



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

Processo n° 16682.720696/2011-63
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1302-001.185 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2013
Matéria GLOSA DE DESPESA
Recorrentes EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A EMBRATEL
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DESPESAS. GLOSA.

Devem ser glosadas as despesas reconhecidas na contabilidade quando não estão acompanhadas de documentos comprobatórios.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

São dedutíveis os tributos e contribuições, segundo o regime de competência, não provado que estejam com sua exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. DESCUMPRIMENTO.

Verificado que o lançamento a destempo da perda no recebimento de crédito, em exercício seguinte àquele em que houve a receita, deu-se por conservadorismo, para assentar o lançamento da perda em bases mais vigorosas, e não havendo prejuízo ao Fisco, nem indicação segura de que o atraso foi praticado com base em planejamento tributário, tendo por objetivo reduzir o lucro no ano-calendário do lançamento da perda, deve ser cancelada a glosa.

DESPESAS. GLOSA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As despesas comprovadas com multas de mora por atraso no recolhimento de tributos, incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência. Incumbiria ao Fisco demonstrar que o registro de despesas após o período de competência provocou postergação no pagamento de tributo ou a redução indevida do lucro real e, sendo o caso, efetuar o lançamento com observância das disposições do art. 273 do Regulamento. Não sendo essa a hipótese dos autos, é de se cancelar a exigência.

DESPESAS. GLOSA. ESTORNO NO ANO-CALENDÁRIO SUBSEQUENTE.

Ao restar comprovado que a despesa questionada pelo Fisco foi estornada no ano-calendário subsequente àquele em que foi apropriada ao resultado, incumbiria ao Fisco demonstrar que tal procedimento provocou postergação no pagamento de tributo ou a redução indevida do lucro real e, sendo o caso, efetuar o lançamento com observância das disposições do art. 273 do Regulamento. Não sendo essa a hipótese dos autos, é de se cancelar a exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer o lançamento quanto à base tributável no valor de R\$ 325.091,20 (item 03 da infração 001), vencido o Conselheiro Frizzo que negava provimento; b) em dar provimento parcial ao recurso voluntário: b.1) por unanimidade, para cancelar a glosa de R\$16.186.203,15 - despesa não comprovada relativa ao Funttel (item 002 da infração 001); b.2) por maioria, para cancelar a glosa relativa a despesas com multas de mora de que trata o item 007 da infração 001, vencidos os conselheiros Alberto e Eduardo; b.3) por maioria, para cancelar a glosa de despesas relativas ao item 009 da infração 001, vencido o Conselheiro Eduardo; b.4) por unanimidade, para cancelar o item 002 do auto de infração. O Conselheiro Alberto acompanhou o relator pelas conclusões. Os Conselheiros Cristiane, Frizzo e Pollastri acompanharam o relator pelas conclusões no julgamento do item 10 da infração 001. A Conselheira Cristiane Silva Costa apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Márcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade e Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de apreciar Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face de acórdão proferido nestes autos pela 8ª Turma da DRJ/RJ1, no qual o colegiado decidiu, por maioria de votos, dar provimento parcial à impugnação, para exigir o crédito abaixo, acrescido de juros de mora quando do efetivo pagamento (vencido o julgador Guilherme Henrique da Silva Ribeiro):

- IRPJ: R\$57.299.093,13 com multa de ofício de 75%;
- CSLL: R\$20.627.673,53 com multa de ofício de 75%.

O julgamento seguiu assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

DESPESAS. GLOSA.

Devem ser glosadas as despesas reconhecidas na contabilidade quando não estão acompanhadas de documentos comprobatórios.

TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPENSAS.

Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. DESCUMPRIMENTO. LESÃO AO FISCO.

O Fisco tem o ônus de comprovar que, especificamente em determinado exercício financeiro, a não utilização das perdas a ele apropriáveis em decorrência das regras dos artigos 9º a 12, da Lei nº 9.430/96, e ao regime de competência, acarretou lesão ao Fisco, isto é, em determinado ano-calendário, houve recolhimento a menor de IRPJ e/ou CSLL.

Os eventos ocorridos até o julgamento na DRJ, foram assim relatados no acórdão recorrido (grifos, por utilização de negrito, meus):

Trata o processo de **autos de infração** lavrados pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro, Demac/RJ, exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, (CSLL), nos valores de R\$146.382.097,73 e R\$52.697.555,18, acrescidos, de **multa de ofício de 75%** com juros de mora calculados até 29.07.2011.

No auto de infração, consta que houve **duas infrações** à legislação do IRPJ.

Infração 001

Na descrição dos fatos, consta que a Interessada, em 2006, reconheceu **custos ou despesas não comprovados**, tendo sido os mesmos glosados.

Em relação a esta infração, no Termo de Verificação, consta o que segue.

A Interessada foi intimada e reintimada, termos de números 14, 17, 23, 29, 30 e 31, a apresentar elementos que atendessem aos critérios de dedutibilidade dos custos e despesas apurados no ano-calendário de 2006.

Verificou-se que, em diversas situações, **não existiu correlação direta entre os lançamentos e as notas fiscais correspondentes**, tendo em vista os critérios de alocação dos custos dos serviços prestados pela Interessada.

Determinados lançamentos estavam fundamentados em várias notas fiscais, e, outros, em valores distribuídos em notas fiscais distintas.

Portanto, **a correspondência entre vários lançamentos contábeis e a documentação** comprobatória **não é direta**, ou seja, um determinado registro pode ter como suporte distintos conjuntos de notas fiscais que com ele não coincidem em datas e valores.

Em grande parte, os **lançamentos contábeis foram efetuados enquanto as operações** encontram-se **pendentes de aceitação e/ou de documentação** a ser recebida, de forma que foram **registrados** com base em **valores estimados**. Nestes casos, quando confirmado o valor e/ou recepcionada a documentação, os valores inicialmente lançados eram estornados e os registros eram realizados com base nos valores efetivos.

Ocorreram estornos de valores registrados no exercício anterior, inclusive em relação a receitas e despesas. Tal procedimento gerou a situação de uma receita ou despesa registrada em período anterior ser estornada no seguinte e, conseqüentemente, gerar um saldo devedor [na receita] ou credor [na despesa].

Neste cenário, **foi admitido como condição para a dedutibilidade dos gastos, a equivalência entre as datas e valores dos lançamentos e as datas e montantes descritos na documentação** correlata, notas fiscais.

Assim, para a despesa correspondente ao registro contábil ser considerada dedutível deve o conjunto de documentos de suporte (notas fiscais), totalizar o valor constante no lançamento e com ele coincidir em data. Não sendo desta forma, **qualquer conjunto de notas fiscais (com quaisquer valores e datas de emissão), poderia ser utilizado para compor a documentação relativa a qualquer registro contábil**.

Após todos os prazos de prorrogação solicitados, constatou-se que **em relação a diversas contas**, a Interessada **não logrou comprovar** os dispêndios por meio de **documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, bem como a efetiva ocorrência e os respectivos pagamentos** relativos aos fatos que ensejaram os registros contábeis concernentes aos custos e despesas computados no resultado do exercício, e não adicionados no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, do período em análise.

Desta forma, foram glosadas as seguintes despesas:

Item 1: Serviços de suporte à importação, conta 63002601, R\$8.885.674,69;

Item 2: FUNTTEL, Fundo para o desenvolvimento tecnológico das telecomunicações, conta 67077086, R\$16.186.203,15;

Item 3: Outsourcing IBM, conta 60002021, R\$1.409.013,75;

Item 4 : Serviços de suporte a TI, conta 0060002022, R\$ 2.226.478,08;

Item 5: Serviços de suporte a TI, conta 0060002022, R\$ 822.925,10;

Item 6: Auditoria/Consultoria/ Assessoria, conta 63002001, R\$ 633.509,11;

Item 7: Multas, Linha 19, Ficha 05A da DIPJ/2007- Ac 2006, R\$47.793.634,54;

Item 8: Outras Despesas Operacionais, DIPJ/2007, Cobilling, conta 63001105, R\$2.590.093,35, R\$2.258.982,45, R\$3.021.874,42, R\$825.397,25, Total: R\$8.696.347,47;

Item 9: Cobrança, outras operadoras, comercial, conta 0060001106, R\$2.384.934,83 de 31/07/2006, R\$3.454.722,70 de 31/07/2006, R\$3.164.931,76 de 31/08/2006, R\$3.299.201,16 de 31/08/2006, R\$6.234.397,28 de 31/12/2006, Total: R\$ 18.538.187,73;

Item 10: Outras despesas operacionais, DIPJ/2007, conta 63002401, comissões a representantes - pré-pago, R\$8.018.922,84 de 05/09/2006, R\$1.335.863,42 de 05/09/2006, R\$ 68.236,32 de 14/09/2006, Total: R\$ 9.423.022,58;

Item 11: Outras Despesas, conta 0067059900, R\$ 32.024.435,89;

Item 12: Outras Despesas, conta 0067059900, R\$ 1.698.424,80.

Infração 002.

Na descrição dos fatos consta que a Interessada realizou **exclusões não autorizadas** pela legislação do imposto de renda de valores **do lucro líquido** do exercício.

Em relação a esta infração, no Termo de Verificação, consta o que segue.

Conforme linha 37 da FICHA 09A - DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL da DIPJ 2007, foram excluídos do lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real o montante de R\$1.247.120.924,46, sob denominação de “OUTRAS EXCLUSÕES”.

Conforme o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (fls. 5/12), verificou-se que do montante acima, R\$884.373.203,33 referiam-se à exclusão em virtude de Reversão de PDD (Provisão para Devedores Duvidosos).

Dentro do montante de R\$884.373.203,33, excluído a título de reversão de PDD, **R\$552.560.621,49** teriam sido **relativos a perdas efetivas** no recebimento de valores dos clientes da Interessada.

Tal montante de R\$552.560.621,49 foi debitado da conta contábil 11290200 - PROV P/CRED DE LIQUID DUVIDOSA - RET (ANEXO 8), cujas **contrapartidas a crédito foram na conta valores faturados - voz básica** (conta nº 0011210500).

Ocorre que a **Interessada acumulou créditos** com clientes **que**, de acordo com a sistemática estabelecida pela Lei nº.9.430/96, **já poderiam ter sido baixados** como perdas efetivas **durante** os anos-calendário de: **2002**, no valor de R\$110.763.068,25; **2003**, no valor de R\$133.891.116,69; **2004**, no valor de R\$98.858.270,36; **2005**, no valor de R\$96.461.175,51; conforme demonstrado no Termo de Verificação, fls.2.313.

Violando a sistemática de baixa contábil das perdas efetivas de créditos prevista na Lei nº.9.430/96, a **Interessada constituiu nos anos de 2002 a 2005, um “estoque de perdas”**, o qual foi integralmente **excluído no LALUR no ano-calendário de 2006**.

Tal procedimento teve o evidente propósito de reduzir a carga tributária relativa ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ - e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, computando-se as perdas acumuladas no momento mais favorável à Interessada, de forma a evitar a limitação legal referente ao limite de compensação de 30% do Lucro Real com Prejuízos Fiscais de períodos anteriores, o que acarretou na redução indevida do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Assim, do total de R\$552.560.621,49, R\$437.190.534,09 foram indevidamente baixados no ano de 2006.

As infrações refletiram na CSLL.

O enquadramento legal consta nos autos de infração.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal da qual teve ciência do lançamento em 22-08-2011, a **Interessada apresentou** em 21-09-2011, **impugnação** instruída por documentos **na qual argui** o que a seguir se expõe.

Quanto à infração 001, alegou o que a seguir se transcreve.

Quanto ao **item 1**, serviços de suporte à importação, conta 63002601, valor de R\$8.885.674,69, e ao 6, Auditoria/Consultoria/Assessoria, conta 63002001, R\$633.509,11, entende que **as despesas em questão foram efetivamente incorridas**, razão pela qual reitera todos os argumentos e documentos comprovados no curso da fiscalização.

Quanto ao **item 2**, FUNTTEL, Fundo para o desenvolvimento tecnológico das telecomunicações, conta 67077086, R\$16.186.203,15, alegou que:

- o artigo 41 da Lei n.º 8.981/95 estabeleceu que **os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência;**

- assim, **por competência, incorreu na despesa de FUNTTEL**, apurada consoante a Lei 10.052/00, no montante de R\$33.371.607,98, no ano-calendário de 2006;

- ainda que tenha pago tal contribuição apenas parcialmente, **a dedução fiscal é feita por competência** e não por regime de caixa;

- **a dedução em regime de caixa fere comando literal** do artigo 41 da Lei 8.981/95;

- não é o mero fato de o tributo estar suspenso em sua exigibilidade, para fins de cobrança administrativa ou execução fiscal, que afasta sua qualidade de contas a pagar. A exigibilidade suspensa não afasta a aplicabilidade da Lei, o lançamento ou a existência do tributo a pagar, apenas adia a atividade de cobrança do fisco. Essas obrigações tributárias - contas a pagar - devem, portanto, ser contabilizadas e deduzidas pelo regime de competência, exceto em caso de manifestação legal e específica quanto à eventual ineditibilidade.

Quanto ao **item 3**, Outsourcing IBM, conta 60002021, R\$1.409.013,75, **acosta** aos autos **cópia da nota fiscal nº.031184** emitida pela IBM Brasil - Indústria a Máquinas de Serviços, no valor de R\$1.083.922,55, bem como demonstrativo da **composição analítica de todos os registros contábeis em 20/12/2006 e 26/12/2006**, relativos ao reconhecimento do custo incorrido com serviços de outsourcing da IBM.

Quanto ao **item 4**, serviços de suporte a TI, conta 0060002022, R\$ 2.226.478,08, **alegou** que:

- **a obrigação de emissão da nota fiscal é exclusivamente do prestador** de serviço, ou seja, trata-se de ato declaratório que compete exclusivamente a quem presta o serviço;

- **o tomador de serviços é obrigado** apenas a proceder **ao registro** dessa despesa em sua contabilidade **no momento em que a despesa for incorrida, pela efetiva verificação do serviço prestado** e da obrigação pela sua **retribuição**. Tal obrigação pode se configurar antes ou depois da emissão da nota fiscal pelo prestador do serviço;

- foge da competência do tomador de serviço o momento da emissão da nota fiscal pelo prestador, de forma que o registro contábil de suas despesas jamais deve estar vinculado à emissão de nota fiscal pelo prestador de serviço;

- a nota fiscal serve para comprovar a existência da despesa, mas o momento de sua contabilização pode, pelo princípio da competência, ocorrer antes ou depois;

- muitas vezes o prestador de serviço emite a nota fiscal, envia-a ao tomador do serviço que, operacionalmente, demora ainda um tempo para processar tal correspondência, verificar a efetividade do serviço e da retribuição, conferir se já não há registro da despesa em seus sistemas contábeis, que pode ter sido feito em virtude de competência, e, caso negativo, aceitar ou não a dívida e registrar a despesa correspondente;

- assim, não cabe rejeitar as notas fiscais comprobatórias das despesas e dos registros contábeis que foram realizados tempestivamente pelo regime de competência, uma vez que tais registros foram efetuados em época compatível com a emissão das notas fiscais pelos prestadores de serviços, porém, datas exatas um pouco diferentes dessas, **na medida em que a despesa foi incorrida ao longo da prestação do serviço e por isso, anteriormente à emissão de nota fiscal;**

- junta aos autos os registros de seu sistema de gestão de pagamentos, SAP, e as respectivas notas fiscais, demonstrando a relação precisa entre os registros em seus sistemas de gestão de pagamentos e contábeis e os documentos fiscais relativos aos serviços a ela prestados por diversos prestadores de serviço, (Doc. 04), no valor de R\$ 2.226.478,08.

Quanto ao **item 5**, serviços de suporte a TI, conta 0060002022, R\$ 822.925,10, alegou que **as referidas despesas podem ser comprovadas pela análise das notas fiscais e respectivos lançamentos contábeis**, que totalizam o valor de R\$ 822.925,10, que é o valor glosado pela Fiscalização.

Quanto ao **item 7**, multas, Linha 19, Ficha 05A da DIPJ/2007- Ac 2006, R\$47.793.634,54, **alegou** que:

- do montante glosado de R\$47.793.634,54, **R\$10.718.798,05 refere-se à multa compensatória, decorrente de pagamento em atraso de tributos** e, a parte restante, isto é, R\$37.074.836,49, é relativa ao **ressarcimento à Claro, de multas suportadas** pela Interessada, **quando da desativação de circuitos** (cancelamentos de contratos) de uso pela Claro de redes **de outras operadoras**;

- tal pagamento teve como **objetivo** possibilitar à Claro a **migração de circuitos para a Interessada** e, com isso, esta pode contratar toda a capacidade de rede de telecomunicações para interligar as suas estações de telecomunicações;

- em razão disso, **foi celebrado um Contrato** de Aquisição de Capacidade de Backbone **entre a Claro e a Impugnante**, (Doc. 05);

- o **item 3.2.4 da cláusula terceira** do referido contrato **comprova que a Interessada assumiu o ônus das multas pagas pela Claro** em virtude da rescisão de contratos com seus outros parceiros comerciais e clientes, já que essa rescisão viabilizou à Claro contratar a Interessada o que lhe trouxe benefícios.

- conforme realizadas as desativações dos circuitos de determinadas regiões do país (NE, RJ, MG, etc), por força da cláusula acima, a Interessada reembolsava à Claro a multa incorrida junto a terceiros;

- as notas de débito enviadas à Interessada, que totalizam o R\$27.293.278,47 (Doc. 05), a título exemplificativo, comprovam o alegado;

- **todos os valores pagos à Claro têm base no contrato** assinado com esta e anexado a este processo;

- o **montante de R\$10.718.798,05, refere-se às multas de mora**, decorrentes de **pagamento** espontâneo porém **em atraso de tributos**, devendo ser dedutíveis, como custo ou despesa operacional, pois são multas de natureza compensatória, impostas por infrações que não resultaram em falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Quanto ao **item 8**, outras despesas operacionais, DIPJ/2007, Cobilling, conta 63001105, valores de R\$2.590.093,35, R\$2.258.982,45, R\$3.021.874,42, R\$825.397,25, no total de R\$8.696.347,47, **alegou** que:

- na verdade, o custo se refere ao **serviço de co-faturamento ou faturamento realizados pela Claro/Brasil Telecom**;

- **no setor de telecomunicações as empresas têm a rede interligada e os clientes, independentemente de serem de uma ou outra operadora, tem a faculdade**

de optar por utilizar, por exemplo, o serviço de DDD ou DDI ou outros oferecidos pela Interessada ou aqueles serviços oferecidos por outras operadoras;

- **a operadora que tem o contato direto com o cliente** envolvido, **efetua a cobrança** de todos os serviços prestados pelas empresas de telefonia a ele e posteriormente **efetua o repasse** dos valores cobrados;

- nesse sentido, a Interessada tem direitos, obrigações e perdas nesse faturamento: direitos de receber o valor faturado; obrigação de consistir seu direito com os arquivos de outras operadoras sob pena de não recebimento; custos relativos à cobrança executada por essas terceiras empresas e pagos pela Interessada a título de serviços recebidos, etc.;

- **os valores** que foram **questionados têm** direta e exata **relação** com a sua **atividade operacional**;

- quanto ao valor de R\$2.590.093,35, **apresenta o seu registro contábil e a relação das notas fiscais correspondentes** que corroboram seus registros contábeis, (Doc. 07);

- quanto ao valor de R\$825.397,25, apresenta **planilha analítica e cópia das notas fiscais** para a comprovação dessa despesa com comissões pagas a Brasil Telecom S/A (Doc. 8);

- quanto ao valor de R\$2.258.982,45, **tal despesa sequer existiu** e não gerou impacto no lucro tributável da empresa em 2006, isso porque, em 31.07.06, a Interessada já havia revertido tal despesa a crédito de resultado na conta 11214080 relativo ao estorno do serviço de Co-Billing, no valor de R\$ 2.258.982,45 (Doc. 09). O valor líquido da despesa foi portanto zero;

- quanto ao valor de R\$3.021.874,42, junta notas fiscais no montante de R\$3.021.874,41, (Doc. 10);

- requer oportunidade para apresentar outra documentação neste processo ou em diligência.

Quanto ao **item 9**, cobrança, outras operadoras, conta 60001106, alegou que:

- **trata-se de estorno de receita** relativa a serviços faturados a clientes de outras operadoras;

- embora tenha **reconhecido a receita** de prestação de serviços, **não realizou essa receita na prática**, tendo recebido das operadoras envolvidas valor inferior;

- tal prática faz parte de sua atividade, que tem que acertar com as operadoras os procedimentos para recebimento e cobrança dos valores faturados sendo que, por vezes, esses acertos implicarão no não recebimento do valor total da receita, quer seja porque clientes não confirmam os serviços tomados, quer seja porque não são localizados, quer seja porque não pagam, quer seja porque a operadora não confirma que houve o serviço prestado;

- desta forma, **precisa acertar os valores a receber com as operadoras correspondentes** e, por vezes, recebe valor inferior ao faturado;

- **trata-se, portanto, de perda efetiva no recebimento dos valores faturados e/ou estorno da receita** outrora reconhecida;

- reitera todos os argumentos e documentos comprovados no curso da fiscalização e protesta por outros meios de prova suficientes para comprovar que as despesas em questão foram efetivamente incorridas e têm relação com receitas outrora tributadas.

Quanto ao **item 10**, outras despesas operacionais, comissões a representantes, pré-pago, alegou que:

- dentre seus produtos e serviços, **comercializa cartões de telefones pré-pagos**;

- para facilitar a compra dos cartões por seus clientes, **autoriza a venda dos referidos cartões, por instituições financeiras** que, em contrapartida, cobram uma tarifa de R\$0,60 por cartão comercializado;

- **firmou o contrato** de prestação de serviço com as instituições financeiras **Banco do Brasil S.A, Caixa Econômica Federal e HSBC Bank Brasil S.A** (Doc. 11);

- em razão disso, nos meses de janeiro a agosto de 2006, **contabilizou, a título de Comissão a Representantes**, os montantes de R\$8.018.922,84 e R\$ 1.335.863,42;

- as planilhas analíticas de apoio contábil anexas (Doc. 11), e os lançamentos contábeis relativos à reclassificação destas despesas para a conta contábil n.º 63002401 (conta contábil mencionada pela fiscalização), bem como os comprovantes de pagamento para os respectivos meses, extratos bancários, comprovam que todas as despesas contabilizadas foram a esse título.

Quanto ao **item 11**, outras despesas, conta 0067059900, alegou que:

- trata-se de **estorno de receitas faturadas à Claro**;

- **referem-se a chamadas telefônicas transitadas pelas redes da Interessada** (centrais de trânsito), através dos terminais **dos clientes pertencentes a Claro**, conforme contrato firmado entre as partes, (Doc. 14);

- as chamadas (receitas de faturamento) foram encaminhadas para a Claro para serem faturadas e arrecadados os valores dos serviços aos usuários;

- contudo, **jamais chegou a receber o valor dessas ligações pois a Claro não conseguiu fazer a respectiva cobrança junto a clientes**, pois, em geral, essas ligações foram rejeitadas pela Claro tendo como principal motivo o de serviço não reconhecido pelo cliente;

- saliente-se que **é comum a rejeição de chamadas**, que isso faz parte da sua atividade operacional, sendo que os valores correspondentes são devidamente e tempestivamente objeto de registro contábil, passível de auditoria interna e externa periódica;

- **com a rejeição** das respectivas chamadas pelos clientes, **a Claro não efetuou o pagamento** do montante correspondente à Interessada;

- diante desse cenário, não restou outra alternativa senão, **estornar esta receita não faturada dos seus livros contábeis**;

- no site da ABRTelecom, (Doc.14), que desde 2007 é a entidade que, dentre outras atividades, administra a portabilidade numérica e coordena diversos grupos das operadoras, dentre os quais, o Grupo de Cobilling, constam todos os procedimentos entre as operadoras, inclusive “lay out” de arquivos de retorno de chamadas;

- a título ilustrativo (Doc. 14), **requer a juntada de relatórios diários das chamadas rejeitadas pela Claro, pois, em razão do enorme número de relatórios (mais de 20 milhões), deixa de juntá-los nessa oportunidade**, contudo disponibiliza tais documentos para análise a qualquer momento, se assim entender necessário;

- o que não se admite é que tal despesa seja glosada, na medida em que efetivamente não corresponde a despesa mas sim a estorno de receita, não havendo razão para glosa de estorno de receita, já que tal receita foi devidamente contabilizada e tributada, sendo que, efetivamente, não recebeu o valor dessas receitas.

Quanto ao **item 12**, outras Despesas, conta 0067059900, alegou que:

- trata-se de **estorno de PIS a recuperar**, semestralidade;

- de julho de 1988 a agosto de 1995, recolheu o PIS/PASEP, considerando as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 7/70 e respectiva regulamentação. Durante este período, a referida contribuição foi recolhida em consonância com os Decretos-Leis nº 2.445/88 e nº 2.449/88;

- com a inconstitucionalidade dos referidos diplomas legais, **ajuizou a Ação Ordinária 99.0017702-9 visando a repetição de indébito dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS**, tendo sido em **24 de agosto de 2005**, ocorrido o **trânsito em julgado** da decisão a ela **favorável**, (Doc. 12);

- posteriormente, em **15 de fevereiro de 2006**, ingressou com o **Pedido de Habilitação de Crédito** Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos autos do Processo Administrativo nº.10768.001049/2006-65, o qual foi **deferido em 23 de outubro de 2006**, (Doc. 12);

- desta forma, **procedeu a atualização** do valor habilitado, (Doc. 12), **bem como a compensação de parte** desse crédito;

- em 31 de outubro de 2006, o **saldo remanescente** na conta 11363030 PIS a recuperar – Semestralidade, **equivale a R\$19.896.547,01**, conforme se verifica do extrato anexo (Doc. 12);

- no mês seguinte, em **14 de novembro de 2006**, **compensou parte deste saldo, no valor de R\$ 16.999.902,91 com débitos de COFINS** relativa à competência de outubro de 2006;

- nessa oportunidade, **verificou que, equivocadamente, atualizou a maior o saldo existente na conta, com base na taxa SELIC**;

- desta forma, **a diferença entre a atualização correta e o valor que foi atualizado a maior foi devidamente contabilizada** na conta contábil nº 67059900;

- a conta glosada mencionada no Termo de Verificação Fiscal foi a de nº.67059900, que aponta o valor estornado de R\$1.698.424,80, decorrente da atualização a maior de crédito a título de PIS na conta nº 11363030;

- **registrou ao longo do tempo a atualização monetária e juros** do seu crédito de PIS a recuperar, o que contribuiu para incremento de seu lucro;

- **posteriormente, identificou que a atualização** monetária antes reconhecida à receita **fora excessiva**;

- verificando o equívoco, prontamente **ajustou a sua contabilidade para estornar este valor**, pois, se a receita é tributável o estorno é dedutível, ambos operacionais e necessários, vinculados a sua atividade operacional;

- **o estorno não pode ser glosado**, inclusive, nos casos em que o Fisco não consiga comprovar a sua indedutibilidade, ou seja, fazendo-se referência no lançamento de estorno ao lançamento da provisão do recebimento e não comprovando o Fisco o recebimento da parcela estornada, devem ser aceitas as explicações, cancelando-se a glosa.

No que se refere à **infração 002**, alegou que:

- a comparação das tabelas extraídas do próprio TVF (fls.65 dos autos) demonstra cabalmente que **houve o pagamento de tributos sobre o lucro nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005**;

- enquanto a autoridade fiscal, ao deduzir as perdas em crédito naqueles anos, não encontrou tributos a pagar sobre o lucro, a Interessada apurou lucro real positivo nos anos de 2003, 2004 e 2005 e efetuou o pagamento de Imposto de Renda e Contribuição Social;

- **caso estivesse deliberadamente postergando a dedução** de perdas **para evitar o pagamento de tributos, porque** então **teria** calculado e **pagado** esses tributos desnecessariamente nos anos anteriores a 2006? **Porque não teria deduzido as perdas** a que tinha direito nesses anos, **total ou parcialmente**, e assim evitado o pagamento de tributos?

- **não se tratou de planejamento** tributário, **mas sim de diferença no conceito** objetivo adotado **para a baixa à perda** do crédito e correspondente dedução das perdas em crédito, entre a autoridade fiscal e a Impugnante;

- nos anos de 2003, 2004 e 2005 essa diferença de conceito gerou mais tributos a pagar para a Impugnante, ou seja, confirmou-se que não houve motivação de economia tributária, apenas diferença de critério com relação ao momento de registro de despesas na apuração do lucro real;

- **houve antecipação do imposto e não postergação** do pagamento de imposto;

- **houve erro de critério jurídico** no lançamento decorrente da **aplicação incompleta do artigo 273, do RIR/99**, uma vez que, deveriam ter sido aplicados os parágrafos 1º. e 6º., deste artigo, bem como o Parecer Normativo da COSIT nº. 02 de 28.08.1996, uma vez que, **quanto muito, poderia vir a ser mera postergação** de imposto;

- **segundo o critério adotado pelos autuantes, a Interessada obrigatoriamente teria pago imposto de renda e contribuição a maior nos anos-calendários de 2003,**

2004 e 2005, pois não deduziu as perdas em crédito que a autoridade fiscal entendeu fazerem parte dessas competências;

- assim, na realidade, houve antecipação de tributos, incidentes sobre o valor do lucro tributável apurado nos anos de 2003, 2004 e 2005, lucro esse que, segundo a autoridade fiscal, inexistiria;

- caberia portanto à autoridade fiscal apurar os efeitos da eventual postergação de despesa e, na medida do lucro cuja tributação foi antecipada, consignar que não houve prejuízo ao fisco, assim, a perda em crédito deduzida em 2006 não poderia ter sido glosada;

- além disto, ao deduzir as perdas em crédito em 2003, 2004 e 2005, a autoridade fiscal apurou prejuízo fiscal que não tinha sido apurado pela Interessada;

- logo, necessariamente **teria que ter recomposto o lucro real que serviu de base para a autuação fiscal em 2006 e compensar aquele prejuízo fiscal, no limite de 30%, desse novo lucro que apurou**, pois também até esse limite a suposta postergação das perdas para 2006 não gerou efeitos no montante de tributo que seria calculado como devido no ano de 2006;

- **a autoridade fiscal não verificou se o imposto e a contribuição social que deixaram de ser pagos em 2006**, pelos procedimentos adotados pela Interessada, eventualmente **foram pagos em 2007, 2008, 2009 e 2010**;

- a autoridade fiscal só teria autorização legal para autuar eventual diferença de imposto que deixou de ser pago em 2006, após as reduções de prejuízo fiscal e da postergação de imposto, referente aos valores que não foram de outra sorte pagos nos anos seguintes, no que se refere apenas a eventuais encargos moratórios de postergação;

- **não foram considerados os prejuízos fiscais acumulados registrados no Livro de Apuração do Lucro Real**, originários de suas Declarações de Imposto de Renda, e controlados no SAPLI;

- **a Lei 9.430/96 trouxe as condições mínimas aceitáveis** segundo as quais a empresa poderá considerar os créditos incobráveis e dedutíveis na apuração de imposto de renda e contribuição social, **sem prejuízo da a empresa adotar um critério mais conservador** para apurar suas perdas efetivas;

- caso a empresa não exerça sua faculdade, **sempre poderá deduzir a perda posteriormente** e de forma alinhada à regra geral de dedutibilidade quando, após esforços de cobrança, exaurir sua expectativa de recebimento e assim conhecer a perda efetiva. A dedução das perdas, nessa linha, é aceita se as condições mínimas de dedutibilidade já tiverem sido alcançadas;

- **não deduziu** como despesas as perdas no recebimento de **créditos nos anos-calandários de 2002, 2003, 2004 e 2005**, na medida em que **estava insegura** quanto às informações de faturamento;

- **não acreditava ter os melhores dados dos clientes para proceder às cobranças, não acreditava na eficiência do sistema de crédito utilizado, bem como do seu próprio sistema de cobrança**, ou seja, estava insegura quanto à existência das perdas efetivas e das documentações para sua dedutibilidade quando **fosse o caso**;

- a estatística de cobrança **demonstrava** que havia **um índice de inadimplência acima do normal** e desejável e **um índice de recuperação** de crédito bastante **alto**, inclusive no caso de contas inadimplentes há muito tempo. Essas estatísticas **sugeriam que tais perdas não eram efetivas**, mas sim decorrentes de dificuldades de cadastro e localização de clientes para cobrança;

- tal fato pode ser comprovado através da análise das campanhas desenvolvida pela Impugnante nos anos de 2005 e 2006 visando à diminuição do nível de inadimplência. Por outro lado, a Impugnante contratou empresas especialistas de cobrança para também colaborar com a cobrança de seus clientes em atraso (Doc. 13);

- **deduziu** as perdas **em 2006 quando suas evidências de cobrança** efetivamente **demonstraram** que tais **perdas** podiam ser aceitas como **efetivas**, consistindo em perdas incorridas;

- somente em 2006 as estatísticas de cobrança demonstraram que era factível considerar as perdas como efetivas;

- a despesa contábil da provisão para perda em créditos de liquidação duvidosa foi devidamente constituída e adicionada nos anos anteriores e, em 2006, foi parcialmente considerada perda efetiva;

- tornando-se efetiva a perda, a provisão foi realizada e passível de exclusão;

- no máximo tratou-se de uma exclusão no lucro real feita em ano posterior ao que a autoridade fiscal entendeu ser cabível e, portanto, **não se trata de uma antecipação de despesa** contábil;

- **o artigo 9º da Lei n.º 9.430/96 conferiu uma faculdade e não uma obrigação**, de forma que a empresa não está obrigada a lançar o crédito como despesa, mas a opção de deduzir como perda poderá ser exercida a qualquer tempo, mesmo após decorridos cinco anos e antes ou depois do trânsito em julgado;

- **enquanto durar a ação judicial a perda não é efetiva** e com isso não há que se falar em regime de competência.

Finalizou a Interessada alegando da **impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício**, visto que, os débitos tributários exigidos nos autos de infração são acrescidos de multa de ofício, sendo que, na prática, após a lavratura dos autos de infração, essas multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC, fato este que revela uma ilegalidade, uma vez que se sustenta no Parecer MF n.º 28, de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT), o qual viola o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96.

Consta nos autos que **o julgamento foi convertido em diligência**, para que a Fiscalização se pronunciasse acerca dos seguintes documentos acostados pela Interessada:

- Doc.11, referente à autuação do Item 10, da Infração 001, “Outras despesas operacionais, DIPJ/2007, conta 63002401, Comissões a Representantes - Pré-pago”, nos valores de R\$8.018.922,84, R\$1.335.863,42, R\$ 68.236,32, total de R\$ 9.423.022,58;

- **Doc.12, referente à autuação do item 12, da Infração 001, “Outras Despesas, conta 0067059900”, valor de R\$1.698.424,80.**

Em decorrência da diligência consta **relatório fiscal dando conta que:**

- **em relação ao Doc.11**, referente à autuação do Item 10, da Infração 001, “Outras despesas operacionais”, no total de R\$ 9.423.022,58, **foi** comprovada a parcela de R\$14.112,60, relativa às despesas incorridas junto ao **Banco do Brasil** nos meses de abril e julho do ano-calendário de 2006, conforme detalhado às fls.3.474/3.481;

- **as glosas relativas às comissões pagas às instituições financeiras tiveram como base a ausência de documentação comprobatória** ou, quando apresentada, estava impossibilitada de estabelecer a vinculação das despesas consignadas com os documentos de suporte;

- **em relação ao Doc.12**, referente à autuação do item 12, da Infração 001, “Outras Despesas, conta 0067059900”, **não foi comprovada a despesa** no valor de R\$1.698.424,80, conforme detalhado às fls.3.482/3.485;

- assim, a Interessada estornou como despesa, no ano-calendário de 2006, valores relativos a supostas receitas de períodos anteriores, deixando de observar princípios contábeis, especificamente o Princípio da Competência do Exercício;

- **em relação à autuação da Infração 002, não foram comprovados os prejuízos fiscais acumulados registrados** no Livro de Apuração do Lucro Real, nas Declarações de Imposto de Renda e no SAPLI, pelas razões constantes às fls.3.486/3.501;

- quanto aos demais itens referentes à autuação fiscal, a Fiscalização pronunciou-se às fls.3.502/3.517.

A Interessada, após tomar ciência do relatório de diligência, apresentou **aditivo à impugnação**, nos seguintes termos:

- **a Fiscalização no relatório de diligência teceu considerações adicionais** quanto ao direito aplicável e a interpretação dos fatos;

- mais do que se pronunciar sobre documentos, **teceu, na verdade, um contra-lançamento com novos argumentos** não constantes do lançamento original;

- não há previsão no Regulamento do PAF - Processo Administrativo Fiscal para essa espécie de manifestação processual da autoridade fiscal preparadora em matéria de direito e, segundo o Código Tributário Nacional, todos os argumentos em que se fundam o lançamento devem ser parte do mesmo, sob pena de nulidade, o que desde já requer seja reconhecido;

- em relação à autuação do Item 10, da Infração 001, “Outras despesas operacionais”, no total de R\$9.423.022,58, tal valor diz respeito à conta nº 63002401, que abrange os valores pagos às instituições financeiras, pela venda de cartões pré-pagos de telefonia (da Interessada);

- **as instituições financeiras**, como deveria ser de ciência desta autoridade, **não emitem nota fiscal pelos serviços** que prestam e limitam-se a **prestar contas** desses serviços **por meio de débito** no extrato bancário;

- a contabilidade concilia o extrato bancário e aloca devidamente o débito à **conta de comissões por venda de cartões pré-pagos, uma vez que é empresa dedicada ao ramo de telecomunicação e, dentre seus produtos e serviços,**

comercializa cartões de telefones pré-pagos, inclusive por meio das instituições financeiras credenciadas para efetuarem tal venda;

- desta forma, para facilitar a compra dos cartões por seus clientes, autoriza a venda dos mesmos por instituições financeiras que, em contrapartida, cobram uma tarifa de R\$0,60 por cartão comercializado;

- por este motivo, à época da Impugnação, **juntou os contratos de prestação de serviço** que firmou com as respectivas instituições financeiras e, **por amostragem**, demonstrou que, nos meses de **janeiro a agosto de 2006**, contabilizou, a título de Comissão a Representantes, os montantes de R\$8.018.922,84 e R\$1.335.863,42;

- tanto isso é verdade, que **foram anexadas à Impugnação planilhas analíticas** de apoio contábil, as quais comprovam que todas as despesas contabilizadas são a esse título, bem como os lançamentos contábeis relativos à reclassificação destas despesas para a conta contábil n.º 63002401 (conta contábil mencionada pela fiscalização);

- **a congruência** de tal suporte analítico **com os fatos concretos está comprovada por extratos bancários** apresentados **para os respectivos meses**. Neste sentido, a documentação acostada comprova a despesa operacional no montante de R\$9.423.022,58;

- quanto à glosa no valor de R\$1.698.424,80, o mesmo se refere a estorno de atualização do crédito fiscal de PIS;

- tal estorno diz respeito à atualização monetária e juros de crédito de PIS a recuperar, o qual decorreu do Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Judicial Transitada em Julgado, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos autos do Processo Administrativo n.º. 10768.001049/2006-65, o qual foi deferido em 23-10-2006;

- por este motivo, procedeu, ao longo do tempo, à atualização de seu crédito fiscal nos termos que entendeu aplicáveis, face à legislação, e ofereceu a receita à tributação naqueles períodos;

- apenas em 2006 tomou ciência de que a autoridade fiscal não corroborava do mesmo entendimento quanto à atualização do valor habilitado;

- realizou a compensação de parte desse crédito, sendo que, em 31-10-2006, o saldo remanescente na conta "11363030 PIS a recuperar — Semestralidade" equivalia ao montante de R\$19.896.547,01, conforme comprovado na Impugnação;

- a integralidade dos valores creditados nessa conta teve como contrapartida o valor do PIS pago e a receita de atualização monetária;

- no mês seguinte, em 14-11-2006, compensou parte deste saldo, mais precisamente o valor de R\$16.999.902,91 com débitos de COFINS relativa à competência de outubro de 2006. Nessa oportunidade, verificou que, equivocadamente, atualizou a maior o saldo existente na conta, com base na taxa SELIC;

- desta forma, a diferença entre a atualização correta e o valor que foi **atualizado a maior foi devidamente contabilizada na conta contábil n.º 67059900;**

- assim, a conta fiscalizada mencionada no Termo de Verificação Fiscal foi a de nº 67059900, que aponta o valor estornado de R\$1.698.424,80, decorrente da atualização a maior de crédito a título de PIS na conta nº 11363030;

- portanto, **não se pode glosar** essa dedução **como despesa desnecessária** à atividade, pois **não se trata de despesa, mas sim de estorno de receita**, antes oferecida à tributação;

- diante do deferimento do crédito em 2006, essa é a competência adequada para a conciliação dos saldos e o estorno do crédito não deferido e inexistente;

- ainda que a autoridade viesse a entender que o estorno dos juros deveria ser alocado aos anos pretéritos, o motivo do lançamento fiscal não poderia ser glosa de despesa desnecessária;

- mais ainda, ter-se-ia que apurar se o erro no reconhecimento antecipado de receita de atualização monetária do crédito fiscal, que ao final não se concretizou, gerou qualquer prejuízo ao fisco, pois essa antecipação, em si, sequer é incapaz de gerar postergação de tributo;

- dessa forma, o valor estornado em 2006 decorre de atualização monetária de créditos fiscais efetuada em anos anteriores e oferecida a tributação;

- em 2006 foi deferido o crédito pela autoridade fiscal, mas, avaliando a decisão e recompondo seus cálculos pelas orientações da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Interessada notou que havia uma aplicação divergente da atualização monetária, visto que a autoridade reconhecia uma atualização menor;

- verificou que o valor do crédito que tinha constituído em sua contabilidade havia apenas em parte sido confirmado, merecendo a diferença ser estornada, por atualização monetária reconhecida além do que previa a autoridade fiscal;

- o estorno de receita não se confunde com despesa e não há que se falar em desnecessidade do estorno, diante da inexistência do crédito, do que tomou ciência a empresa em 2006;

- a receita fora tributada e, uma vez estornada, é incapaz de gerar novo acréscimo patrimonial ou ser base de lançamento fiscal;

- em relação à **infração 002, a Fiscalização não calculou o efeito da compensação do prejuízo fiscal existente no lançamento;**

- por seu lado, **a Interessada exerceu a opção pela compensação na DIPJ;**

- a Fiscalização apurou tributo, juros e multa além do que seria devido, ainda que mantidas as glosas por ela realizadas;

- a Fiscalização computou o valor das despesas que deveria ser deslocado para anos anteriores, contudo, deixou de verificar se a dedução destas despesas, nos anos anteriores, versus a sua dedução em 2006, gerou efetivo prejuízo ao Fisco e qual a exata medida desse prejuízo;

- a dedução das despesas em 2003, 2004 e 2005, teria reduzido o lucro, que foi oferecido à tributação. Nessa medida, a postergação da despesa para 2006 não teria gerado prejuízo ao Fisco, pelo contrário, o beneficiou;

- a dedução da despesa nesses anos e em 2002 teria aumentado ainda o estoque de prejuízos fiscais, 30% dos quais seriam compensáveis em 2006;
- o deslocamento da dedução entre exercícios fiscais não gerou qualquer prejuízo ao fisco ou qualquer redução indevida do lucro tributável;
- a autoridade fiscal simplesmente tributou adições e glosas, sem computar efetivamente o montante do prejuízo ao Fisco, o lucro real correspondente e compensar os prejuízos;
- houve violação ao artigo 273, parágrafo 1º., do RIR/99;
- nos termos deste artigo, em caso de postergação de despesa, a autoridade fiscal deve analisar efetivamente se tal fato implicou na redução do tributo devido em algum determinado ano-calendário;
- no presente caso, relativamente a aqueles três anos-calendário, houve a antecipação do pagamento do imposto, pelo menos em parte, isto é, até o montante para zerar o resultado fiscal desses períodos, conseqüentemente, não houve em relação a estes limites, prejuízo ao fisco;
- conforme a própria autoridade fiscal identificou, em 2003, 2004 e 2005, havia lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, antes da compensação de prejuízos fiscais, razão pela qual, até o montante desses valores positivos, a eventual postergação da despesa para 2006 não ocasionou qualquer prejuízo ao fisco;
- não se trata de pedir para compensar crédito de imposto pago no passado, em 2006, mas simplesmente de verificar devidamente os efeitos da eventual desobediência da competência para dedução da despesa e demonstrar em que medida houve qualquer prejuízo ao fisco;
- ao considerar o lucro real referente ao ano-calendário de 2006, antes da compensação de prejuízos, no montante de R\$698.044.275,75, deveria a Fiscalização ter considerado a compensação do prejuízo fiscal no limite de 30% do referido lucro fiscal [R\$698.044.275,71 x 30% = R\$ 209.413.282,71], o que resultaria no lucro ajustado de R\$488.630.993,00);
- após isto, **caberia o abatimento do lucro tributado em 2003, 2004 e 2005**, já que o lançamento tributário realizado em relação ao ano-calendário de 2006 geraria reflexos a transformação dos lucros dos aludidos períodos em prejuízos fiscais;
- **tendo** por base que as autoridades reconheceram que foi caso de **postergação** de pagamento, **deveriam considerar a análise dos anos subsequentes** ao da autuação, para verificar eventual diferença de imposto a recolher ou, eventualmente, deixar de lançar o imposto que já tiver sido pago, ou a contribuição social.
- além disso, a apuração do tributo e a capitulação legal a ser utilizada no lançamento fiscal na hipótese de postergação do tributo são distintas da que se aplicam numa mera glosa do reconhecimento de perdas em um único exercício;
- a **errônea compreensão do direito** aplicável caracteriza vício material.

Quanto aos demais itens referentes à autuação, a Interessada alegou o que consta às fls. 3.546/3.571, reiterando a peça de defesa inicial.

Às fls.3.655/3.656, consta que a Interessada, em 20-07-2012, requereu a juntada de **relatório elaborado pela KPMG Assessores Tributários Doc.01**, fls.3.657/3.674, cujo objeto foi:

- **analisar o processo interno de recuperação de créditos adotado**, por amostragem, com o propósito de demonstrar que de fato a Interessada buscou exaurir todas as possibilidades de recebimento das faturas não pagas tempestivamente pelos clientes, e que **somente reconhece a perda** no recebimento dos respectivos créditos **quando esgotadas as ações de cobrança**;

- demonstrar que o **reconhecimento das perdas no recebimento de créditos a posteriori**, como alega a Fiscalização, **não gerou**, em grande medida, **prejuízo** aos cofres públicos **ou postergação** do pagamento dos **tributos**;

- quanto aos custos e despesas não comprovadas, após analisar a documentação apresentada na defesa, ratificar que tais documentos foram suficientes para suportar, devidamente, o atendimento à Fiscalização e verificar a necessidade de apresentação de documentos adicionais.

A parcela exonerada não mereceu remanescer, no entender do colegiado *a quo*, por diversos motivos, tendo-se em vista que a autuação do item 1 se desdobrou em 12 subitens.

Ei-los:

(i) Infração 001

- item 3 – a despesa restou demonstrada;
- item 7 (provimento parcial) – comprovação (parcial) da dedutibilidade das despesas;
- item 10 (provimento parcial) – comprovação (parcial) da dedutibilidade das despesas;

(ii) Infração 002

A glosa de R\$552.560.621,49 foi reduzida para o montante de R\$110.763.068,25 devido ao fato de que as perdas no recebimento de crédito relativas aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 representaram mera antecipação de pagamento, não causando qualquer prejuízo ao Erário.

A recorrente, na peça recursal submetida à apreciação deste colegiado, repisou as alegações expendidas na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

Recurso de Ofício

O recurso de ofício satisfaz os requisitos de admissibilidade, por ser o montante do crédito exonerado superior a R\$ 1.000.000,00, nos termos do artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, e do art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, e portanto, dele conheço.

Passo ao exame das matérias exoneradas pelo colegiado *a quo*.

Infração 001

Item 3 - Glosa das despesas referentes à rubrica Outsourcing IBM, conta 60002021, no valor de R\$1.409.013,75.

A autoridade fiscal glosou o valor de R\$1.409.013,75, pois as notas fiscais apresentadas pela recorrente para comprovar a despesa totalizavam R\$1.406.447,53 (composto de R\$322.524,98 – NF 40643 e de R\$1.083.922,55 – NF 031184), e portanto divergiam em valor do total lançado como despesa.

Afirma a DRJ:

Alegou a Interessada que a cópia da nota fiscal nº.031184 emitida pela IBM Brasil - Indústria e Máquinas de Serviços, no valor de R\$1.083.922,55, bem como demonstrativo da composição analítica de todos os registros contábeis em 20/12/2006 e 26/12/2006, relativos ao reconhecimento do custo incorrido com serviços de outsourcing da IBM, comprovam as despesas.

Mais detalhadamente, acrescentou a Interessada que efetuou:

- um lançamento a débito na conta 21155901 relativo à transferência de material e serviços, no valor de R\$1.409.013,75;

- na sequência, um lançamento a crédito na conta 21155901 relativo à transferência de material e serviços, no valor de R\$1.409.013,75;

- um lançamento a débito na conta 60002021 relativo à outsourcing IBM, no valor de R\$1.409.013,75; e

Finalizou afirmando que, em 26.12.06, já havia revertido em parte tal despesa a crédito de resultado na conta 60002021 relativo ao estorno de parte do serviço de outsourcing IBM, no valor de R\$325.091,20, de tal forma que o valor líquido da despesa confere com a nota fiscal emitida pela IBM no valor R\$1.083.922,55, (R\$1.409.013,7 – R\$325.091,20).

A emissão da nota fiscal e os respectivos registros contábeis ocorreram todos em dezembro de 2006.

O documento Doc.03, acostado aos autos comprova esta alegação.

Ora, se de fato, como afirma a recorrente, o valor de R\$325.524,98 foi revertido por lançamento a crédito na conta de despesa, restando tão somente R\$1.083.922,55 lançado como despesa, e este último valor está devidamente comprovado por documentação idônea (fls.121/122), não haveria glosa a ser feita. Assim, a exoneração do lançamento decorrente da glosa estaria correta.

Ocorre que dentre os documentos de fls. 2746/2752, acostados pela recorrente na impugnação, há telas de seu sistema computacional atestando o que diz, mas, contudo, não foram juntadas as folhas do diário ou razão que comprovam: a) que o lançamento de estorno foi contabilizado; b) que tal contabilização teve o efeito de – como alega a recorrente – acrescer à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Demais disso, a autoridade fiscal lançadora afirma no termo de verificação fiscal que a recorrente, embora intimada, não apresentou a escrituração dos lançamentos no livro razão (fls.2286). E, além deste fato, durante o procedimento fiscal alegou a recorrente à autoridade que não estava encontrando a nota fiscal no valor de R\$2.566,22 (relativa à diferença entre R\$1.409.013,75 e R\$1.406.447,53), demonstrando que pelo menos até aquele momento não tinha conhecimento da versão alegada na impugnação.

Tal contradição aparente, adicionada a provas inconclusivas apresentadas impedem, a meu ver, o reconhecimento da parcela de despesa acima do valor de R\$1.083.922,55. Assim, dou provimento parcial ao recurso de ofício, neste ponto, para manter o lançamento de R\$325. 091,20 (equivalente a R\$ 1.309.013,75 – R\$ 1.083.922,55).

Item 7 - Glosa do valor de R\$47.793.634,54, referente a multas, constante na DIPJ/2007.

Afirma a DRJ que:

Quando da ação fiscal, a Interessada foi intimada a apresentar relatório conclusivo, bem como a indicação das contas, relativos ao valor lançado a título de despesa com multas, no montante de R\$54.627.632,41, que constou na linha 19 da Ficha 05A da DIPJ, em relação ao qual somente a parcela de R\$ 6.833.997,87 não seria dedutível.

Alegou a Interessada que, do montante glosado, R\$37.074.836,49, referiam-se a ressarcimento à Claro, de multas por ela, (a Interessada), suportadas quando da

desativação de circuitos (cancelamentos de contratos) de uso da Claro nas redes de outras operadoras.

Acrescentou que tal pagamento teve como objetivo possibilitar a migração de circuitos da Claro para ela e, com isso, ela pôde contratar toda a capacidade de rede de telecomunicações para interligar as suas estações de telecomunicações. Em razão disso, foi celebrado um Contrato de Aquisição de Capacidade de Backbone com a Claro, conforme Doc. 06.

Finalizou informando que o item 3.2.4 da cláusula terceira do referido contrato comprova que assumiu o ônus das multas pagas pela Claro em virtude da rescisão de contratos com seus outros parceiros comerciais e clientes, já que essa rescisão viabilizou à Claro contratá-la, fato este que lhe trouxe benefícios. Assim, conforme foram realizadas as desativações dos circuitos de determinadas regiões do país (NE, RJ, MG, etc), por força da cláusula acima, ela reembolsou à Claro a multa incorrida junto a terceiros. Concluiu a Interessada que as notas de débito recebidas, que totalizaram R\$27.293.278,47 (Doc. 06), a título exemplificativo, comprovam o alegado.

O item 3.2.4, do contrato apresentado pela Interessada tem o seguinte texto:

Pagar à CLARO valores limitados àqueles listados no Anexo IV, referentes a quaisquer multas, incluindo impostos aplicáveis, devidos por conta da desativação de circuitos, a partir do cancelamento decorrente da migração de tais circuitos para o Backbone Embratel.

Os documentos denominados notas de débito emitidos pela Claro demonstram que os respectivos pagamentos estão em consonância com o que diz o item 3.2.4 acima analisado, bem como, com os argumentos apresentados pela Interessada.

Da análise das referidas notas de débito, constata-se que a Claro comunicou à Interessada a desativação de circuitos relacionados e que, por força do item 3.2.4 da Cláusula Terceira do Contrato de Aquisição de Capacidade de Backbone, a Interessada era devedora da CLARO no valor de R\$27.332.419,65, relativos às diversas regiões do País, resultante da soma dos valores das notas de débito.

Quanto às multas de mora, do exame das respectivas guias de recolhimento acostadas aos autos pela Interessada, constata-se que, além das que se referem ao ano de 2006, também constam guias referentes a tributos cujo fato

gerador ocorreu nos anos de 2001, 2002, 2004 e 2005, que não foram recolhidas em 2006.

Assim, o total de multa de mora que consta nas guias de recolhimento de tributos, que, pelo regime de competência, pode ser deduzida em 2006, é de R\$1.149.003,63.

Voto por dar provimento parcial à impugnação para considerar a redução da glosa de R\$47.793.634,54 para R\$19.312.211,26, exonerando-se, pois, R\$28.481.423,28.

Vê-se, assim, que a glosa relativa às multas pagas por desativação de circuitos à Claro (R\$27.332.419,65) restaram comprovadas tanto pelo contrato da recorrente com a Claro, bem como por meio das notas de débito emitidas pela Claro para esta finalidade (além do seu pagamento).

A assunção de responsabilidade por multas devidas por terceiros, de forma a vender-lhes produtos ou serviços (no caso, a utilização do sistema de Backbone Embratel pela Claro), é prática legal e visa ao incremento dos negócios, sendo, neste sentido, vantajosa ao tomador da responsabilidade, que certamente espera receber mais pelo contrato celebrado do que as multas que se responsabiliza por meio dele.

Fica, então, demonstrado que a despesa é necessária às atividades da empresa, não se caracterizando, conforme alegado pela fiscalização, como mera liberalidade. Assim, é acertada sua dedutibilidade, como bem decidiu o colegiado *a quo*.

Por outro lado, no que tange às multas de mora, a glosa somente foi reduzida no montante de R\$1.149.003,63, valor equivalente às multas (não recolhidas) relativas ao ano-calendário de 2006, permanecendo glosadas aquelas relativas aos anos-calendário anteriores, porque, segundo o regime de competência, deveriam ter sido deduzidas naqueles mesmos anos-calendário.

A dedutibilidade das multas devidas pelo pagamento em mora é assegurada pelo §5º do art. 41 da Lei nº 8.981/95, reproduzido no art. 344 do RIR/99, *verbis*:

Art. 41. ...

§ 5º Não são dedutíveis como custo ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

De acordo com o parecer normativo CST nº 61/79 tais multas são consideradas compensatórias, opondo-se às multas punitivas, aplicadas em procedimento de ofício. O parecer ainda aduz que a multa é considerada compensatória quando, cumulativamente: a) não for excluída pela denúncia espontânea; b) guardar equivalência com a lesão provocada, o que é revelado pela própria lei ao fixar a taxa de cálculo em função do tempo de atraso (por exemplo, 1% ao mês; 10% ao semestre, etc).

A classificação adotada no parecer merece reservas, posto que a multa de mora é aplicada pela violação da conduta de pagar no prazo, e, portanto, é uma sanção à conduta de ingressar e de permanecer na situação de mora, que, por sua vez, é uma conduta

antijurídica, tanto que sancionada por uma penalidade. Assim, nada tem de compensatória a penalidade, que é verdadeira punição. Todavia, não obstante este particular, parece-me que o parecer está em conformidade com o que pretendeu regram o §5º do art. 41.

Assim sendo, deve ser mesmo exonerado o crédito pela glosa das multas de mora deduzidas, uma vez que a dedutibilidade delas é assegurada por lei.

Desta forma, não vejo reparos a efetuar ao quanto decidido, no tocante ao item 7 da infração 001.

Item 10 – Glosa dos valores referentes aos seguintes lançamentos ocorridos na conta 63002401, comissões a representantes - pré-pago:

R\$8.018.922,84 em 05/09/2006;

R\$1.335.863,42 em 05/09/2006;

R\$ 68.236,32 em 14/09/2006.

Reproduzo, por oportuno, trecho do voto condutor da DRJ que cuida da matéria.

Alegou a Interessada que firmou contrato de prestação de serviço referente a recebimento de pagamentos na venda de créditos de serviço pré-pago com o Banco do Brasil S.A, Caixa Econômica Federal e HSBC Bank Brasil S.A, e em razão disso, nos meses de janeiro a agosto de 2006, contabilizou, a título de Comissão a Representantes, os montantes de R\$8.018.922,84 e R\$1.335.863,42, sendo que a venda dos respectivos cartões, por aquelas instituições financeiras, redundavam na cobrança de R\$0,60 por cartão comercializado.

Acrescentou que as planilhas analíticas de apoio contábil anexas (Doc.11), e os lançamentos contábeis relativos à reclassificação destas despesas para a conta contábil 63002401, bem como os comprovantes de pagamentos para os respectivos meses, extratos bancários, comprovam que todas as despesas contabilizadas foram a esse título.

Conforme relatado, em relação a este item, foi determinado que houvesse diligência para que a Fiscalização se pronunciasse acerca dos documentos acostados aos autos pela Interessada, Doc.11.

Tais documentos compõem-se de:

- contrato entre o HSBC e a sociedade VÉSPER SÃO PAULO S/A;

- contratos de prestação de serviços e extratos bancários do Banco do Brasil;

- contrato de prestação de serviços - Venda de Créditos de Telefonia Pré-Paga com a Caixa Econômica Federal;

- extratos do Bradesco.

Quanto ao contrato entre o HSBC e a VÉSPER SÃO PAULO S/A, consta nos autos que tal sociedade era subsidiária integral da Interessada quando do período objeto da ação fiscal, fato este não negado nas peças de defesa.

A Resolução CFC 750/93, de 29-12-1993, que dispõe sobre os princípios de contabilidade, com a redação dada pela Resolução CFC 1.282/2010, impõe no seu artigo 4º, que o Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Por sua vez, o parágrafo único daquele artigo determina que o patrimônio pertence à entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Assim, apesar de a participação da Interessada ser integral no capital da VÉSPER SÃO PAULO S/A, tratam-se de entidades distintas. Tendo por base que a despesa fundada em contrato realizado pela controlada não pode ser deduzida no resultado da controladora, não há como considerar o documento acima mencionado como elemento de prova a favor da Interessada.

Quanto aos contratos de prestação de serviços e extratos bancários do Banco do Brasil, informou a Fiscalização que em relação aos extratos bancários da referida instituição financeira, só foram apresentados os relativos aos meses de abril (conta bancária nº 6361-4) e julho (contas bancárias nº 6361-4 e 6362-2). Assim, em decorrência dos fatos relatados às fls.3.476/3.478, foram considerados como comprovadas apenas as parcelas de R\$6.622,20 e R\$7.493,40.

Em contra-razões, alegou a Interessada que as instituições financeiras não emitem nota fiscal pelos serviços que prestam e limitam-se a prestar contas desses serviços por meio de débito no extrato bancário, sendo que a contabilidade concilia o extrato bancário e aloca devidamente o débito à conta de comissões por venda de cartões pré-pagos. Continuando, afirmou que os contratos de prestação de serviço que firmou com as respectivas instituições financeiras e, por amostragem, os demais documentos, cujos valores constaram nas planilhas analíticas de apoio contábil acostadas aos autos, comprovam que todas as despesas contabilizadas o foram a esse título, uma vez que os lançamentos contábeis apontam a reclassificação destas despesas para a conta contábil 63002401, revelando-se claro que, nos meses de janeiro a agosto de 2006, contabilizou, a título

de Comissão a Representantes, os montantes de R\$8.018.922,84 e R\$1.335.863,42.

Neste contexto, cabem as seguintes observações.

O artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (Grifado agora).

Os documentos hábeis, segundo sua natureza, que são exigidos neste dispositivo, são aqueles que contêm uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa, devendo, por isto, os requisitos de autenticidade e legitimidade, uma vez que, o seu conteúdo deve conduzir à convicção da efetiva realização dos atos alegados. A autenticidade do documento é alcançada pela participação de terceiros na sua produção.

Ressalte-se que o dispositivo acima mencionado também prevê que a enunciação, por si só, dessas operações nos livros fiscais não constitui meio de prova, se não estiverem amparados por estes tipos de documentos.

E não poderia ser de outro modo, uma vez que a relação entre fisco e contribuinte não é informal; é formal e vinculada à lei, sem exceção. Logo, a forma convencionada entre as partes diz respeito somente às partes; não exige o contribuinte de apresentar a prova da efetiva realização dos negócios jurídicos em toda a sua extensão.

Na espécie, os extratos bancários, por serem documentos da lavra de terceiros, no caso, as instituições financeiras, seriam os instrumentos apropriados a comprovar a efetividade dos contratos acostados aos autos, tendo em vista a correlação dos fatos e valores neles contidos.

Ocorre que a Interessada apresentou tão-somente os extratos mencionados no relatório fiscal, portanto, atuou corretamente a Fiscalização quando aproveitou apenas os valores ali consignados.

Quanto ao contrato de prestação de serviços de venda de créditos de telefonia pré-paga com a Caixa Econômica Federal, a Fiscalização reportou o que a seguir se transcreve:

“No contrato apresentado, (Contrato de Prestação de Serviços - Venda de Créditos de Telefonia Pré-Paga), há menção à existência da relação comercial desde o ano de 2001 e à intenção de se efetuar um acerto de pendências comerciais surgidas entre 2002 e 2004 no montante de R\$ 2.309.259,36.

Tal contrato está datado de outubro de 2007 [não há menção ao dia].

pré-paga. Partindo de tal pressuposto lógico, constata-se que, no entendimento da Impugnante, o mencionado valor de R\$2.309.259,36 integraria o montante da despesa objeto da presente análise.

Como consta no próprio contrato, tal valor representaria pendências ocorridas entre os anos-calendário 2002 e 2004.

Ao apropriar como despesa operacional no ano-calendário de 2006 valores relativos a ajustes de exercícios anteriores, a Impugnante ignora o Princípio da Competência dos exercícios. Conforme estabelece a legislação no Brasil em consonância com os padrões contábeis internacionais, ajustes de exercícios anteriores devem ser efetuados em contrapartida à conta do patrimônio líquido, não transitando pelo resultado do período.

Assim, no que tange ao valor consignado [R\$ 2.309.259,36], de plano, já se revela improcedente a sua apropriação como despesa operacional relativa ao ano-calendário 2006.

No entanto, em relação aos débitos incorridos junto à CEF, o mais relevante na análise refere-se às informações contidas nos extratos bancários apresentados.

Inicialmente, destaca-se a péssima qualidade das cópias, o que, em algumas situações, impossibilita a leitura das informações.

Observando as datas registradas no roda-pé das páginas, verifica-se que os dados abrangem os períodos de 04/04/2006 a 03/05/2006 e 04/07/2006 a 01/08/2006, ou seja, apenas dois meses, quando a despesa considerada é relativa ao período de janeiro a agosto de 2006, conforme informado pela própria Impugnante.

Não obstante a precariedade das cópias apresentadas, é possível identificar a rubrica "DEB TARIFA" em todos os registros assinalados pela Impugnante como referentes à despesa em análise, muito embora, em vários desses, os respectivos valores estejam inelegíveis.

Também fica claro que a mesma rubrica - DEB TARIFA - está presente em vários outros registros não assinalados.

Ou seja, a rubrica "DEB TARIFA" é utilizada de forma genérica e imprecisa, não permitindo, assim, o reconhecimento dos gastos aos quais estejam vinculados. Tal situação impossibilita o estabelecimento da correlação dos valores assinalados nos extratos com os "Gastos de Telefonia Pré-pagos", e, conseqüentemente, não se prestam para a comprovação da despesa operacional em análise.

*Como já foi exaustivamente mencionado no Termo de Verificação Fiscal, a utilização de rubricas genéricas nos documentos apresentados tornam-se sem efeito para **comprovarem gastos específicos na escrituração do contribuinte. Tal inconsistência revela a impossibilidade de se estabelecerem***

os vínculos entre as diversas fontes das informações contábeis no que tange aos respectivos valores, naturezas e momentos de ocorrência dos fatos econômicos.

Tal situação, reitera-se, torna os elementos apresentados insuficientes e inexatos e, portanto, inválidos para comprovarem as despesas intituladas "Comissões a Representantes - Pré-pago".

Além dos extratos e do mencionado contrato relativo a pendências comerciais de anos anteriores ao fiscalizado, não foi apresentado qualquer outro documento emitido pela Caixa Econômica Federal em relação ao item em pauta.

Em contra-razões, a Interessada alegou que as instituições financeiras limitam-se a prestar contas dos serviços que prestam por meio de débito no extrato bancário; a contabilidade concilia o extrato, alocando o débito à conta de comissões por venda de cartões pré-pagos, uma vez que é empresa dedicada ao ramo de telecomunicação e, neste tipo de atividade, é praxe nas operações comerciais com cartões de telefones pré-pagos, assim agir, sendo certo que os contratos de prestação de serviço que firmou com a Caixa Econômica, as planilhas analíticas de apoio contábil, os lançamentos contábeis relativos à reclassificação das despesas para a conta contábil 63002401 e os extratos apresentados por amostragem, comprovam que, nos meses de janeiro a agosto de 2006, contabilizou, a título de Comissão a Representantes, as despesas informadas.

Cumpra registrar que a Interessada nada contrapôs em relação ao fato de ter violado o Princípio da Competência dos exercícios, nos termos acima expostos, uma vez que, consta nos autos que a Interessada procurou utilizar em 2006, despesas que, pelo regime de competência, seriam de 2002 e 2004, e mais, com base num acordo datado de outubro de 2007.

Quanto aos documentos apresentados, deve ser esclarecido à Interessada que não cabe a apresentação dos mesmos por amostragem, mas, sim, todos devem ser fornecidos, uma vez que, revelou-se correta a informação da Fiscalização que somente foram apresentados documentos do período de 04/04/2006 a 03/05/2006 e 04/07/2006 a 01/08/2006, apenas dois meses, quando a despesa considerada é relativa ao período de janeiro a agosto de 2006, conforme informado pela própria Interessada.

Em relação ao fato de as cópias apresentadas serem ilegíveis e a rubrica "DEB TARIFA" ser utilizada de forma genérica e imprecisa, não permitindo, assim, o reconhecimento dos gastos aos quais estejam vinculados, a Interessada tão-somente insistiu que as planilhas juntadas aos autos permitiriam tal vínculo.

Ocorre que, tais planilhas, por si só, não comprovam a correspondência dos valores contidos nos extratos com as despesas contabilizadas, pois, as mesmas deveriam vir acompanhadas de todos os documentos pertinentes ao período analisado.

Como já mencionado, a Interessada apresentou tão-somente os extratos mencionados no relatório fiscal, que não cobrem todo o período objeto da autuação.

Neste sentido, atuou corretamente a Fiscalização quando aproveitou apenas os valores consignados nos extratos, confirmando-se neste julgamento que, além dos extratos e do contrato relativo a pendências comerciais de anos anteriores ao fiscalizado, não foi apresentado qualquer outro documento hábil e idôneo a comprovar as alegações da Interessada.

Quanto aos extratos do Bradesco, reportou a Fiscalização que os mesmos não vieram acompanhados dos respectivos contratos.

Cientificada deste fato, a Interessada, no aditivo à impugnação, alegou que a congruência dos valores dos extratos com os fatos concretos estaria comprovada por si só, isto é, pelos próprios extratos bancários.

Equivoca-se a Interessada uma vez que os extratos apresentam tão-somente rubricas genéricas do tipo: "TAR. S/REC. DIVER" com observações manuscritas com os dizeres "Tarifa Pré-Pago".

Portanto, tais documentos não são suficientes para comprovar a despesa operacional, uma vez que não há como correlacionar as informações genéricas dos extratos bancários com a rubrica contábil que constou na escrituração, sendo certo que o respectivo contrato poderia vir a ser este elo.

De todo o exposto, deve-se dar provimento parcial à impugnação ao lançamento do presente item, para retirar da glosa realizada o valor de R\$14.115,60.

A DRJ, portanto, exonerou apenas a parcela de R\$14.115,60, composta das parcelas de R\$6.622,20 e R\$7.493,40, relativas aos contratos de prestação de serviços e extratos bancários do Banco do Brasil apresentados, relativo aos meses de abril (conta bancária nº 6361-4) e julho (contas bancárias nº 6361-4 e 6362-2). Tais parcelas foram efetivamente comprovadas por meio de contrato de prestação de serviços e por débitos inequívocos em extrato bancário, e, portanto, é correta sua exoneração.

Anteriormente ao julgamento, a DRJ o converteu em diligência para que fossem analisados os documentos apresentados pela recorrente, posto que durante o procedimento fiscal nada havia sido apresentado.

A fiscalização, então, concluiu que o contrato de prestação de serviços com o Banco do Brasil apresentava as condições para a intermediação de venda dos cartões pré-pagos e os extratos permitiam inferir-se tratarem-se os valores efetivamente de pagamento da comissão a representantes. No que tange aos valores, foram aceitos aqueles correspondentes aos extratos bancários em conformidade com a planilha apresentada (R\$7.493,40) ou os efetivamente comprovados por extratos, na presença de divergência entre a planilha e os extratos (R\$6.622,20), conforme fls.3476/3478.

Não vejo reparos a efetuar neste item, no que tange ao provimento parcial.

Infração 002 (exclusões não autorizadas)

Tal como procedido, quanto aos itens 7 e 10, a matéria relativa à infração 002 é objeto de recurso de ofício e de recurso voluntário.

Todavia, contrariamente aos itens 7 e 10, em que se questiona matéria de fato e de direito, a apreciação da infração 002 não permite o desdobramento feito anteriormente, posto que a matéria autuada exige análise geral.

Assim, apreciarei esta matéria quando da análise do recurso voluntário.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo, e portanto, dele também conheço.

O lançamento efetuou glosa de despesas, consideradas não dedutíveis (Infração 001 - itens 1 a 12) e adicionou valores relativos a exclusão indevida em 2006 com perdas no recebimento de crédito relativas aos anos de 2002 a 2005 (Infração 002).

Tendo em vista que são muitos os pontos objeto de lançamento e, posteriormente, questionados, a apreciação está dividida conforme os itens do auto de infração.

Infração 001

Item 1 – Despesa de serviços de suporte à importação - conta 63002601 (R\$8.885.674,69)

Alegou a recorrente que este valor se referia à retificação da receita da prestação de serviços de pré-pago, decorrente da revisão de disputas de tráfego com a operadora Claro, acrescentando que após a contabilização desta retificação foi escriturada uma nova receita no valor de R\$ 17.074.977,40, posteriormente à Claro aprovar e reconhecer o correto valor da prestação de serviços pré-pago.

A DRJ entendeu que, do exame dos registros contábeis apresentados, não houve prova da receita no valor de R\$17.074.977,40, e além disso, a conta glosada era de despesa, o que afastaria a alegação de que o valor glosado seria relativo à retificação de receita de prestação de serviços, a qual se dá por meio dos instrumentos contábeis adequados, e não por meio de contas de despesa. Não houve, assim, prova do alegado.

Na peça recursal a recorrente nada trouxe de novo, limitando-se a reiterar que havia confirmado os fatos alegados durante a fiscalização. No entanto, não apontou ou acostou qualquer novo documento que militasse no sentido do que afirma.

Vale lembrar que no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal ressalta que após virem respostas não esclarecedoras sobre a exclusão do valor de R\$8.883.983,07 da conta de serviços de suporte à importação (63002601), reentimou por duas vezes a recorrente (termos nº14 e 30-fls 2271/2272) a apresentar documentos comprobatórios para sustentar as alegações, sendo que notou mudança de conteúdo entre as justificativas a cada um deles.

Mas a fiscalização não se deteve apenas nisso, tendo verificado cada uma das contas envolvidas nas justificativas, e verificado que as explicações fornecidas não se compatibilizavam com os lançamentos, pois: a) não houve a migração do valor de R\$8.883.983,07 da conta 3104499100-OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS para a conta 600002019-OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS; b) os registros do valor de R\$8883.983,07 nas contas 600002019-OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS e 63002601-SERVIÇOS DE SUPORTE À IMPORTAÇÃO se anularam mutuamente; c) não foi justificado o saldo inicial da conta 63002601, no valor de R\$8.884.043,00, a qual, de acordo com informações do contribuinte, foi constituída com migração de parte do saldo da conta nº 310290000, no valor de R\$60,00; d) não foi comprovada através de registros contábeis a alegada retificação de receita; e) não foi comprovada a despesa denominada SERVIÇOS DE SUPORTE À IMPORTAÇÃO.

Desta forma, e considerando que eventual retificação de receita, nos patamares envolvidos, haveria de ser lastreada em forte documentação e estar contabilizada devidamente em registros contábeis, especialmente porque a retificação de receitas não se dá por novo lançamento a débito de conta de despesa, mas em conta da respectiva receita indevidamente lançada, entendo que não merece reparos o acórdão recorrido, nesta matéria.

Item 2 – FUNTTEL – Fundo para Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações - despesa de serviços de suporte à importação - Conta 63002601

Trata de glosa de despesas referentes ao Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações, FUNTTEL, conta 67077086, valor de R\$16.186.203,15.

A Interessada aduziu que os tributos e contribuições são dedutíveis na determinação do lucro real segundo o regime de competência. Assim, tendo incorrido a despesa de FUNTTEL, no montante de R\$33.371.607,98, no ano-calendário de 2006, ainda que tenha pago tal contribuição apenas parcialmente, os valores são dedutíveis. Completou a alegação no sentido de que não seria o mero fato de o tributo estar suspenso em sua exigibilidade que afastaria sua qualidade de contas a pagar.

A DRJ entendeu que a alegação acima seria confissão de ter a recorrente ingressado com alguma medida no sentido de contestar a exigibilidade do tributo, e, com base no art. 344 do RIR, que estabelece a indedutibilidade dos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, do acórdão nº 9101-00.592, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que dispõe no mesmo sentido e da SCI Cosit nº 09/12, manteve a glosa.

Na peça recursal, todavia, a recorrente insurge-se contra a decisão recorrida, afirmando que não se provou que a exigibilidade estivesse suspensa, mas tão somente que a recorrente não havia recolhido a contribuição para o FUNTTEL integralmente. A recorrente aduziu que não há depósito, defesa administrativa ou concessão de liminar em mandado de segurança que houvesse determinado a suspensão da exigibilidade da contribuição.

De fato, no Relatório de Diligência (fls.3501/3501), a autoridade fiscal repisa sua conclusão pelo lançamento pelo fato de não ter havido sacrifício de nenhum ativo para o lançamento da despesa, posto que o tributo, embora lançado por competência não restou recolhido. Assim, não o fez por ter comprovado a situação de suspensão da exigibilidade do tributo.

De acordo com o termo de verificação fiscal (fls.2281), a fiscalização intimou a recorrente para explicar o motivo do recolhimento parcial da contribuição, o que foi atendido, tendo, inclusive a recorrente fornecido a matéria tributável (receita bruta) na planilha que demonstra os valores devidos e os efetivamente pagos.

O art. 4º da Lei nº 10.052/2000 prescreve que é devida a contribuição de 0,5% sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, efetuadas as exclusões à base de cálculo, além de outras formas de ingresso, *verbis*:

Art. 4o Constituem receitas do Fundo:

III – contribuição de meio por cento sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, nos regimes público e privado, excluindo-se, para determinação da base de cálculo, as vendas canceladas, os descontos concedidos, o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

Neste sentido, informada, inclusive a matéria tributável, seria possível à autoridade fiscal, verificar a correção da apuração, e, sendo o caso, verificando-a correta, adotar os meios para comunicar o fato à autoridade competente para a cobrança dos valores devidos e não pagos.

Todavia, não vejo como ser possível a manutenção da glosa, pela mera incompatibilidade entre o regime de caixa e o regime de competência derivado do pagamento meramente parcial da contribuição devida. Inexistindo uma das hipóteses dos incisos II a IV do art. 151 do CTN há que ser adotado de forma peremptória o regime de competência, o mesmo utilizado pela pessoa jurídica para registrar os demais atos e fatos contábeis.

Concordo que causa espécie o fato de: a) a Lei nº 10.052 não atribuir de pronto a arrecadação da contribuição à Administração Tributária Federal e nem a qualquer outro órgão; b) a recorrente computar e deduzir do IRPJ e CSLL a contribuição devida pelo total, mas recolhê-la de forma parcial, sabendo-se que são mínimas as chances de ser surpreendida por alguma fiscalização específica neste sentido.

Todavia, uma vez que os livros fazem prova da obrigação devida, a contribuição pode ser deduzida pelo valor efetivamente devido, ainda que o pagamento tenha sido parcial, posto ser cogente a adoção do regime de competência. O julgador, há que se ressaltar, é aplicador do direito posto, não lhe cabendo legislar positivamente, substituindo o legislador, para produzir decisão que entenda mais justa. Este é um limite imposto pelo próprio Direito.

Desta forma, voto no sentido de dar provimento ao recurso neste item, para cancelar a glosa de R\$16.186.203,15 relativa a despesa não comprovada relativa ao Funttel.

Item 4 – glosa dos valores referentes a lançamento a débito na conta 0060002022, no valor de R\$2.226.478,08, ocorrido em 31-05-2006, referente a serviços de suporte a TI.

Verifica-se, quanto a este item, que a recorrente acostou aos autos registros de seu sistema de gestão de pagamentos, e as respectivas notas fiscais relativas aos serviços a ela prestados por diversos prestadores de serviço, (DOC. 04), no valor de R\$ 2.226.478,08.

A DRJ negou provimento ao pedido, porque na comprovação juntada, destinada a comprovar o lançamento a débito ocorrido em 31-05-2006, naquela conta de despesa, foram elencadas sete notas fiscais cujas datas de emissão são: 27-03-2006, 25-04-2006, 05-05-2006, 05-06-2006, 06-06-2006, não mantendo, portanto, relação temporal com o registro da despesa por serem de mês-calendário anterior (27-03-2006, 25-04-2006, 05-05-2006) ou posterior (06-06-2006).

Além disso, para aceitar a composição feita há que se conceber que uma parcela, no valor de R\$60.000,00, do lançamento contábil cujo total foi de R\$2.226.478,03, utilizou parte do valor de uma nota fiscal cujo montante foi de R\$241.084,59. Em síntese, na composição do lançamento, consta como comprovante uma nota fiscal de valor totalmente diferente.

Não bastasse isso, na primeira página do referido documento consta como *datas de lançamento* para aquela notas fiscais os dias 14-06-2006, 05-04-2006, 13-10-2006, 07-08-2006 e 03-10-2006, e não 31-05-2006, que é a data do lançamento que se analisa.

Ora, verifica-se que a justificativa não foi aceita porque ela é de composição incompatível com os valores lançados e com as justificativas apresentadas.

A recorrente, por seu turno, alega que a emissão da nota fiscal de serviço é de responsabilidade do prestador, e a despesa pode ser lançada mesmo antes da emissão da nota, se já tiver sido incorrida. Este, o motivo da incompatibilidade.

Alega, ainda, que os lançamentos têm datas distintas, e não, conforme dito pela DRJ, a data de 31.05.06. Tal assertiva vem fundada em uma planilha acostada ao recurso voluntário. Todavia, quanto a este ponto, verifica-se do termo de verificação fiscal (fl.2287), em que o auditor-fiscal copia o lançamento efetuado, que a data do lançamento – ao contrário da planilha acostada – é efetivamente 31/05/2006, senão vejamos:

Dos lançamentos selecionados, constou o realizado em 31/05/2006,
no valor de R\$ 2.226.478,08.

31/05/2006	00600C	SERVÍCIOS DE SUPORTE A TI	D	2.226.478,08
31/05/2006	00211F	FORNEC. MATERIAIS/SERVÍCIOS - PROVIS,ES	C	2.226.478,08

O momento em que a despesa deve ser registrada é aquele em que é incorrida. Contudo, o conservadorismo impõe que o registro seja feito somente de posse do documento que prova o serviço e o dever obrigacional constituído, exceto se optado por forma diversa em contrato (mas, ainda assim, esta particularidade deverá estar descrita no contrato).

Assim, o registro anterior carece de substância e o registro posterior viola princípios contábeis.

Não bastasse isso, a questão se agrava quando – como no caso vertente – a composição prestada e a documentação de suporte não é coincidente nem em data nem em valor com o lançamento contábil.

As provas devem guardar identidade com os fatos para prová-los. Quando esta identidade está ausente, elas perdem o poder de a ele se aderirem, e dessa forma, provar a realidade, perdendo, assim, seu poder de prova. Eis o que ocorre no caso presente.

Desta forma, nego provimento a este item e mantenho o quanto decidido no acórdão recorrido.

Item 5 – glosa da parte das despesas que constaram no item 04, prestação de serviço por pessoa jurídica da Ficha 05A - Despesas Operacionais da DIPJ/2007. A parcela glosada referiu-se à despesa com serviços de suporte a TI realizado em 30/06/2006, no valor de R\$822.925,10.

Afirmou a DRJ, quanto a este ponto:

Alegou a Interessada que apresentou notas fiscais e respectivos lançamentos contábeis, no valor de R\$822.925,10.

Ocorre que parcela no valor de valor de R\$185.525,10, que compôs o total glosado de R\$822.925,10, não correspondeu à soma das notas fiscais apresentadas.

A Interessada afirmou que o valor de R\$185.525,10 corresponde ao somatório do valor de R\$148.571,56 (inserido nas notas fiscais n.ºs 91322/91323) e de R\$36.953,54 (NF n.º 92795), conforme documento que anexou. Acrescentou que o valor de R\$148.571,56 seria resultante de parcelas contidas nas notas fiscais 91322/91323, cujos valores são R\$67.816,56 e R\$192.452,38.

Analizando-se as mencionadas notas fiscais não se verifica qualquer menção que sustente as alegações da Interessada. Em relação às demais parcelas que compuseram o valor de R\$822.925,10, ocorreu a mesma discrepância de data e valor entre o registro contábil e as notas fiscais que teriam lhe servido de base.

Em algumas notas fiscais os valores não conferem e em outras, as datas são de 05-07-2006 e 17-07-2006.

No recurso voluntário, a recorrente nada aduziu, tendo apenas reiterado que as notas fiscais provam o valor de R\$822.925,10.

Pelas mesmas razões aduzidas no item anterior, relativamente à precariedade das provas colacionadas, nego provimento a este item e mantendo a decisão recorrida.

Item 6 – glosa dos valores referentes a lançamento ocorrido em 18-10-2006, a débito da conta 63002001, no valor de R\$633.509,11, referente a serviços de auditoria/consultoria/assessoria.

A glosa feita neste item se refere à não comprovação do lançamento abaixo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 23/05/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 06/06/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 11/06/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por CRISTIANE SILVA COSTA

Impresso em 11/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16682.720696/2011-63
Acórdão n.º 1302-001.185

S1-C3T2
Fl. 3.885

18/10/2006	006300 AUDITORIA/CONSULTORIA/ASSESSORIA	D	633.509,11
18/10/2006	001137 ADIANTAMENTOS TELCO	C	633.509,11

Para sua comprovação, a recorrente tão somente acostou uma carta (fls.347) sem assinatura, encaminhada à Brasil Telecom S/A, na qual menciona um contrato de interconexão e apresenta uma demonstrativo, no qual consta o item “Repasse de Consultoria Desp. 47 Anatel”, no valor em questão.

Nenhum documento que comprovasse o efetivo pagamento ou sua prestação foram apresentados. Em resposta a reintimação, afirmou a recorrente que *o pagamento desta despesa ocorreu em um encontro de contas entre a Embratel e a operadora Brasil Telecom* (termo de verificação fiscal, fls.2294).

A recorrente, na peça recursal entende que a carta deve ser entendida como documento hábil e idôneo. Com tal assertiva não se pode concordar, vez que as despesas, para serem dedutíveis, devem estar lastreadas em documentos que demonstrem tanto o pagamento quanto a efetividade da prestação do serviço. Nenhuma destas duas comprovações pode ser obtida da carta apresentada.

Neste sentido, voto para negar provimento e manter a exigência lançada.

Item 7 – glosa do valor de R\$47.793.634,54, referente a multas, constante na DIPJ/2007.

Este item já foi objeto de apreciação no recurso de ofício, vez que a DRJ deu provimento parcial ao pedido para exonerar, dos R\$47.793.634,54 o montante de R\$28.481.423,28.

Com relação a esta matéria, votei no recurso de ofício, para manter a exoneração já efetuada no acórdão recorrido.

A recorrente, no recurso voluntário, em que pese o cancelamento de R\$28.481.423,28, entende que deva ser exonerado mais. Isto porque afirma que a documentação apresentada no montante de R\$27.332.419,65 e exonerada pela autoridade julgadora *a quo*, foi meramente exemplificativa. Afirma que o valor total ressarcido à Claro e suportado foi efetivamente de R\$37.074.836,49. Todavia, não promoveu a juntada da documentação que comprovaria o pagamento da parcela restante, nem de qualquer notificação feita pela Claro no sentido de cobrar a parcela restante, e, por conseguinte, não demonstrou que incorreu na despesa, condição necessária de sua dedutibilidade. Assim, deve ser mantida a exoneração tão somente da parcela efetivamente comprovada (R\$27.332.419,65).

Com relação às multas de mora, entende que deva ser exonerado o total, incluindo aquelas cujo fato gerador ocorreu nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005 (não recolhidas em 2006), que restaram com sua glosa mantidas pela fiscalização. Isto porque, como não houve falta ou insuficiência de tributos, mas apenas atraso, devem ser deduzidas integralmente.

Todavia, resta asseverar que o montante restou glosado não pelo fato de as multas em questão serem relativas a falta ou insuficiência de tributo, mas por não competirem

ao período em que foram pagas, e, portanto, não poderem, por isso, ser deduzidas naquele mesmo período.

De fato, a mora do devedor é caracterizada (art. 394, Código Civil) no momento em que expira o prazo previsto para pagamento na lei ou convenção estabelecida. No caso de tributos e contribuições, este prazo sempre é previsto pela legislação tributária.

Sendo a multa de mora a penalidade cominada em lei para punir a mora, seu fato gerador se dá assim que caracterizada a mora. É verdade que o montante devido pode sofrer acréscimos, caso prolongada a mora, como no caso da legislação federal (Lei nº 9.430/96, art 61.). Todavia, as parcelas já incorridas hão de estar devidamente computadas quando do acréscimo verificado. Neste sentido, segundo o exemplo da legislação federal, ultrapassados 60 dias do prazo para pagamento, referidas multas já haveriam de estar integralmente computadas como incorridas, nada restando para ser deduzido após este período, em obediência ao princípio da competência.

Desta forma, nego provimento e mantenho a decisão recorrida no tocante a este item.

Item 8 – glosa dos valores referentes aos seguintes lançamentos:

R\$825.397,25 em 28-04-2006, ocorrido na conta 0060001106;

R\$2.590.093,35 em 31-07-2006, ocorrido na conta 63001105;

R\$2.258.982,45 em 29-09-2006 ocorrido na conta 63001105; e

R\$3.021.874,42 em 31-12-2006, ocorrido na conta 63001105.

Quanto ao valor de R\$825.397,25, mencionou a DRJ que o total das notas fiscais apresentadas pela recorrente não corresponde ao que constou no lançamento contábil. Na peça recursal afirma a recorrente que os valores questionados pela fiscalização têm relação exata e direta com sua atividade operacional. Afirma, ainda, que o tempo para levantar a documentação foi exíguo.

No que tange ao valor de R\$2.590.093,35 afirma a DRJ que a nota fiscal apresentada pela Interessada no DOC.07, foi emitida em 18-05-2006 e o lançamento contábil ocorreu em 31-07-2006. Além disso, o total da nota fiscal não corresponde ao valor que constou no lançamento contábil.

Relativamente ao valor de R\$2.258.982,45, a recorrente alegou que a despesa não gerou impacto no lucro tributável, pois em 31/07/2006 já havia restituído seu valor a crédito de resultado na conta 11214080, relativo ao estorno do serviço de Co-billing.

Em resposta à fiscalização (fls.2300) a recorrente alegou que a documentação estava em processo de localização. A DRJ, todavia, concluiu que não é possível chegar-se à conclusão que chegou a recorrente, posto que não há como verificar na escrita que a alegada reversão foi efetivamente realizada na escrituração da recorrente. Demais disso, o Doc 9 não prova que a alegada reversão foi efetivamente realizada na escrita da recorrente. No recurso voluntário, a recorrente nada aduziu em complemento à sua alegação inicial.

Sobre o valor de R\$3.021.874,42 a recorrente informa que acostou notas fiscais no referido montante. Todavia, além das *notas fiscais* estarem ilegíveis, os valores não coincidem com o lançamento contábil. Novamente, no recurso voluntário, nenhum novo dado foi oferecido à análise.

A prova das despesas lançadas deve ser feita por meio de documentos hábeis e idôneos. Além disso, os documentos apresentados devem guardar identidade, em data e valor, com os lançamentos contábeis efetuados. Na sua inexistência, ou na presença de documentos que não satisfaçam tais condições, é cabível a glosa pela autoridade fiscal.

Desta forma, voto por negar provimento e manter o quanto decidido, nesta matéria.

Item 9 – glosa dos valores referentes aos seguintes lançamentos ocorridos na conta 0060001106 - Cobrança, outras operadoras, comercial:

R\$2.384.934,83 em 31-07-2006;

R\$3.454.722,70 em 31-07-2006;

R\$3.164.931,76 em 31-08-2006;

R\$3.299.201,16 em 31-08-2006;

R\$6.234.397,28 em 31-12-2006.

Sobre esta glosa, assim se pronunciou a DRJ:

Alegou a Interessada que trata-se de estorno de receita relativa a serviços faturados a clientes de outras operadoras, e que embora tenha reconhecido a receita de prestação de serviços, não realizou essa receita na prática, tendo recebido das operadoras envolvidas valor inferior.

Os estornos apresentados pela Interessada nos autos já foram considerados pela Fiscalização, devendo-se reiterar que o estorno de lançamento efetuado no ano de 2006, deve ocorrer no mesmo ano, sob pena de violação do princípio da competência.

Na peça recursal, a recorrente não aduziu novas razões, limitando-se a afirmar que as despesas foram efetivamente incorridas.

Verifica-se, de fato que a fiscalização considerou os estornos já defendidos pela recorrente, e os retirou da glosa, senão se veja (termo de verificação fiscal, fls.2304):

Quanto ao lançamento, efetuado em 31/07/2006, no valor de R\$ 2.258.982,45, verifica-se que houve realmente o estorno na mesma data,

Processo nº 16682.720696/2011-63
Acórdão n.º 1302-001.185

S1-C3T2
Fl. 3.888

conforme transcrição a seguir.

31/7/2006	0063002032	COBRANÇA - OUTRAS OPERADORAS - COMERCIAL	D	2.258.982,45
31/7/2006	0011214020	VALORES RECEBIDOS DE CO-BILLING A BAIXAR	C	2.258.982,45
31/7/2006	0011214020	VALORES RECEBIDOS DE CO-BILLING A BAIXAR	D	2.258.982,45
31/7/2006	0063002032	COBRANÇA - OUTRAS OPERADORAS - COMERCIAL	C	2.258.982,45

O estorno relativo ao lançamento de R\$3.299.201,16 não foi aceito pois o estorno apresentado data de 28/02/2007, e, portanto, no ano-calendário em questão o suposto estorno não teve qualquer reflexo.

Desta forma, correta a manutenção da glosa.

Item 10 – glosa dos valores referentes aos seguintes lançamentos ocorridos na conta 63002401, comissões a representantes - pré-pago:

R\$8.018.922,84 em 05/09/2006;

R\$1.335.863,42 em 05/09/2006;

R\$ 68.236,32 em 14/09/2006.

Este item também já foi objeto de apreciação no recurso de ofício, vez que a DRJ deu provimento parcial ao pedido para exonerar a parcela de R\$14.115,60, composta das parcelas de R\$6.622,20 e R\$7.493,40, relativas aos contratos de prestação de serviços e extratos bancários do Banco do Brasil apresentados, relativo aos meses de abril (conta bancária nº 6361-4) e julho (contas bancárias nº 6361-4 e 6362-2).

Com relação a esta matéria, manifestei-me no sentido de manter a exoneração feita no acórdão recorrido.

A recorrente, no recurso voluntário, em que pese a exoneração de R\$14.115,60, entende que deva ser exonerado mais. Todavia, não apresenta novos argumentos. Reitera, apenas, que as instituições financeiras não emitem nota fiscal e limitam-se a prestar contas desses serviços por meio de débito no extrato bancário. Com relação aos extratos, reitera, também, que apresentou os documentos por amostragem dado o exíguo tempo que teve para buscar a documentação.

Do relato da DRJ, vê-se que o valor pago às instituições financeiras é igual para todas elas, R\$0,60 (sessenta centavos). Preliminarmente, vê-se, portanto, que a recorrente logrou fixar a remuneração das instituições financeiras, não se podendo acatar, assim, sua impotência diante delas, e sua resignação em aceitar como documento fiscal tão somente os extratos bancários. Trata-se de uma gigante das telecomunicações, e não de mero e pequeno correntista, à quem simplesmente resta aderir às cláusulas contratuais estipuladas pela instituição financeira.

No que tange ao fato de terem sido apresentados documentos de apenas dois meses, é cediço que a prova das despesas deduzidas, se destinada a alçar a condição de dedutibilidade do lucro real, não pode ser, jamais, feita por amostragem. Há que se comprovar item a item os valores deduzidos mediante apresentação dos comprovantes que lastreiam o lançamento da despesa. Ao fiscalizado não é dada a prerrogativa de trabalhar por amostragem,

tendo ele o dever de armazenar e de apresentar a documentação de suporte sempre que requisitado pela fiscalização (art. 251, 927 e 928, RIR/99).

Não há falar, ainda, em falta de oportunidade de defesa. A recorrente não apresentou documentos durante o procedimento fiscal, mas tão somente na impugnação. Ainda assim, a DRJ converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização analisasse os documentos acostados. Esta oportunidade não foi aproveitada pela recorrente para complementar a documentação, e mesmo posteriormente, no curso do processo administrativo, não foram acostados documentos suplementares, limitando-se a recorrente a repetir as razões já deduzidas na peça impugnatória.

Especificamente, no que tange às despesas contraídas pela Vésper São Paulo S/A com o HSBC não há como aceitar sua dedutibilidade, vez que deverão ser deduzidas da base de cálculo dessa subsidiária.

Quanto às despesas contraídas junto à Caixa Econômica Federal (98% da despesa glosada), verificou a fiscalização que no contrato (datado de 2007) apresentado, há menção à existência da relação comercial desde o ano de 2001 e à intenção de se efetuar um acerto de pendências comerciais surgidas entre 2002 e 2004 no montante de R\$ 2.309.259,36. Assim, como consta no próprio contrato, tal valor representaria pendências ocorridas entre os anos-calendário 2002 e 2004, que não podem ser apropriadas em 2006. Além disso, a recorrente sequer demonstrou que tais valores não haviam sido deduzidos naqueles anos-calendário.

No que tange aos extratos bancários, as cópias apresentadas são de péssima qualidade, impossibilitando em algumas situações a própria leitura, além do que abrangem somente o período de 04/04/2006 a 03/05/2006 e 04/07/2006 a 01/08/2006. Além disso, a rubrica "DEB TARIFA", presente nos registros assinalados pela recorrente como referentes à despesa em análise, também está presente em vários outros registros não assinalados, sendo utilizada, assim, de forma genérica e imprecisa, não possibilitando o reconhecimento preciso do gasto como pagamento de comissão por venda de pré-pagos. Por fim, nenhum outro documento emitido pela Caixa Econômica Federal foi apresentado em relação a este item.

A contabilidade deve estar alicerçada em provas inequívocas das despesas a que se busca deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Documentos ilegíveis não se prestam a tanto. Documentos que trazem dizeres genéricos precisam ser aclarados, pois podem, em tese, ser deduzidos em diversas outras contas contábeis, havendo o dever de precisar sua natureza, que deverá estar de acordo com a conta contábil que o registra. Documentos de despesas relativas a períodos anteriores não podem ser deduzidos no ano-calendário corrente. Por fim, o dever de apresentar prova documental não pode ser atendido por amostragem.

Relativamente às despesas relativas ao Bradesco, não foi apresentado o contrato de prestação de serviços. A recorrente pretende a dedutibilidade tão somente alicerçada nos extratos bancários. Todavia, estes apresentam apenas rubricas genéricas do tipo "TAR. S/REC. DIVER" completadas por observações *manuscritas* com os dizeres "Tarifa Pré-Pago". Desta forma, não são suficientes para comprovar a despesa, posto ser impossível correlacionar as informações genéricas dos extratos bancários com a rubrica contábil que constou na escrituração.

Item 11 – glosa dos valores referentes aos seguintes lançamentos ocorridos na conta 0067059900, “Outras Despesas”, no valor de R\$32.024.435,89.

Tais despesas, segundo a recorrente referem-se a estorno de receitas faturadas à Claro decorrentes de chamadas telefônicas transitadas por suas centrais de trânsito, através dos terminais dos clientes pertencentes a Claro, conforme contrato firmado entre as partes, (Doc. 14).

Todavia, alega a recorrente, tais receitas de faturamento houveram de ser estornadas pois a Claro não logrou êxito em cobrar os valores correspondentes de seus clientes, que rejeitaram as chamadas.

Assim se manifestou a DRJ sobre esta matéria:

Do exame dos registros contábeis apresentados, constata-se que a Fiscalização já considerou parte dos estornos, uma vez que na escrituração consta que foi debitado o valor de R\$42.200.808,70 e creditado/estornado o valor de R\$10.176.372,81 na conta 0067059900 - OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS, objeto da autuação, restando o valor autuado de R\$32.024.435,89 na mencionada conta 0067059900 em contrapartida a uma conta de ativo cuja denominação é VALORES FATURADOS COBILLING – CLARO.

Registre-se que a Interessada não acostou aos autos qualquer documento emitido pela Claro.

Os documentos acostados pela Interessada, Doc. 14, em nada lhe beneficia uma vez que trata de informações operacionais genéricas ligadas a co-faturamento e repasses entre as empresas ali denominadas de compromissadas e compromissária no âmbito dos serviços de telecomunicações.

A parte final do Doc.14, que a Interessada refere-se a relatórios diários das chamadas rejeitadas pela Claro, não são conclusivos, pois, não há como vincular as informações que ali residem com a contabilidade.

Além disto, a Interessada não comprovou que a receita tida como estornada foi anteriormente contabilizada e tributada.

Reitera a recorrente no recurso voluntário que nunca recebeu da Claro o valor de R\$32.024.435,89. Aduziu, ainda, que demonstrou todos os procedimentos entre as operadoras, inclusive o *lay out* de arquivos de retorno de chamadas.

Novamente, vê-se que permanecem sem explicação: a) o registro de um estorno de receitas em conta de despesa; b) a efetiva demonstração de que anteriormente levou ao resultado a receita de R\$32.024.435,89; c) a inexistência de qualquer documento emitido pela Claro.

Desta forma, nego provimento e mantenho a glosa deste item.

Item 12 – glosa dos valores referentes aos seguintes lançamentos ocorridos na conta 0067059900, Outras Despesas, no valor de R\$1.698.424,80.

Este item trata da glosa de valores, segundo a recorrente, relativos a estorno de atualização do seu direito de crédito tributário do PIS, obtido com base no trânsito em julgado de decisão judicial para repetição de indébitos, que lhe afastou a aplicação dos Decretos nº 2445/88 e 2449/88, em obediência aos quais alega a recorrente, foi efetuado o recolhimento da contribuição no período de 07/1988 a 08/1995.

Em 24/08/2005 foi certificado o trânsito em julgado da decisão favorável à recorrente. Em 15/02/2006, ingressou com Pedido de habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado perante a Receita Federal. O pedido foi deferido em 23/10/2006. Assim procedeu à compensação de parte do crédito. Restou o saldo remanescente de R\$19.896.547,01, o qual estava eivado de erro, por atualização a maior com base na taxa Selic.

Desta forma, conforme prossegue a recorrente, o valor de R\$1.698.424,80 correspondeu ao valor estornado decorrente da atualização a maior do crédito de PIS.

A fiscalização glosou o dito estorno, pois não verificou o lançamento original equivocado que teria dado causa ao estorno. Vejamos (termo de verificação fiscal, fls.2310):

Dentre os referidos gastos, consta o relacionado à conta nº 0067059900 – OUTRAS DESPESAS, cujo lançamento foi realizado em 14/11/2006, no valor de R\$ 1.698.424,80.

Não havendo resposta, o contribuinte foi reintimado por meio do Termo de Intimação nº 30, fls. 453/457.

Em resposta, fls. 462, o contribuinte alegou: "(G) Segue documento referente ao estorno de atualização do crédito fiscal."

Conclusões desta Fiscalização:

Verificando-se o documento citado, fls. 595, constata-se que existe apenas o lançamento original, no qual foi debitada a conta nº 0067059900 – OUTRAS DESPESAS, e creditada a de nº 0011363030 – PIS A RECUPERAR – SEMESTRALIDADE, conforme verifica-se no razão da conta 67059900 – OUTRAS DESPESAS (ANEXO 6).

Da mesma forma, extraindo-se os dados da escrituração do contribuinte, também só foi identificado o lançamento original, transcrito na tabela a seguir.

14/11/2006	0067059900	OUTRAS DESPESAS	D	1.698.424,80	37.496.697,46 D	0011363030
14/11/2006	0011363030	PIS A RECUPERAR - SEMESTRALIDADE	C	1.698.424,80	37.496.697,46 D	0067059900

Conclui-se, portanto, a inexistência do aludido estorno, bem como de documentação hábil e idônea a comprovar a despesa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/05/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 23/05/2014 por EDUARDO DE ANDRADE, Assinado digitalmente em 06/06/2014 por WALDIR VEIGA ROCHA, Assinado digitalmente em 11/06/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 03/06/2014 por CRISTIANE SILVA COSTA

Impresso em 11/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ora, está claro que a Recorrente registrou ao longo do tempo a atualização monetária e juros do seu crédito de PIS a recuperar, o que contribuiu para incremento de seu lucro. Isso fez de boa-fé e respaldada em opiniões técnicas contundentes. Posteriormente, identificou também de boa fé que a atualização monetária antes reconhecida à receita fora excessiva. Verificando o seu equívoco, prontamente ajustou a sua contabilidade para estornar este valor. Se a receita é tributável, o estorno é dedutível, ambos operacionais e necessários, vinculados à atividade da contribuinte.

Posteriormente, e de forma contraditória, afirma adiante que:

Ora, conforme já exposto acima, não há que se falar em tributação de valores estornados, vez que os mesmos não produzem qualquer efeito contábil, motivo pelo qual a decisão recorrida ao alegar que o valor corrigido monetariamente não foi tributado não merece prosperar.

Ocorre que se o lançamento atual é feito para corrigir o lançamento anterior, e – conforme afirmado pela recorrente inicialmente – este valor do lançamento anterior, computado como receita (a contrapartida do aumento do direito de crédito de PIS) é afirmado tributado, então deveria a recorrente demonstrar que efetivamente o levou à tributação. Este é o sentido do que afirmou a DRJ ao dizer que

constata-se do exame do mencionado Doc.12, que a Interessada não comprovou que, anteriormente ao alegado estorno, não tributou o montante que corrigido monetariamente, correspondeu ao valor glosado, isto é, ao valor objeto do estorno, R\$1.698.424,80.

A DRJ foi além, e constatou que

Do exame dos documentos de fls.3.249/3.255, não há como se concluir que a diferença da correção foi no valor alegado, os R\$1.698.424,80. Em outras palavras, do exame dos documentos acostados aos autos, não há como se verificar como foi apurado o valor de R\$1.698.424,80, uma vez que não constam os períodos que ocorreram as alegadas diferenças com os respectivos cálculos parciais e percentuais de correção.

Assim: a) o lançamento original que deu causa ao estorno não foi encontrado; b) também não foi demonstrado que o valor supostamente contabilizado a maior, relativamente à atualização do crédito, foi efetivamente tributado; c) não foram fornecidos os referidos cálculos que demonstram o erro a que diz ter chegado a recorrente, de maneira que não há como se concluir que a diferença da correção estabeleceu-se no patamar alegado, ou seja, R\$1.698.424,80.

Neste sentido, voto para negar provimento e manter o lançamento efetuado.

acolhido pela Fiscalização conforme observações feitas às fls.2.323/2.324 do referido Termo de Verificação.

Contudo, às fls.2.324/2.325, no Termo de Verificação, a Fiscalização registrou que a Interessada realizou um planejamento tributário representado pela constituição de um "estoque de perdas", para exclusão no LALUR no momento mais favorável, e com vistas a provocar significativa redução de sua carga tributária, nos termos já acima mencionados.

Portanto, no ponto de vista da Fiscalização, a ilegalidade residiu no momento em que foram registradas as perdas de crédito.

É incontroverso que a Interessada utilizou perdas de créditos em 2006, que poderiam ter sido utilizadas em 2002, 2003, 2004 e 2005.

A legislação que rege as perdas no recebimento de créditos, artigos 9o a 12, da Lei nº 9.430/96, determina:

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.(Grifado agora)

§ 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;

receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior.

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

Art. 11. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora poderá excluir do lucro líquido, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo.

§ 1º Ressalvadas as hipóteses das alíneas a e b do inciso II do § 1º do art. 9o, o disposto neste artigo somente se aplica quando a pessoa jurídica houver tomado as providências de caráter judicial necessárias ao recebimento do crédito.

§ 2o Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que reconhecida a respectiva perda.

§ 3o A partir da citação inicial para o pagamento do débito, a pessoa jurídica devedora deverá adicionar ao lucro líquido, para determinação do lucro real, os encargos incidentes sobre o débito vencido e não pago que tenham sido deduzidos como despesa ou custo, incorridos a partir daquela data.

§ 4o Os valores adicionados a que se refere o parágrafo anterior poderão ser excluídos do lucro líquido, para determinação do lucro real, no período de apuração em que ocorra a quitação do débito por qualquer forma.

Do texto legal acima reproduzido, é de se concluir que as perdas no recebimento de créditos somente poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, se forem observados os requisitos ali previstos. Em outras palavras, somente após consolidadas todas as situações fáticas previstas na referida Lei é que o contribuinte pode reconhecer como despesas os créditos não honrados pelos respectivos devedores.

Uma vez ocorrido o preenchimento dos requisitos, o contribuinte poderá utilizar as despesas, que, como regra geral, são de uso facultativo. Assim, não havendo lesão ao Fisco, a utilização das despesas pode ocorrer quando aprovier ao contribuinte, uma vez que, a não utilização no momento que foram preenchidos os requisitos não tem o condão de extinguir o direito a sua dedução.

No presente caso, a Fiscalização, tanto no Termo de Verificação, fls.2.324/2.326, quanto no Relatório de Diligência Fiscal, fls.3.488/3.489, sustentou que, a Interessada com base num planejamento tributário que levou em conta os efeitos gerados

em um significativo lapso temporal, optou por não deduzir as perdas no recebimento de créditos no período em que deveriam ter sido deduzidas, (anos de 2003 a 2005), mas, tão-somente em 2006, em decorrência da perspectiva de que, a médio ou longo prazo, a sistemática adotada resultaria em expressiva economia tributária, em prejuízo do Fisco.

Neste sentido, no entendimento da Fiscalização, a lesão ao Fisco revelou-se no fato de o total do Lucro Real antes da Compensação de Prejuízos acumulado entre os anos de 2003 a 2006, na forma calculada pela Interessada, foi de R\$359.849.569,26, fls.3.487, do Relatório de Diligência Fiscal, ao passo que, se as perdas tivessem sido reconhecidas, respectivamente, nos anos de 2002 a 2005, o total daquele lucro de 2003 a 2006, teria sido de R\$698.044.275,71.

Quanto a esta conclusão, há de se considerar a observância do princípio da autonomia dos exercícios financeiros na apuração e tributação do lucro real do ano, para fins de qualquer tipo de análise objetivando imposição tributária.

É bem verdade que, por expressa disposição legal, a compensação de prejuízos excepciona o mencionado princípio. Contudo, tal fato não é suficiente para que se passe a analisar o somatório de lucros de um período composto de mais de um exercício financeiro para se concluir sobre o cometimento ou não de infração tributária num dado ano-calendário.

O lucro tributável é apurado num exercício específico, a partir do lucro líquido, com as adições e exclusões autorizadas em lei, sob pena de o lucro real, trimestral ou anual, não mais restar vinculado a fato gerador trimestral ou anual.

Assim, qualquer análise que inclua, de forma acumulativa, mais de um ano-calendário, viola o princípio da autonomia dos exercícios financeiros, devendo, pois, a Fiscalização, na espécie, ter o ônus de comprovar que, especificamente em determinado exercício financeiro, a não utilização das perdas a ele apropriáveis em decorrência dos ditames dos artigos 9º a 12, da Lei nº 9.430/96, houve lesão ao Fisco, isto é, em determinado ano-calendário, houve recolhimento a menor de IRPJ e/ou CSLL.

Do exame dos demonstrativos de fls.2.325, do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que nos anos de 2003, 2004 e 2005, a Interessada apurou Lucro Real com recolhimento de IRPJ e CSLL. Por outro lado, considerando as perdas nestes mesmos anos, conforme os referidos demonstrativos a Interessada teria apurado prejuízo fiscal, que por certo, em qualquer circunstância, teria direito à compensação de ofício pela Autoridade Fiscal.

Portanto, em relação aos mencionados anos, a Fiscalização não comprovou que a conduta da interessada logrou lesão ao Fisco, sendo certo que, além da compensação dos prejuízos,

também teria direito à restituição/compensação dos tributos se fosse mantido o entendimento da Fiscalização.

Por outro lado, para o ano de 2002, revela-se clara a lesão ao Fisco na medida em que, a Interessada ciente do prejuízo do referido ano, optou por não utilizar as perdas de crédito referentes a 2002.

Neste sentido, voto por dar provimento parcial à impugnação para glosar o valor de R\$110.763.068,25, exonerando o valor de R\$326.427.465,80.

Da CSLL.

Tratando-se dos mesmos fatos, a decisão da autuação da CSLL segue a mesma sorte do que foi decidido quanto ao IRPJ. (grifos meus)

Optou, portanto, a DRJ por exonerar, do montante de R\$552.560.621,49 relativo à conta 11290200 - PROV P/CRED DE LIQUID DUVIDOSA, o valor de R\$326.427.465,80, mantendo, todavia, a glosa de R\$110.763.068,25, que corresponde às perdas no recebimento de crédito referentes a 2002, ano em que a recorrente experimentou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Por outro lado, a parcela exonerada (R\$326.427.465,80) é relativa a perdas no recebimento de crédito relativas aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, anos em que a recorrente obteve resultado positivo.

(ii) Possibilidade de aplicação do art. 9º da Lei nº 9.430/96 em exercício fiscal posterior àquele em que ocorre o fato gerador da receita

Antes de ingressar na matéria fática constante dos autos, há que se decidir primeiramente sobre a possibilidade de se aplicar no ano X+N o referido art. 9º, no que tange a perdas relativas a receitas computadas no ano X.

Isto porque uma consideração inicial que deve ser feita é a de que tanto o IRPJ quanto a CSLL estão vinculados a um exercício fiscal. Isto deriva da própria noção de renda, como fluxo, como acréscimo patrimonial verificado em determinado intervalo de tempo.

Ora, de se crer que o *intervalo de tempo* é primordial para que se estabeleça os limites em que se deva considerar o patrimônio, no seu montante inicial e montante final.

A legislação federal foi totalmente moldada sob esta perspectiva. Assim, as receitas e as despesas devem ser computadas sob regime de competência, logo que, respectivamente, auferidas e incorridas.

Todavia, o legislador previu algumas exceções a este molde. Nele se inclui, por exemplo, a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em períodos distintos daqueles em que se apura a renda e os proventos de qualquer natureza. Tais exceções se justificam com base na continuidade da pessoa jurídica, que não é criada para se extinguir ao final do exercício, mas para permanecer no tempo.

O caso vertente cuida do registro de perda no recebimento de crédito (art.9º da Lei nº 9.430/96) cujo registro é sujeito a condições. Vejamos.

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

§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos:

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

II - sem garantia, de valor:

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

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

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

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

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

Desde logo, verifica-se que as condições têm por finalidade impedir que créditos ainda passíveis de recebimento sejam computados como perda. Assim, ou bem a condição de dedutibilidade sujeita-se à manifestação do Poder Judiciário quanto à insolvência do devedor (incisos I e IV), ou bem sujeita-se ao atendimento de uma condição dupla: a) decorrer do tempo e; b) tomada de medidas pelo credor (incisos, II e III). Relativamente à tomada de medidas pelo credor, uma exceção é feita (alínea “a”) e se justifica na *praxis* dos negócios, pois a adoção de medidas mais efetivas para a cobrança amigável de créditos de valor inferior a R\$5.000,00 tornaria mais cara a cobrança que a perda.

O decorrer do tempo, por sua vez, também se justifica com base na *praxis* dos negócios. Isto porque, em diversas situações, para se receber são necessárias concessões de prazo para o pagamento e além disso, o esgotamento da cobrança amigável também passa pela adoção infrutífera de várias tentativas sucessivas no tempo.

Assim, nos incisos II e III do §1º do art. 9º são criadas condições mínimas de decurso de prazo para que se possa computar o valor não recebido como perda. O estabelecimento desses prazos (seis meses, um ano, ou dois anos) obrigatoriamente impõe a aplicação da norma de dedutibilidade em exercício diverso daquele do cômputo da receita. Assim, como conclusão inicial, vê-se que obrigatoriamente deve o aplicador, em algumas hipóteses, aplicar da regra de dedutibilidade em exercício futuro ao do cômputo da receita, para que sejam atendidas as regras de dedutibilidade estabelecidas no art. 9º da Lei nº 9.430/96. Nota-se, assim, que é a própria redação do dispositivo que obriga a esta conduta.

(iii) O caso dos autos

Uma segunda questão aventada nos autos trata da existência de prazo máximo para a dedutibilidade.

Neste caso, há que se ressaltar primeiramente que, em princípio, o retardo no registro da perda não é, em tese, prejudicial ao Fisco, pois posterga eventual redução do lucro real e de tributo a receber.

Todavia, a autoridade fiscal entende que neste caso o postergamento foi deliberado, planejado, com vistas a possibilitar a dedução de despesas no momento de obtenção de lucro elevado.

Tal situação, se de fato comprovada, não pode escapar à sensibilidade do julgador.

Ocorre que, no caso vertente, alguns fatos parecem infirmar esta hipótese.

A primeira delas é a existência de lucro real nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005. Ora, se verificou ocorrência de lucro, e portanto, de tributo a pagar nestes exercícios não há motivo para a recorrente manter parte das perdas fora desta condição. A ausência de racionalidade empresarial desta decisão causa estranheza.

Tal existência de lucro nesses exercícios motivou a decisão do julgador *a quo* em exonerar, do crédito lançado, a parcela de perdas relativas a tais anos-calendário.

Todavia, no ano-calendário de 2002 a recorrente obteve prejuízo, e, portanto, relativamente à parcela de perdas deste exercício foi mantida, por ter entendido o colegiado que neste caso houve prejuízo ao Erário.

Ora, a *contrario sensu*, vejo que, aparentemente, o dito “planejamento tributário”, se efetivamente ocorrido, não parece ter sido dos melhores, coisa rara de se ver para contribuintes deste porte. Além disso, embora a decisão *a quo* tenha sido, de certa forma, salomônica, incomoda-me mantê-la, posto que para isto deveria concordar com o casuísmo por ela criado. Assim, sabendo-se que nos anos-calendário em que se verificaram as perdas houve tanto lucro nuns como prejuízo noutros, entendo que ou era ou não era possível manter a dedutibilidade, mas sempre pelo seu total, independentemente dos resultados obtidos. A idéia de se segregar a dedutibilidade pela efetiva existência de lucro ou prejuízo no ano-calendário respectivo depende da aplicação de uma norma que necessariamente tem de ser criada pelo julgador, porque não está positivada. Além disso, ela parte do pressuposto de que o planejamento tributário não ocorreu, porque muito ruim, o que infirma a tese adotada pela fiscalização.

A recorrente afirma que deixou de deduzir nos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005 as perdas pois não havia segurança nas informações de faturamento. Aduz, ainda, que a estatística de cobrança demonstrava um índice de inadimplência acima do normal e desejável e um índice de recuperação de crédito bastante alto, o que sugeria que as perdas não eram efetivas, mas decorrentes das dificuldades de cadastro e localização dos clientes para cobrança.

Segundo ressalta, tal fato pode ser provado pelas campanhas desenvolvidas nos anos de 2005 e 2006, visando à diminuição do nível de inadimplência. Além disso, a recorrente contratou especialistas em cobrança para colaborar na ação de cobrança. Deste modo, somente em 2006 percebeu estabilidade nas estatísticas de cobrança.

A recorrente também contratou a KPMG Assessores Tributários Ltda, que constatou inconsistências que retratam que em 2003 e 2004, havia grande número de faturas ditas “em atraso” relativas aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 que foram efetivamente liquidadas no mesmo período, conforme relatório conclusivo acostado aos autos.

Da tabela coligida pela recorrente, verifica-se que houve sensível redução da arrecadação de valores não recebidos, a partir dos anos-calendário de 2005 e 2006, sendo que a partir de 2007 verifica-se uma estabilização da arrecadação deles. Reproduzo-a, pelo seu valor explicativo:

	91 a 180 dias	181 a 360 dias	> 360 dias	> 90	%	% Acumulado
2002	104.051.035	74.315.827	82.661.954	261.028.816	31,3%	31,3%
2003	57.037.031	52.421.489	100.931.593	210.390.113	25,2%	56,5%
2004	26.172.428	19.214.620	73.435.474	118.822.522	14,2%	70,7%
2005	16.848.664	8.824.392	28.262.469	53.935.525	6,5%	77,1%
2006	12.531.250	7.662.249	23.655.252	43.848.750	5,3%	82,4%
2007	12.142.447	6.576.890	19.489.072	38.208.408	4,6%	87,0%
2008	12.141.618	8.310.490	18.461.785	38.913.893	4,7%	91,6%
2009	11.385.196	7.480.769	19.301.326	38.167.292	4,6%	96,2%
2010	8.312.705	6.415.176	17.027.582	31.755.464	3,8%	100,0%
TOTAL	260.622.375	191.221.901	383.226.506	835.070.782	100,0%	

Além disso, o relatório de auditoria feita pela KPMG retrata que os prazos mínimos estabelecidos no art. 9º da Lei nº 9.430/96 são bastante inferiores àqueles em que a recorrente logra recuperar os créditos de seus clientes (fl.3663), chegando, em certos períodos, ao prazo médio de 559 dias para recebimento de faturas de clientes inadimplentes. O relatório, ainda, concluiu que a recorrente busca exaurir todas as possibilidades de recebimento das faturas não pagas e que somente reconhece as perdas no recebimento dos respectivos créditos quando esgotadas as ações de cobrança.

De outro lado, a afirmação da fiscalização de que a recorrente deliberadamente criou, mediante planejamento, um “estoque de perdas” para utilização futura, não se baseia em elementos adicionais, mas tão somente da interpretação que fez dos fatos apurados em fiscalização, relativamente ao cômputo tardio das perdas no ano-calendário de 2006.

conduta) diverge daquele utilizado no §1º (norma de presunção). Isto porque, de acordo com o referido §1º, o fato presumido da “perda no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica” (F2) relaciona-se com os fatos presuntivos F1’, F1”, F1''' e F1''''.

De fato, conforme mencionei acima, é condição para o registro como perda o atendimento das condições estabelecidas nos incisos I a IV (F1’, F1”, F1''' e F1''''). E como bem observado no parecer, tais fatos, uma vez verificados, embora autorizem o registro como perda e sua dedutibilidade, são meras presunções da perda, já que a perda em si, real, ainda depende de outros elementos para ser configurada. Nessa linha está a própria disciplina da matéria, vez que o art.12 da mesma Lei nº 9.430/96 prescreve o cômputo no lucro real dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados.

Destarte, por todos os elementos acima, não me parece, ou ao menos, não restou provado, que a recorrente tenha deliberadamente formado os tais “estoques de perda”, conforme alega a fiscalização. Em sentido contrário desta afirmação, a recorrente acostou provas que demonstram – sem que assim o tenha dito – alguma desorganização interna, que a levou a não deduzir, nos anos de 2003, 2004 e 2005 as perdas computadas somente em 2006. Além disso, segundo as provas acostadas, promoveu grande cobrança nos anos de 2003 e 2004 (conforme tabelas e relatório da KPMG), possuía incoerência de dados no seu sistema de controle interno (relatório da KPMG), que a levava a crer que detinha perdas que já haviam sido liquidadas, e não confiava no seu sistema de cobrança.

Entendo, pois, que deva ser aceito o fato de que somente teve certeza de que referidas perdas revestiam esta qualidade no ano-calendário de 2006.

Adotada esta premissa, deve ser abandonada a idéia de que o reconhecimento postergado baseou-se em planejamento tributário. Tal conclusão, somada ao fato de que deve ser reconhecida a produção de efeitos da norma de dedutibilidade em ano posterior ao do exercício fiscal em que computada a receita (conforme acima apreciei) leva à conclusão de que a perda deva ser considerada como dedutível no ano-calendário de 2006.

Assim, voto para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário, quanto à esta matéria, para que seja integralmente exonerado o crédito relativo à infração 002.

Desta forma, voto para:

- a) dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer a glosa relativa ao item 3 da infração 001, no valor de R\$325.091,20;
- b) dar provimento parcial ao recurso voluntário para:
 - b.1) exonerar a parcela mantida, relativa à infração 002, no valor de base de cálculo de R\$ R\$110.763.068,25, que corresponde às perdas no recebimento de crédito referentes ao ano-calendário de 2002;
 - b.2) exonerar a parcela correspondente à glosa de R\$16.186.203,15, com relação à despesa não comprovada relativa ao Funttel (item 2 da infração 001).

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa, exclusivamente no que tange ao recurso voluntário: (i) item 7 da infração 001; e (ii) item 9 da infração 001. Passo a tratar de cada um dos pontos acima, expondo os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

i) Infração 001 – Item 7 – glosa do valor de R\$47.793.634,54, referente a multas, constante na DIPJ/2007.

Ao discutir a glosa de que trata este item, ficou evidenciado que parte dos valores glosados se refere a multas de mora por atraso/insuficiência no recolhimento de tributos, da competência dos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, apropriados ao resultado apenas em 2006, caracterizando assim a inobservância do regime de competência.

Tal situação é disciplinada pelo art. 273 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), *in verbis*:

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

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

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

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

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

O que ocorreu, no caso concreto, foi a apropriação de despesas em período posterior àquele em que incorridas, o que, salvo prova em contrário, não causa qualquer prejuízo à Fazenda Pública. Não há nos autos qualquer afirmação no sentido de que as multas não tenham sido incorridas ou comprovadas. Ao contrário, o único fundamento para negar sua dedutibilidade foi a inobservância do regime de competência.

Não tendo sido o lançamento feito de acordo com as disposições legais acima transcritas, nem constando dos autos qualquer tentativa de aprofundamento no sentido de provar a postergação no pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real, o colegiado decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário, quanto a este item 7 da infração 001, para acolher a dedutibilidade das multas de mora de períodos de competência anteriores a 2006.

ii) Infração 001 – Item 9 – glosa de valores referentes a lançamentos ocorridos na conta 0060001106 - Cobrança, outras operadoras, comercial.

Quanto a este item, a divergência surgiu exclusivamente no que tange à glosa de despesa no valor de R\$3.299.201,06, lançado contabilmente em 31/08/2006. A defesa alegou e provou que o lançamento contábil foi estornado em 28/02/2007, diante do que pediu o cancelamento da glosa. A justificativa não foi aceita, por considerar o julgador em primeira instância que “o estorno de lançamento efetuado no ano de 2006, deve ocorrer no mesmo ano, sob pena de violação do princípio da competência”, com o que concordou o ilustre relator do processo em segunda instância.

Com o devido respeito, o colegiado divergiu. Mais uma vez, o Fisco não observou que à redução do resultado no ano-calendário 2006 (pela apropriação da despesa) correspondeu um acréscimo no resultado do ano-calendário seguinte (pelo estorno da despesa, sobre o qual não há discussão). Em sendo assim, também quanto a este item caberia aprofundar as investigações e, se fosse o caso, efetuar o lançamento em conformidade com as disposições do art. 273 do RIR/99, acima transcrito.

Diante disso, o colegiado decidiu por cancelar a exigência, quanto à glosa de despesa de R\$3.299.201,06, neste item 9 da infração 001.

iii) Conclusão

No mais, a decisão se deu conforme o bem fundamentado voto do ilustre Relator. Em conclusão, a decisão do Colegiado foi:

a) dar provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer o lançamento quanto à base tributável no valor de R\$ 325.091,20 (item 03 da infração 001);

b) dar provimento parcial ao recurso voluntário:

b.1) para cancelar a glosa de R\$16.186.203,15 - despesa não comprovada relativa ao Funttel (item 002 da infração 001);

b.2) para cancelar a glosa relativa a despesas com multas de mora de que trata o item 007 da infração 001;

Processo nº 16682.720696/2011-63
Acórdão n.º **1302-001.185**

S1-C3T2
Fl. 3.905

b.3) para cancelar a glosa de despesas relativas ao item 009 da infração 001, no que se refere à despesa glosada de R\$3.299.201,06;

b.4) para cancelar o item o 002 do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração para clarificar as razões pelas quais acompanhei o Ilustre Conselheiro Relator pelas conclusões no que toca à prova de despesas deduzidas pela contribuinte, demonstradas por amostragem, quanto ao item 10 da autuação fiscal (Glosa dos valores relativos às Comissões a Representantes – Pré-Pago, conforme lançamentos na conta 63002401).

Com efeito, do voto do nobre Relator transcreve-se que *“No que tange ao fato de terem sido apresentados documentos de apenas dois meses, é cediço que a prova das despesas deduzidas, se destinada a alçar a condição de dedutibilidade do lucro real, não pode ser, jamais, feita por amostragem. Há que se comprovar item a item os valores deduzidos mediante apresentação dos comprovantes que lastreiam o lançamento da despesa. Ao fiscalizado não é dada a prerrogativa de trabalhar por amostragem, tendo ele o dever de armazenar e de apresentar a documentação de suporte sempre que requisitado pela fiscalização (art. 251, 927 e 928, RIR/99)”*

Dirirjo de tal entendimento, na medida em que uma amostragem robusta apresentada pela contribuinte pode comprovar as despesas a serem deduzidas, inclusive quanto à perda no recebimento de créditos de liquidação duvidosa, tratados pelos artigos 9º e 10º, da Lei nº 9.430/1996.

Em sentido similar, foi o julgamento na 3ª. Turma Ordinária da 1ª. Câmara em julgamento de relatoria do ilustre Conselheiro Marcos Shigueo Takata, do qual participei. Destaque-se do citado acórdão:

“Também, como antedito, na diligência, foram apresentadas cópias de faturas dos débitos em dissídio, por amostragem, e que apresentavam correspondência com os débitos constantes nas relações mensais. Tanto que não foram impingidos no relatório de diligência. Diante disso tudo, impõe-se rechaçar a glosa das despesas deduzidas como perdas relativas a créditos de valor não superior a R\$ 5.000,00, de modo que, sobre a questão, dou provimento ao recurso. (...)

Conforme relação mensal das contas transferidas para prejuízo, quando da dedutibilidade dos valores, todos os créditos estavam vencidos há mais de um ano. Ademais, quanto aos créditos de valor acima de R\$ 5.000,00, até R\$ 30.000,00 por operação, sempre foi mantida cobrança administrativa mediante remessa de cartas e avisos de cobrança e, em havendo desatendimento ou não pagamento dos débitos, ocorria através do encaminhamento dos nomes e dos CPF dos clientes ao SPC e ao Serasa, conforme demonstrado por amostragem em documentação anexa. (...)

Sendo assim, restaram cumpridos os requisitos para a dedutibilidade destas perdas, previstos no art. 340 do RIR/99,

não havendo que se falar em manutenção do lançamento procedido quanto a este item. ”

Em que pese tal entendimento, não coincidente com o Ilustre Relator no presente caso, o Conselheiro Eduardo de Andrade, acompanho o voto diante das inconsistências na amostragem trazida aos autos. A esse respeito, destaque-se trecho do voto do Relator, *verbis*:

“No que tange aos extratos bancários, as cópias apresentadas são de péssima qualidade, *impossibilitando* em algumas situações a própria leitura, além do que abrangem somente o período de 03/05/2006 e 04/07/2006 a 01/08/2006. Além disso, a rubrica "DEB TARIFA", presente nos registros assinalados pela recorrente como referentes à despesa em análise, também está presente em vários outros registros não assinalados, sendo utilizada, assim, de forma genérica e imprecisa, não possibilitando o reconhecimento preciso do gasto como pagamento de comissão por venda de pré-pagos. Por fim, nenhum outro documento emitido pela Caixa Econômica Federal foi apresentado em relação a este item. (...)”

Relativamente às despesas relativas ao Bradesco, não foi apresentado o contrato de prestação de serviços. A recorrente pretende a dedutibilidade tão somente alicerçada nos extratos bancários. Todavia, estes apresentam apenas rubricas genéricas do tipo “TAR. S/REC. DIVER” completadas por observações manuscritas com os dizeres “Tarifa Pré-Pago”. Desta forma, não são suficientes para comprovar a despesa, posto ser impossível correlacionar as informações genéricas dos extratos bancários com a rubrica contábil que constou na escrituração.”

Por tais razões, acompanho o relator pelas conclusões, ressalvando a possibilidade de prova por amostragem para comprovação da despesa relacionada à perda no recebimento de créditos de liquidação duvidosa.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa