de o mesmo completar um ano de seu vencimento, não permite a sua dedutibilidade fiscal.

Créditos sem garantia acima de R\$ 30.000,00

As perdas de créditos até este valor podem ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, desde que os créditos tenham vencido há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento. Eventual baixa de crédito sem a adequada comprovação de existência de ação judicial, não permite a sua dedutibilidade fiscal.

Comprovada, em sede de impugnação, a existência de medida judicial para alguns créditos que tiveram a sua baixa glosada (perda), de se restabelecer a despesa e, conseqüentemente, acatar a sua dedutibilidade fiscal.

Créditos com garantia

As perdas de créditos podem ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, desde que os créditos tenham vencido há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias. Eventual baixa de crédito sem a observância desses critérios, não permite a sua dedutibilidade fiscal.

Comprovada, em sede de impugnação, a existência de medida judicial para alguns créditos que tiveram a sua baixa glosada (perda), de se restabelecer a despesa e, conseqüentemente, acatar a sua dedutibilidade fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a Interessada interpôs Recurso Voluntário à apreciação deste Conselho aduzindo, em síntese, os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação, além de combater os argumentos que embasaram a decisão de 1ª instância, merecendo destaque os seguintes pontos:

- 1) O Recorrente demonstrou na defesa apresentada que muito embora tenha sido expressamente reconhecido no Termo de Verificação Fiscal que no caso ocorreu mera postergação de pagamento de tributo, os valores postergados não foram computados no auto de infração. Convertido o julgamento em diligência, a d. Autoridade fiscal autuante acertadamente reconheceu que *"o interessado tem razão ao afirmar que a devida dedução [de postergação] deixou de ser considerada na lavratura do Auto de Infração"*, e nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional procedeu à lavratura de novo auto de infração, conforme se verifica às fls. 11.195/11.202, reabrindo o prazo de defesa. Desse modo, padecendo o lançamento originalmente realizado de nulidade material, é evidente não ser possível o seu refazimento pela DRJ, como pretendeu a r. decisão recorrida, e no caso tampouco pela fiscalização, uma vez que já decorrido o prazo decadencial de cinco anos (o ora Recorrente foi cientificado na lavratura do novo auto de infração em 15/03/2017, tendo por objeto fato gerador ocorrido em 31/12/2011), de modo que pelas razões expostas deve ser reconhecida a total insubsistência do lançamento fiscal;
- 2) O cálculo da postergação deve se dar em consonância com o disposto no artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77, e não mediante imputação, ainda mais com acréscimo de multa de mora de 20%. Dúvida não resta, portanto, de que no caso de postergação não poderia a fiscalização aplicar o método da imputação proporcional, desrespeitando o disposto nos §§ 4º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.589/77 e art. 43 da Lei nº 9.430/96, que são claros no sentido de que a multa e os juros de mora decorrentes de crédito tributário relativo a tributo recolhido de forma postergada são exigíveis isoladamente e não através daquele método;

- 3) Extrai-se que o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 contém uma regra especial que afasta a incidência da multa de mora nos casos de postergação de tributos, decorrente da inobservância quanto ao período de competência, não se aplicando, por conseguinte, a regra geral que prevê a aplicação dessa penalidade no caso de atraso no recolhimento de tributos;
- 4) Em relação às perdas relativas aos números de ordem 141859, 2004897, 20020302, 813020, 811078, 1599935, 1634329, 2014680, 1402874, 1758603 e 1733639, entendeu a r. decisão recorrida que tais créditos não teriam sido "considerados" no levantamento fiscal, conforme justificativa apontada às fls. 11.342/11.355. Ocorre que da simples análise da listagem do Anexo 4 (fls. 80/98) é possível identificar que todos os números de ordem supra citados foram sim considerados no levantamento fiscal, tendo sido glosadas as respectivas perdas conforme justificativas apontadas na própria listagem de fls. 80/98.

Foi interposto Recurso de Ofício em virtude da exoneração parcial do crédito tributário em debate.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa – Relator.

Face à exoneração do crédito tributário pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

Quanto ao Recurso Voluntário, ele é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Antes de enfrentarmos as demais questões suscitadas em sede de recurso de ofício e em sede de recurso voluntário, analisaremos primeiramente o argumento lançado pelo contribuinte acerca das perdas relativas aos números de ordem 141859, 2004897, 20020302, 813020, 811078, 1599935, 1634329, 2014680, 1402874, 1758603 e 1733639.

De acordo com a decisão recorrida tais créditos não teriam sido "considerados" no levantamento fiscal, conforme justificativa apontada às fls. 11.342/11.355. Vejamos:

Glosa de Perdas no Recebimento de Créditos: Anexo 4

Conforme relatoriado, a Fiscalização efetuou a glosa de valores a título de perdas com créditos a receber, pelo motivo de que as referidas deduções estariam em

desacordo com o art.9º, §1º, inciso II, "c" e inciso III da Lei 9.430/96:

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

1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

II — sem garantia, de valor:

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

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;

Tendo em vista que não foram apresentadas as medidas judiciais de vários créditos que foram baixados contra resultado, os quais encontram-se indicados no Anexo 4 ao Termo de Verificação Fiscal (TVF), a Fiscalização efetuou a glosa dos mesmos.

A Impugnante esclareceu que a autoridade autuante teria se equivocado em sua pesquisa com relação à numeração dos processos e os respectivos números de ordem, e não teria conseguido, assim, fazer a conciliação dos valores com as ações judiciais.

A Impugnante apresenta, agora, em sua impugnação, as pertinentes medidas judiciais que não foram de conhecimento na fase de fiscalização.

*Neste sentido, a Impugnante trouxe aos autos as ações judiciais envolvendo vários daqueles créditos que foram convertidos em perdas, indicados no **Anexo 4**.*

*Por meio do NUM ORD e NOME que constam no **ANEXO 4: Perdas com Ação Judicial Informada, 2011**, acostado após ao TVF, foi possível identificar, quando aplicável, as pertinentes medidas judiciais trazidas aos autos e que constam em **Documentos Diversos — Outros — Complemento III, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV..., XXXX, da Impugnação do dia 29012015** (fis.1.968 a 2.208), onde se identifica também pelo Número de Ordem.*

Assim, desta verificação, constatamos que os créditos a seguir indicados estão amparados por medidas judiciais de cobrança ou equivalente e/ou arresto de garantias, portanto, podem ser considerados como perdas dedutíveis, de acordo com o art.9º, §1º, inciso II, "c" e inciso III da Lei 9.430/96, anteriormente transcrito e única razão para a glosa fiscal.

<i>Impugnação</i>		<i>TVF - Anexo 4</i>	
<i>Complemento III Número de Ordem</i>		<i>Num Ord</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>1665838</i>		<i>1665838</i>	<i>839.086,80</i>

1719286		1719286	Ação extinta pois houve composição
1807731		1807731	Processo suspenso desde 13/12/2010 por falta de bens penhoráveis
1962224		1962224	134.680,45
141859		Não considerado no levantamento fiscal	
1403652		1403652	624.181,87
1403653		1403653	624.170,71
1641522		1641522	110.809,41
1663925		1663925	444.765,63
1719286		Não considerado no levantamento fiscal	
1807731		1807731	378.399,20
1962224		1962224	134.680,45
Complemento V Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1986942		1986942	426.093,28
1986944		1986944	406.004,50
2004897		Não considerado no levantamento fiscal	
20020302		Não considerado no levantamento fiscal	
116983		116983	1.392.801,11
2018296		2018296	813.816,31
Complemento VI Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
123158		123158	643.800,96
1892017		1892017	543.307,60
100902		100902	507.192,17

45626		45626	494.091,76
122211		122211	455.078,05
1405101		1405101	437.878,10
89366		89366	437.467,44
1871735		1871735	435.791,90
1680392		1680392	381.638,89
ComplementoVII		Num Ord	Valor (R\$)
Número de Ordem			
1594022		1594022	379.362,66
1832055		1832055	147.978,63
1883611		1883611	452.850,28
1883607		1883607	552.689,67
813020		Não considerado no levantamento fiscal	
1761353		1761353	430.331,01
1883601		1883601	381.242,41
2028549		2028549	353.977,52
1771253		1771253	340.192,52
2028549		2028549	353.977,52
1771253		1771253	340.192,52
ComplementoVIII		Num Ord	Valor (RS)
Número de Ordem			
1771253		1771253	340.192,52
1883618		1883618	330.371,10
1916485		1916485	279.072,31
1694274		1694274	229.619,10
ComplementoIX		Num Ord	Valor (R\$)
Número de Ordem			
810395		810395	224.417,53

1742174		1742174	220.756,49
2002493		2002493	216.733,18
Complemento X		Num Ord	Valor (R\$)
Número de Ordem			
193746		193746	205.842,25
1634341		1634341	201.893,69
1405075		1405075	196.845,98
1300558		1300558	190.726,20
1728779		1728779	189.748,09
68364		68364	183.001,68
1293356		1293356	178.252,15
1913579		1913579	170.738,43
ComplementoXI		Num Ord	Valor (R\$)
Número de Ordem			
1917927		1917927	167.332,66
2028550		2028550	164.817,65
1937802		1937802	155.738,45
1313813		1313813	145.689,33
1771246		1771246	140.228,91
815880		815880	139.267,41
ComplementoXII		Num Ord	Valor (R\$)
Número de Ordem			
814619		814619	132.913,30
819923		819923	129.062,42
48098		48098	109.929,05
1840376		1840376	105995,86
811078		Não considerado no levantamento fiscal	
1924173		1924173	102.182,69
1304136		1304136	98.000,00

1836512		1836512	101.144,12
ComplementoXIII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1771248		1771248	90.392,46
49344		49344	97.054,90
1599969		Nomes dos executados são diferentes do considerado no levantamento fiscal	
ComplementoXIV Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1600128		1600128	89.618,71
1883600		1883600	82.319,60
1728719		1728719	86.123,60
1732272		1732272	88.168,82
1810627		1810627	88.371,88
ComplementoXV Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1918237		1918237	80.535,69
1720367		1720367	80.958,08
823301		823301	79.493,31
1322931		1322931	77.566,17
ComplementoXVII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1829607		1829607	69.497,32
64534		64534	68.854,18
1396728		1396728	68.326,98
1916273		1916273	67.211,39
1365550		1365550	66.965,70
1402716		1402716	66.655,62
1304140		1304140	64.497,10

818915		818915	64.476,10
1858835		1858835	63.714,70
ComplementoXVIII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1405055		1405055	63.459,08
1599940		1599940	62.787,20
819917		819917	62.346,53
1634461		1634461	61.087,42
818880		818880	60.566,01
819253		819253	60.444,05
817521		817521	60.379,07
821675		821675	60.000,70
1829561		1829561	59.131,53
ComplementoXIX Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1402610		1402610	58.906,12
817005		817005	58.739,20
1708393		1708393	58.683,32
1810936		1810936	58.491,64
813343		813343	58.134,51

818942		818942	58.113,44
1264671		1264671	57.916,43
109600		109600	57.383,33
1771247		1771247	56.543,56
ComplementoXX Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1634474		1634474	56.237,39
1634573		1634573	55.697,88
821847		821847	55.299,13
812277		812277	55.255,23
1728757		1728757	55.169,45
1358102		1358102	55.165,68
815926		815926	55.132,64
ComplementoXXI Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1715952		1715952	55.088,84
1908653		1908653	55.045,17
1732284		1732284	54.565,53
1928102		1928102	54.451,06
818906		818906	53.721,75
ComplementoXXII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1358555		1358555	53.650,92

1728888		1728888	53.424,17
818931		818931	52.907,36
1928096		1928096	52.792,65
1969469		1969469	51.950,92
1771288		1771288	51.744,77
ComplementoXXIII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1883589		1883589	51.566,86
1728894		1728894	51.116,30
818904		818904	50.778,53
1858841		1858841	50.700,37
1771250		1771250	50.387,40
1694272		1694272	49.625,44
ComplementoXXIV Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
815927		815927	48.713,39
819912		819912	48.432,80
815577		815577	48.476,28
819921		819921	47.800,89
1600060		1600060	47.599,89
813239		813239	47.114,12
1924172		1924172	46.804,29
Complemento XXV Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1621699		1621699	46.785,18
1728895		1728895	46.601,84
2026742		2026742	46.276,58
1322929		1322929	46.042,29

813341		813341	45.661,24
1842334		1842334	45.528,58
1268619		1268619	45.214,22
1404562		1404562	44.849,27
ComplementoXXVI Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1404563		1404563	44.553,55
1842323		1842323	44.542,66
818943		818943	44.483,27
50417		50417	44.217,98
1358089		1358089	44.094,78
1949445		1949445	43.705,96
1986942		1986942	423.093,28
1969492		1969492	43.543,74
815928		815928	43.454,02
1599935		Não consta no levantamento fiscal	
824323		824323	43.073,21
ComplementoXXVII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
			42.347,17
1634488		1634488	
1969470		1969470	42.083,23
819932		819932	42.045,66
817867		817867	41.702,86
819902		819902	41.586,02
1268624		1268624	41.064,44
1771270		1771270	41.033,94
1368884		1368884	40.958,27

1599870		1599870	40.666,99
1728803		1728803	40.561,82
1771251		1771251	40.543,19
Complemento XXVIII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1732280		1732280	39.686,58
1734477		1734477	39.585,74
1599916		1599916	39.067,91
818896		818896	38.925,00
1918251		1918251	38.771,18
812472		812472	38.642,43
1716020		1716020	38.284,63
Complemento XXIX Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1771259		1771259	38.006,33
1715861		1715861	37.816,65
1402439		1402439	37.278,84
1918238		1918238	37.104,03
1634395		1634395	37.037,97
1928412		1928412	36.939,62
117506		117506	36.809,35
823310		823310	36.675,30
ComplementoXXX Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1906919		1906919	36.493,61
42564		42564	36.378,15
824121		824121	35.812,03
820507		820507	35.620,40

1590152		1590152	35.617,18
1818554		1818554	35.564,08
ComplementoXXXI Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
109597		109597	35.143,95
1771264		1771264	35.067,52
824143		824143	34.755,44
1661814		1661814	34.677,74
1728775		1728775	34.664,57
1661922		1661922	34.931,49
1288520		1288520	34.833,24
1694250		1694250	34.402,86
ComplementoXXXII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1930802		1930802	34.391,05
820762		820762	34.337,35
1404523		1404523	34.327,33
1728937		1728937	34.115,50
Complemento XXXIII Número de Ordem		Num Ord	Valor (RS)
1728782		1728782	34.089,37
1928411		1928411	33.804,78
1590151		1590151	33.689,80
1404719		1404719	33.470,84
813918		813918	33.415,67
819648		819648	33.359,68
820775		820775	33.070,95
1937464		1937464	32.817,64

1629273		1629273	32.805,11
634682		634682	32.704,44
ComplementoXXXIV Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1771249		1771249	32.669,29
823316		823316	32.648,48
811330		811330	32.624,40
1928250		1928250	32.622,20
823313		823313	32.485,63
1278116		1278116	32.444,27
1715939		1715939	32.277,46
109668		109668	32.181,24
815700		815700	31.989,95
ComplementoXXXV Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1858849		1858849	31.767,59
1842382		1842382	31.763,66
1629207		1629207	31.642,25
1728722		1728722	31.476,22
1732290		1732290	31.349,27
1404287		1404287	31.257,67
1858851		1858851	31.077,02
115872		115872	30.952,00
ComplementoXXXVI Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1843296		1843296	30.657,41
819918		819918	30.468,58
823308		823308	30.330,05
1604222		1604222	30.210,85

1728921		1728921	30.248,81
1405025		1405025	30.061,39
1772195		1772195	20.518,71
1314050		1314050	4.138,50
Complemento XXXVII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
815525		<i>Procedimento cartorial/não se trata de ação judicial</i>	
1643169		1643169	93.826,80
1767886		1767886	162.634,12
1938245		1938245	58.078,04
1939453		<i>Procedimento cartorial/não se trata de ação judicial</i>	
1942206		1942206	128.740,51
1989825		1989825	201.044,59
1966483		<i>Procedimento cartorial/não se trata de ação judicial</i>	
1992324		<i>Procedimento cartorial/não se trata de ação judicial</i>	
Complemento XXXVIII Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1924623		<i>Procedimento cartorial/não se trata de ação judicial</i>	
1879782			
1832311			
1826260			
1801222			
1740606			
1737962			
1737961			

1725750			
1718855			
1654298			
1632067			
Complemento XXXIX Número de Ordem		Num Ord	Valor (R\$)
1589630		<i>Procedimento cartorial/não se trata de ação judicial</i>	
1588102			
1271128			
1634329		<i>Não consta no levantamento fiscal</i>	
	201		
	140		
	175		
	173		
TOTAL			28.249.881,2

Ocorre que da simples análise da listagem do Anexo 4 (fls. 80/98) é possível identificar que todos os números de ordem supra citados foram sim considerados no levantamento fiscal, tendo sido glosadas as respectivas perdas conforme justificativas apontadas na própria listagem de fls. 80/98:

- número de ordem 141859 — consta às fls. 94
- número de ordem 2004897 - consta às fls. 98
- número de ordem 20020302 - consta às fls. 94
- número de ordem 813020 - consta às fls. 81
- número de ordem 811078 - consta às fls. 81
- número de ordem 1599935 - consta às fls. 84
- número de ordem 1634329 - consta às fls. 96
- número de ordem 2014680 - consta às fls. 98
- número de ordem 1402874 - consta às fls. 95
- número de ordem 1758603 - consta às fls. 96
- número de ordem 1733639 - consta às fls. 96

Portanto, improcede a justificativa apontada pela r. decisão recorrida para não analisar a documentação apresentada pelo Recorrente relativamente aos números de ordem

supra citados.

Vê-se claramente que não houve enfrentamento pelos julgadores dos documentos anexados aos autos pela recorrente. Isto é, a DRJ não analisou o mérito da autuação quanto aos documentos que, aparentemente, comprovam o preenchimento dos requisitos exigidos pelo art. 9 da Lei n. 9.430/96.

O voto condutor do v. acórdão recorrido revela que os i. Julgadores "a quo", ao arrepio do ordenamento jurídico e na contramão do princípio do informalismo que norteia o processo administrativo fiscal, desconsideraram as provas produzidas pelo Recorrente com base no argumento que tais ordens não constam do levantamento fiscal.

Sob esta perspectiva, mostra-se parcialmente nula a decisão na forma do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235/72:

"Art. 59. São nulos:

(...)

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

Ora, uma vez que os documentos acima aludidos não foram apreciados pela autoridade julgadora de 1ª instância, uma análise por este Conselho irá implicar verdadeira supressão de instância, o que não se pode admitir, sendo necessário o reconhecimento da nulidade parcial da decisão recorrida.

O cerceamento de defesa decorre da necessidade da análise de todos os elementos probatórios apresentados pelo contribuinte que aparentemente são relevantes para o devido deslinde do presente processo, em especial à luz do princípio da verdade material, elucidado com clareza pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro em seus votos, como o abaixo transcrito do Acórdão n.º 3402-003.306, de 23/08/2016, *verbis*:

"12. Primeiramente, não é demais lembrar que em matéria de processo administrativo vige o princípio da verdade material, valor normativo esse que não é aqui empregado como uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecnias e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

13. Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir fatos sociais no universo jurídico por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá, preponderantemente, em razão da relevância do valor jurídico extraído do fato que se pretende provar juridicamente. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em tais processos." (grifei)

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao Recurso Voluntário para anular parcialmente a decisão recorrida por ter deixado de enfrentar as provas apresentadas nos autos quando da apresentação da impugnação, notadamente no que diz respeito acerca das perdas relativas aos números de ordem 141859, 2004897, 20020302, 813020, 811078, 1599935, 1634329, 2014680, 1402874, 1758603 e 1733639, constantes do anexo IV do TVF.

Desta forma, como exigido pelo §2º do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, para o devido prosseguimento deste processo, o mesmo deve retornar à Delegacia de Julgamento competente para proferir nova decisão, enfrentando as provas juntadas aos autos, avaliando sua pertinência para afastar as glosas de despesas perpetradas pela fiscalização, inclusive com a conversão do processo em diligência, caso entenda necessário, notadamente no que diz respeito acerca das perdas relativas aos números de ordem 141859, 2004897, 20020302, 813020, 811078, 1599935, 1634329, 2014680, 1402874, 1758603 e 1733639, constantes do anexo IV do TVF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa