



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

**Processo n°** 19515.721059/2015-58  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.882 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2018  
**Matéria** IRPJ - GLOSA DE CUSTOS  
**Recorrentes** MULTIGRAIN S.A. e FAZENDA NACIONAL  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

**DESPESAS. COMPROVAÇÃO.**

Outros elementos são admitidos, além da nota fiscal, para comprovar as despesas e custos incorridos, desde que descrevam de forma precisa os serviços prestados, e se mostrem fidedignos e atendam os requisitos do art. 299 do RIR/99.

**PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.**

Devem ser consideradas incorridas as perdas após seis meses de vencimento dos créditos sem garantia de valor inferior a R\$ 5 mil, independentemente de procedimentos para o seu recebimento; após um ano de vencimento dos créditos sem garantia entre R\$ 5 mil e R\$ 30 mil, se mantida a cobrança administrativa para recebimento; após um ano de vencimento dos créditos sem garantia acima de R\$ 30 mil, se iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para recebimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução no valor de R\$ 331.997,31; referente às despesas tidas como não comprovadas.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição ao conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Ausente, justificadamente, o conselheiro. Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

## Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos em face de decisão proferida pela 04ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou PROCEDENTE EM PARTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

A parte exonerada no julgamento de primeira instância administrativa corresponde aos valores principais de:

- R\$ 2.245.535,91 de IRPJ;
- R\$ 808.392,93 de CSLL.

E a parte mantida do crédito tributário corresponde a, em valores principais:

- R\$ 2.074.457,77 de IRPJ;
- R\$ 713.215,02 de CSLL.

### Da autuação:

O objeto do presente processo, foi uma autuação contra a recorrente, em que foram lavrados os Autos de Infração de e-fls. 2871 a 2884, e o Termo de Verificação Fiscal, de e-fls. 2660 a 2669.

Nesta autuação há a exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 12.314.680,40, assim discriminado:

Em R\$	Tributo	Juros (até out/15)	Multa	Total
IRPJ	4.319.993,68	1.564.989,74	3.239.995,26	9.106.978,68
CSLL	1.521.607,95	544.887,81	1.141.205,96	3.207.701,72
Total	5.841.601,63	2.109.877,55	4.381.201,22	12.314.680,40

A motivação inicial da verificação fiscal decorre de um exame da sua DIPJ entregue referente ao ano-calendário de 2011, exercício de 2012, em que havia o valor informado na ficha 05A, linha 34 - Outras Despesas Operacionais de R\$ 263.290.090,77, em que foi pedido um demonstrativo mensal destas despesas, com a indicação das contas contábeis envolvidas.

Da análise desta resposta, bem como de demais respostas de outras intimações fiscais, foram constatadas as infrações abaixo, às quais incorreu a recorrente:

- a) Despesas não comprovadas
- b) Perdas no recebimentos de créditos - inobservância dos requisitos legais

As infrações acima, podem ser resumidas da seguinte forma, conforme Termo de Verificação Fiscal:

**a) Despesas não comprovadas**

A não comprovação de despesas de despesas contabilizadas na conta contábil "41210005 - Taxas de Embarque/Elevação". Na falta desta comprovação, houve duas situações: 1) despesas com taxas de embarque/elevação em relação às quais não foi apresentado qualquer documento, e 2) despesas com taxas de embarque/elevação em relação às quais foram apresentados documentos sem força probatória (notas de débito, simples recibos, etc). Os montantes das despesas são de R\$ 12.894.814,00 e de R\$ 348.181,36, respectivamente.

Destarte, houve a glosa de despesas neste item de R\$ 13.242.995,36.

**b) Perdas no recebimentos de créditos - inobservância dos requisitos legais**

Refere-se a despesas com perdas no recebimentos de créditos no valor total de R\$ 10.909.511,71, contabilizados na conta contábil "41210031 - Créditos Incobráveis".

Na análise da autoridade fiscal, depreendeu-se que as despesas com perdas no recebimento de créditos eram de exercícios anteriores (2006 a 2010) à apuração do ano-calendário de 2011, estando tal procedimento incorreto e em desacordo com as normas e princípios contábeis. O montante destas despesas identificadas foi de R\$ 10.180.615,23.

E para parte dos valores informados como lançados na conta contábil "41210031 - Créditos Incobráveis", haveria diversas perdas no recebimento de créditos que poderiam ser apropriadas no ano-calendário de 2011. Contudo, a recorrente *não apresentou documentação comprobatória que atendesse os requisitos legais para apropriação como despesas aquelas perdas*. O montante destas despesas identificadas foi de R\$ 2.708.444,73.

A soma dos créditos incobráveis passíveis de glosa perfaz o valor de R\$ 12.889.059,96. Contudo, houve dedução nesta conta contábil de outros valores, que não foram objetos da fiscalização, e pequenas divergências de cálculo entre o que foi apurado pela fiscalização e informado pela recorrente.

Destarte, houve a glosa de despesas neste item de R\$ 10.909.511,71.

**Da Impugnação:**

Em sua impugnação, a recorrente se insurgiu, com os seguintes argumentos e/ou elementos, destacados por item:

**a) Despesas não comprovadas**

- houve comprovação da totalidade das despesas relativas às taxas de embarque/elevação;
- apresentou na sua impugnação notas fiscais e comprovantes de pagamentos que demonstrariam as despesas de R\$ 12.868.248,69 (doc. 06 da peça impugnatória);
- o restante dos valores - R\$ 348.181,36, está devidamente demonstrado por notas de débitos e recibos, que não seriam vedados para efeitos de dedução (doc. 07 da peça impugnatória). Tais documentos tem força probatória, *uma vez que têm o condão de demonstrar a natureza da despesa, a identidade do beneficiário, a quantidade e o valor da operação, na esteira do que determina a jurisprudência administrativa.*
- tais despesas cumprem os requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, na medida que são usuais e necessárias para a exportação de produtos agrícolas, atividade desenvolvida pela recorrente;
- há um valor pendente de R\$ 26.565,11 que não encontrou os documentos fiscais, e protesta para juntada posterior;

**b) Perdas no recebimentos de créditos - inobservância dos requisitos legais**

- houve o cumprimento rigoroso dos requisitos previstos no artigo 9º da Lei nº 9.430/96, regulamentado pelo artigo 340 do RIR/99, para deduzir as despesas relativas às perdas nos recebimentos de créditos. Nestes termos, há condições a serem observadas, e somente após consolidadas todas, é que poderia reconhecer como despesas. A condição imprescindível é a inadimplência;
- *a condição de dedutibilidade sujeita-se ao atendimento de dois requisitos: (i) transcorrer do decurso de determinado período de tempo e (ii) procedimentos para a cobrança e, uma vez comprovados tais requisitos, faz-se jus à dedutibilidade dos créditos, consoante entendimento pacífico do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;*
- a Lei nº 9.430/96 veicula somente as condições mínimas, o que significa que pode ser deduzido posteriormente. Os prazos citados tem *por finalidade impedir que os créditos ainda passíveis de recebimento seja computados como perda, e, por isso, em decorrência de suas atividades, a Impugnante provisionou as perdas referentes aos anos-calendário anteriores e as deduziu apenas em 2011, quando convicta da efetiva perda, porque, até 14.10.2010 (doc. 08(da peça impugnatória)) mantinha atividade de venda no varejo e no atacado de farinha de trigo importada da Argentina, beneficiada e ensacada no Brasil e, por conta desta atividade, vendeu à prazo para diversos comerciantes que descumpriram suas obrigações de pagar pela mercadoria adquirida;*
- ao longo dos anos de 2006 a 2010, promoveu a cobrança administrativa e judicial destes créditos;

- ao deduzir apenas em 2011, adotou uma postura conservadora, pois poderia ter feito nos anos anteriores;
- no ano-calendário de 2006, a recorrente apurou lucro real positivo, de modo que a dedução não gerou nenhum prejuízo ao fisco, mas tão somente a postergação da redução do lucro real e do tributo a pagar;
- apesar de ter tido prejuízo nos anos-calendários de 2007 a 2010, isso não basta para interferir nas condições de dedutibilidade das despesas, pois não há lei condicionando isso;
- a aplicação de juros sobre a multa de lançamento de ofício deve ser afastada.

### **Da decisão da DRJ:**

Da decisão prolatada pela DRJ, houve a seguinte ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2011*

*Provas.*

*Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

*Os documentos apresentados para comprovação de despesas devem descrever de forma precisa os serviços realizados, para permitir a verificação da necessidade e normalidade do dispêndio.*

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

*Ano-calendário: 2011*

*Perda no recebimento de créditos.*

*Devem ser consideradas incorridas as perdas após seis meses de vencimento dos créditos sem garantia de valor inferior a R\$ 5 mil, independentemente de procedimentos para o seu recebimento; após um ano de vencimento dos créditos sem garantia entre R\$ 5 mil e R\$ 30 mil, se mantida a cobrança administrativa para recebimento; após um ano de vencimento dos créditos sem garantia acima de R\$ 30 mil, se iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para recebimento.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Da decisão, no que tange ao voto do relator, destaca-se os seguintes pontos e /ou excertos:

*a) Despesas não comprovadas*

*- registre-se que o documento comprobatório do custo ou despesa deve conter os elementos materiais capazes de assegurar a averiguação dos requisitos da necessidade e normalidade do dispêndio revistos no artigo 299 do Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99;*

*- do confronto entre o Anexo I do TVF (fls. 2670 a 2676), os demonstrativos constantes da impugnação e os documentos de fls. 2991 a 3418, verifica-se que entre as despesas que a impugnante afirma estarem comprovadas por meio de notas fiscais e comprovantes de pagamento, somente a discriminada abaixo não restou comprovada nos autos:*

Data Trans	Esp	Documento	Emitente	Débito R\$
09/02/11	NFE	0001687	TERMINAL XXXIX DE SANTOS SA	<b>99.526,10</b>

*- com respeito às despesas comprovadas por outros meios (fls. 3304 a 3418), devem ser feitas as seguintes considerações. Os documentos relativos às despesas pagas a Mediterranean Logística Aduaneira Ltda. EPP e a Maersk Brasil Brasmar foram emitidos no ano de 2010, enquanto as despesas glosadas foram contabilizadas pela contribuinte no ano-calendário de 2011. De qualquer sorte, assim como os documentos apresentados para comprovar as despesas com as demais empresas, eles não descrevem de forma precisa os serviços realizados, impedindo a verificação da necessidade e normalidade do dispêndio, bem como a data em que teriam sido prestados os serviços e, por isso, não devem ser aceitos. Ademais, a pessoa jurídica obrigada à emissão de documento fiscal não pode emitir recibos para comprovação da prestação de serviços ou fornecimento de materiais, ainda que o serviço prestado ou a mercadoria fornecida estejam excluídos do campo de incidência do IRPJ, tendo em vista que nem mesmo a imunidade ou a isenção afastam as obrigações tributárias acessórias;*

*- com relação ao “valor pendente de R\$ 26.565,11”, assinala-se que o artigo 16, § 4o, do Decreto nº 70.235, de 1972, preceitua que as provas deverão ser apresentadas na impugnação, exceto por impossibilidade por motivo de força maior ou por referir-se a fato ou a direito superveniente ou por destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, hipóteses não observadas no presente caso;*

*- nestes moldes, das despesas consideradas não comprovadas pela autoridade fiscal, no valor de R\$ 13.242.995,36, deve ser mantida a glosa de **R\$ 474.272,57** (R\$ 99.526,10 mais R\$ 348.181,36 mais R\$ 26.565,11), uma vez que R\$ 12.768.722,79 encontram-se comprovados nos autos;*

*b) Perdas no recebimentos de créditos - inobservância dos requisitos legais*

- segundo a legislação tributária em enfoque, *não pode o sujeito passivo, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apropriar a despesa em período diverso daquele em que a lei fiscal a considera incorrida. Se assim proceder em sua contabilidade, por observar critérios próprios, ainda que em atenção a aspectos particulares de seu negócio, deverá proceder aos ajustes necessários, para que sejam deduzidas na determinação dos impostos tão somente as despesas admitidas pela legislação tributária;*

- *Em primeiro lugar, cumpre observar que, analisando-se o Anexo II do TVF (fls. 2677 a 2859), constata-se que não houve qualquer glosa de perdas de crédito incorridas no ano de 2006. De outro lado, a decisão do CARF não socorre a impugnante, uma vez que, no caso vertente, está clara a lesão ao Fisco, na medida em que a contribuinte, ciente do prejuízo nos anos calendários de 2007 a 2010, optou por não utilizar as perdas de crédito caracterizadas naqueles anos. A formação de um estoque de perdas no ano em que se apurou prejuízo, para uso em exercícios futuros, acaba por burlar a limitação legal de compensação de 30% do Lucro Real com Prejuízos Fiscais de períodos anteriores. Não se admite, nesta hipótese, tal postergação de despesas;*

- foram identificados no Anexo III do TVF, valores inferiores a R\$ 5 mil, e vencidos após 30/06/2010, que podem ser deduzidos. Tais valores foram glosados, no montante de R\$ 62.911,00;

Posteriormente, detalha sua decisão da seguinte maneira: \_\_\_\_\_

Em face dos valores ratificados neste voto: a) despesas operacionais não comprovadas de **R\$ 474.272,57**; b) dedução indevida de perdas no recebimento de créditos de **R\$ 10.846.600,71**, os demonstrativos “Planilha de Compensação de Prejuízos do IRPJ”, a fls. 2877; “Demonstrativo de Apuração Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica”, a fls. 2873, “Planilha de Compensação de Base Negativa da CSLL”, a fls. 2884 e “Demonstrativo de Apuração Contribuição Social sobre o Lucro Líquido”, a fls. 2881, devem ser alterados como segue:

E há um demonstrativo de recálculo, agora baseado apenas na parte mantida da autuação, para apuração do IRPJ e CSLL devidos.

Sobre a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, se posicionou da seguinte forma:

No que toca às alegações da impugnante contrárias à cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, do exame dos Demonstrativos de Multa e Juros de Mora, a fls. 2876 e 2883, observa-se que tal exigência não se consubstanciou no processo ora apreciado, pelo que não cabe qualquer manifestação a respeito.

**Do Recurso Voluntário:**

No dia 30/06/2016, através da sua Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico, o contribuinte tomou ciência do Acórdão de Impugnação (e-fls. 4814 e 4815).

Irresignado com a decisão da DRJ, o contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 29/07/2016.

Nele, expõe os seguintes argumentos e/ou elementos:

1) Despesas com Taxas de Embarque/Elevação:

No v. acórdão recorrido, há o entendimento que seriam somente dedutíveis as despesas deste item cuja comprovação tenha ocorrido por meio de notas fiscais e comprovantes de pagamentos. Acusa que o v. acórdão mostrou *excessivamente formalista*, já que desconsiderou as notas de débitos e recibos juntados *tão somente pelo fato de não se tratarem de notas fiscais*.

No seu entender, os documentos tem o condão de demonstrar claramente a natureza da despesa, a identidade do beneficiário, a quantidade e o valor da operação. Para tanto, apresenta exemplo na sua própria peça principal do recurso voluntário.

Para tanto, argui que jurisprudência administrativa aceita tal situação, citando excerto de um acórdão do CARF (1401.00.269, proferido em julho de 2010), soluções de consulta da Receita Federal (Solução de Consulta nº 32/10, 7ª RF, publicada em 15/04/2010; Solução de Consulta nº 283/2000), acórdão da DRJ sobre a matéria.

Argui que não há na legislação do Imposto de Renda exigência de documentação pré-estabelecida a fim de se comprovar a dedutibilidade do gasto.

Para tanto, junta novamente os documentos (doc. 1) para comprovar todas as despesas operacionais por ela deduzidas.

Adicionalmente, argui que o fisco tem o dever de buscar a verdade material, o que neste caso, caberia demonstrar que as despesas com as taxas de embarque/elevação cumprem os requisitos previstos no artigo 299 do RIR/99, para que sejam consideradas dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL, na medida que são usuais e necessárias para a exportação de produtos agrícolas, atividade desenvolvida pela recorrente.

**Nestes termos, pede que seja considerado comprovado por meio de notas de débitos e recibos o montante de R\$ 348.181,36, referente às despesas com as taxas de embarque/elevação.**

**Em relação às despesas comprovadas por meio de nota fiscal, no que tange ter elencado a despesa incorrida em 09/02/2011 de R\$ 99.526,10, por um lapso, não anexou a respectiva nota fiscal (NF 001687). Assim, requer, a juntada da mesma (doc. 02).**

**Em relação ao valor pendente de R\$ 26.565,11, ainda não logrou êxito na localização do documento fiscal, pelo que pede juntada posterior.**

2) Perdas no Recebimento de Créditos

No v. acórdão recorrido, há o entendimento que as despesas com perdas no recebimento dos créditos relativas aos anos-calendário de 2006 a 2010 não seriam dedutíveis em decorrência da aplicação do princípio contábil da competência. Contudo, argui que cumpriu

estritamente o previsto na Lei nº 9.430/96 para dedução dos créditos incobráveis, no que tange ao artigo 9º, regulamentado pelo artigo 340 do RIR/99.

Neste enquadramento legal, *somente após consolidadas todas as situações fáticas previstas na Lei é que o contribuinte tem o direito de reconhecer como despesas os créditos não honrados pelos respectivos devedores, configurando-se a inadimplência condição imprescindível para o reconhecimento da perda.* Desta forma, haveria a sujeição ao atendimento de dois requisitos, que seriam o transcurso de determinado período mínimo de tempo, e procedimentos de cobrança. Para corroborar seu argumento, apresenta ementas dos acórdãos 1401-001.134 e 1302-001.434, em que destaca trechos.

Reforça o argumento que a Lei 9.430/96 veicula somente as condições mínimas, ou seja, o contribuinte poderá deduzir posteriormente, além dos prazos do artigo 9º, até porque haveria a obrigatoriedade da sua aplicação para exercício diversos em que ocorreu a despesa. O prazo estabelecido tem é a finalidade de impedir que os créditos ainda passíveis de recebimento sejam computados como perda. Destarte, a recorrente *provisionou as perdas referentes aos anos-calendário anteriores e as deduziu apenas em 2011, quando convicta da efetiva perda.*

Ao longo destes anos em que não deduziu, promoveu a cobrança administrativa e judicial desses créditos (doc. 03/06). Mesmo assim, somente após encerrar este tipo de atividade é que baixou referidos créditos - ou seja, adotou uma *postura conservadora ao apurar e deduzir suas efetivas perdas com os recebimentos de créditos apenas em 2011 (quando poderia tê-lo feito nos anos anteriores).*

Apresenta ementa de outro processo de caso similar julgado no Carf (processo 16682.720696/2011-63) em que, no voto do relator, não viu ilegalidade deste lançamento de despesas relativas às perdas de recebimento de crédito em exercício posterior ao efetivamente incorridas, ao entender que não foi uma atitude deliberada com o intuito de prejudicar o fisco.

A Lei não estabelece prazo máximo, pois além da questão temporal, estabelece outras condições.

Igualmente, em 2006 a recorrente apurou lucro real positivo, de modo que ao deduzir em 2011 não gerou nenhum prejuízo ao fisco, *mas tão somente postergação da redução do lucro real e do tributo pagari (sic).* Ainda que tenha tido prejuízo nos anos-calendários de 2007, 2008, 2009 e 2010 (doc. 10), a existência de lucro ou prejuízo não deveria interferir na dedutibilidade das despesas, pois não há lei condicionando dedutibilidade aos resultados auferidos pelo contribuinte.

Demonstra alguns exemplos de procedimentos administrativos e judiciais na tentativa da recuperação dos créditos, antes de contabilizar como perda, para justificar o seu raciocínio do momento da baixa como despesa.

**Nestes termos, pede que seja considerado o direito da recorrente em deduzir as perdas no recebimento de créditos quando o fez, no ano-calendário de 2011.**

### 3) A impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício

Se a autuação não for cancelado na sua integralidade, a recorrente requer o afastamento da aplicação de juros sobre a multa de lançamento de ofício.

Para tanto, evoca que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, o artigo 84 da Lei nº 8.981/95 e o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 falam em estabelecer a aplicação de juros apenas sobre os tributos não pagos no prazo legal, inexistindo previsão para a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

**Nestes termos, pede que seja afastada a aplicação de juros sobre a multa de lançamento de ofício, na eventualidade da manutenção da exigência.**

**Do Recurso de Ofício:**

Nos termos da legislação vigente para o recurso de ofício - Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, houve exoneração de parte do crédito tributário autuado que exige sua aplicação.

Como se infere através do v. acórdão recorrido, houve as seguintes exonerações:

**a) Despesas não comprovadas**

O montante de R\$ 12.768.722,79 que foram comprovados na peça impugnatória.

**b) Perdas no Recebimento de Créditos**

Referente aos valores inferiores a R\$ 5 mil, e vencidos após 30/06/2010, que podem ser deduzidos. Tais valores foram glosados, no montante de R\$ 62.911,00.

Ambas exonerações das glosas no julgamento de primeira instância administrativa corresponde aos valores principais de:

- R\$ 2.245.535,91 de IRPJ;
- R\$ 808.392,93 de CSLL

Ambos acrescidos de multa de ofício e juros de mora de quando da lavratura dos autos de infração.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marco Rogério Borges

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

No que concerne ao recurso de ofício, os valores exonerados na decisão de primeira instância administrativa são superiores aos estabelecidos pela, atual, Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, o que exige a apreciação por este colegiado.

***Da matéria tributada:***

Como relatado, foram imputadas à contribuinte as seguintes infrações, que foram glosadas na apuração do lucro real anual:

a) despesas não comprovadas no montante de R\$ 13.242.995,36;

b) dedução indevida de perdas no recebimento de créditos, por inobservância dos requisitos legais, no valor de R\$ 10.909.511,71.

Após o julgamento de primeira instância administrativa, os valores das infrações remanescente ficaram assim distribuídas:

a) despesas não comprovadas no montante de R\$ 474.272,57;

b) dedução indevida de perdas no recebimento de créditos, por inobservância dos requisitos legais, no valor de R\$ 10.846.600,71.

Em termos de valores de infrações, houve a exoneração das seguintes despesas glosadas, em decorrência dos elementos e argumentos apresentados na impugnação:

a) das despesas não comprovadas no montante de R\$ 12.768.722,79;

b) da dedução indevida de perdas no recebimento de créditos, por inobservância dos requisitos legais, no valor de R\$ 62.911,00.

Em termos de valores de IRPJ e CSLL, valor principal, constituídos, os valores estão assim distribuídos:

tributos lançados	valores da autuação	valores mantidos DRJ	valores exonerados DRJ
IRPJ	R\$ 4.319.993,68	R\$ 2.074.457,77	R\$ 2.245.535,91
CSLL	R\$ 1.521.607,95	R\$ 713.215,02	R\$ 808.392,93

Dos valores acima, acrescentam-se os juros e multa de ofício de 75%.

Das infrações, cabe uma análise do elementos trazidos no recurso voluntário do recorrente, bem como análise da parte exonerada pela DRJ no que concerne à análise do recurso de ofício.

Primeiramente cabe uma análise dos elementos fáticos apreciados por este relatório no histórico processual, a cada um dos itens.

#### ***a) Despesas não comprovadas***

##### *Recurso de ofício:*

No que tange a parte do recurso de ofício, que concerne à parte exonerada no que tange às despesas não comprovadas, verificando os argumentos do v. acórdão recorrido para justificar tal posição, não vislumbro nenhum reparo a ser feito.

Há a apresentação de notas fiscais para justificar as despesas com taxas de embarque/elevação na peça impugnatória, que afastaram parcela significativa da glosa de despesas pertinente a esta infração.

No v. acórdão recorrido, houve um comparativo do que constava no termo de verificação fiscal e respectivo anexo de notas fiscais não apresentadas durante o procedimento fiscal, e o que constava na impugnação e respectivo demonstrativo e documentos pertinentes. Deste confronto restaram comprovadas as despesas deduzidas pela recorrente e glosadas pela fiscalização.

Destarte, voto pelo não acolhimento do recurso de ofício no que concerne à parte exonerada da glosa de despesas referente a taxas de embarque/elevação do recorrente.

##### *Recurso voluntário:*

a) Em sua peça recursal, o recorrente pede que seja considerado comprovado por meio de notas de débitos e recibos o montante de R\$ 348.181,36, referente às despesas com as taxas de embarque/elevação cuja glosa foi mantida no v. acórdão recorrido.

b) Igualmente, seja considerado em relação às despesas comprovadas por meio de nota fiscal, no que tange ter elencado na peça impugnatória a despesa incorrida em 09/02/2011 de R\$ 99.526,10, por um lapso, não anexou a respectiva nota fiscal (NF 001687), a qual não foi considerada pelo colegiado de primeira instância administrativa. Assim, requereu, a juntada da mesma (doc. 02) e respectiva consideração.

c) Bem como, em relação ao valor pendente de R\$ 26.565,11, ainda não logrou êxito na localização do documento fiscal, pelo que pede juntada posterior

Analizando item por item:

a) No v. acórdão recorrido, a argumentação para manter a glosa dos valores foi na seguinte linha:

*Com respeito às despesas comprovadas por outros meios (fls. 3304 a 3418), devem ser feitas as seguintes considerações. Os documentos relativos às despesas pagas a Mediterranean Logística Aduaneira Ltda. EPP e a Maersk Brasil Brasmar foram emitidos no ano de 2010, enquanto as despesas glosadas foram contabilizadas pela contribuinte no ano-calendário de 2011. De qualquer sorte, assim como os documentos apresentados para comprovar as despesas com as demais empresas, eles não descrevem de forma precisa os serviços realizados, impedindo a verificação da necessidade e normalidade do dispêndio, bem como a data em que teriam sido prestados os serviços e, por isso, não devem ser aceitos. Ademais, a pessoa jurídica obrigada à emissão de documento fiscal não pode emitir recibos para comprovação da prestação de serviços ou fornecimento de materiais, ainda que o serviço prestado ou a mercadoria fornecida estejam excluídos do campo de incidência do IRPJ, tendo em vista que nem mesmo a imunidade ou a isenção afastam as obrigações tributárias acessórias.*

A recorrente irressignou-se com os argumentos que o v. acórdão mostrou *excessivamente formalista*, já que desconsiderou as notas de débitos e recibos juntados *tão somente pelo fato de não se tratarem de notas fiscais*, como se observa dos seguintes excertos:

*10. Conforme relatado linhas acima, entendeu o v. acórdão que seriam dedutíveis tão somente as despesas relativas às taxas de embarque/elevação cuja demonstração tenha ocorrido por meio de notas fiscais e comprovantes de pagamento.*

*11. Assim, as despesas comprovadas por outros meios foram desconsideradas pelo v. acórdão, eis que supostamente não descreveriam “de forma precisa os serviços realizados, impedindo a verificação da necessidade e normalidade do dispêndio, bem como a data em que teriam sido prestados os serviços”.*

*12. Entretanto, é certo que ao assim decidir o v. acórdão mostrou-se excessivamente formalista, eis que desconsiderou as notas de débitos e recibos juntados (que não são vedados para efeitos de dedução) tão somente pelo fato de não se tratarem de notas fiscais.*

Para tanto, junta novamente os documentos (doc. 1) para comprovar todas as despesas operacionais por ela deduzidas.

Como se observa do excerto acima do v. acórdão recorrido, a motivação para manutenção da glosa perpassa por outros fatos além da nota fiscal. O voto do relator na primeira instância administrativa elenca outros elementos para não aceitação das documentos para comprovar tais, quais sejam, haveria o impedimento da *verificação da necessidade e normalidade do dispêndio, bem como a data em que teriam sido prestados os serviços e, por isso, não devem ser aceitos.*

Analisando os documentos novamente, agora juntados na peça recursal da recorrente (doc. 1), vislumbro os seguintes elementos:

tipo doc	fl.	data	valor	observação
nota débito/ordem pagto.	4873/4874	11/03/2011	7.041,25	(1)
nota fiscal/recibo	4876/4877	11/08/2010	2.267,40	(2)
nota fiscal/recibo	4879/4880	06/09/2010	2.868,76	(2)
nota fiscal/recibo	4882/4883	14/09/2010	1.396,61	(2)
recibo	4884	11/08/2010	1.246,61	(2)
nota fiscal/recibo	4886/4887	17/09/2010	867,77	(2)
demonst. despesa	4888	02/08/2010	75,48	(2)
nota crédito	4890	04/03/2011	805,01	(1)
nota cobrança e débito	4892/4893	08/02/2011	14.686,60	(1)
nota cobrança e débito	4895	14/02/2011	720,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4897/4898	14/02/2011	31.950,72	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4900/4901	10/03/2011	4.320,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4903/4904	21/03/2011	12.096,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4906/4907	24/03/2011	33.480,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4909/4910	29/03/2011	34.200,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4912/4913	07/03/2011	23.517,77	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4915/4916	21/03/2011	38.236,30	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4918/4919	06/04/2011	11.664,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4921	28/03/2011	?	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4923/4924	?	23.400,00	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4926/4927	16/05/2011	2.114,87	indicativo despesa
nota cobrança e débito	4929/4930	02/06/2011	7.831,93	indicativo despesa
recibo	4932/4933	17/11/2010	28,66	(2)
nota débito	4935..4938	06/01/2011	1.370,51	indicativo despesa
nota débito	4940..4943	07/01/2011	782,35	indicativo despesa
recibo	4945	03/09/2010	757,13	(2)
recibo	4947	03/09/2010	770,00	(2)
nota de débito	4949/4950	25/04/2011	2.828,70	indicativo despesa
nota de débito	4952/4953	31/01/2011	3.958,06	indicativo despesa
recibo	4955/4956	03/12/2010	1.200,00	(2)

(1) - não há indicativo da despesa

(2) - ano-calendário distinto

Da análise, discordo do v.acórdão recorrido, pois a despesa pode ser caracterizada por outros elementos, além da nota fiscal, claro, estando atendidos os requisitos do art. 299 do RIR/99.

No caso concreto, analisando os documentos, vislumbrei as situações acima tabuladas, e na sua descrição, associação entre o descrito na nota de débito com a atividade operacional da recorrente.

Dos valores acima, baseado nos elementos apresentados nos autos, apurei que R\$ 232.471,21 atenderiam os requisitos do art. 299 do RIR/99, e dos quais, exonero da glosa dos R\$ 348.181,36, cuja infração foi de despesas não comprovadas.

b) Conforme despesa comprovada por meio de nota fiscal à folha 4958, no que tange ter elencado na peça impugnatória a despesa incorrida em 09/02/2011 de R\$ 99.526,10, por um lapso, não anexou a respectiva nota fiscal (NF 001687), a qual não foi considerada pelo colegiado de primeira instância administrativa. Considerando-o agora, a qual exonero tal valor da autuação.

c) Em relação a este valor, até a pauta deste processo para julgamento, não houve nenhuma anexação desta comprovação de despesa de R\$ 26.565,11.

Tal pedido já havia sido feito na peça impugnatória, e negado no v. acórdão recorrido. Mesmo transcorrido um lapso temporal maior para apresentação de recurso, não houve a comprovação desta despesa no recurso voluntário, pedindo o recorrente que seja juntado posteriormente.

Por mais que impere a busca da verdade material na esfera administrativa, não há condições de deixar esta parte da decisão em aberto indefinidamente. No momento que este processo passa à condição de ser pautado, há a necessidade de um corte temporal para análise dos elementos arguidos e/ou apresentados. Se não foi apresentado o documento fiscal pertinente até o presente momento da relatoria, não há condições de conceder prazo maior para juntada posterior.

Destarte, mantenho a glosa da autuação de R\$ 26.565,11.

*Conclusão parcial:*

No que concerne às despesas não comprovadas, que remanesceram o valor de R\$ 474.272,57, mantidos pela v. acórdão recorrido, NEGOU PROVIMENTO ao recurso de ofício, pelo total exonerada no primeiro grau, e DOU PROVIMENTO PARCIAL à recorrente, exonerando da atuação as despesas de R\$ 331.997,31, remanescendo como despesas não comprovadas o montante de R\$ 142.275,26.

***b) Perdas no recebimento de créditos***

*Recurso de ofício:*

No que tange à glosa de despesa referente às perdas no recebimento de créditos, houve no v. acórdão recorrido a exoneração da autuação e seus efeitos dos valores inferiores a R\$ 5 mil, e vencidos após 30/06/2010, que podiam ser deduzidos. Tais valores foram glosados, no montante de R\$ 62.911,00.

Tais valores foram glosados quando da autuação pela autoridade fiscal, em desrespeito ao que consta no artigo 340 do RIR/99:

*Perdas no Recebimento de Créditos*

*Dedução*

*Art. 340. 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).*

*§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):*

*(..)*

*II - sem garantia, de valor:*

*a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

*(..)*

Ou seja, houve a aplicação da previsão legal e respectiva redução da glosa efetuada pela autoridade fiscal. Aqui, voto para NEGAR O RECURSO DE OFÍCIO no que tange a tal questão.

*Recurso voluntário:*

Na sua peça recursal, a recorrente alega que a Lei 9.430/96 veicula somente as condições mínimas, ou seja, o contribuinte poderá deduzir posteriormente, além dos prazos do artigo 9º, até porque haveria a obrigatoriedade da sua aplicação para exercício diversos em que ocorreu a despesa. O prazo estabelecido tem é a finalidade de impedir que os créditos ainda passíveis de recebimento sejam computados como perda. Destarte, a recorrente *provisionou as perdas referentes aos anos-calendário anteriores e as deduziu apenas em 2011, quando convicta da efetiva perda.*

Ao longo destes anos em que não deduziu, promoveu a cobrança administrativa e judicial desses créditos (doc. 03/06). Mesmo assim, somente após encerrar este tipo de atividade é que baixou referidos créditos - ou seja, adotou uma *postura conservadora ao apurar e deduzir suas efetivas perdas com os recebimentos de créditos apenas em 2011 (quando poderia tê-lo feito nos anos anteriores).*

Ou seja, a lei não estabeleceria prazo máximo, pois além da questão temporal, estabelece outras condições.

Contudo, a autoridade fiscal, quando da autuação fiscal postula os seguintes argumentos:

*(...) o contribuinte apropriou despesas com perdas no recebimento de créditos de exercícios anteriores na apuração do resultado do ano-calendário 2011. Tal procedimento é incorreto e está em desacordo com as normas e princípios contábeis, conforme a seguir demonstrado.*

*(...) toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período deverá ser confrontada*

*com as mesmas. Este princípio é a base para o princípio da competência aplicado no Brasil e estabelecido pela resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.*

*De acordo com a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), o lucro líquido do exercício não deve estar influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, deverão transitar pela apuração de resultados somente os valores que competem ao respectivo período.*

*Segundo o artigo 186, §1º, da Lei nº 6.404/76, como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.*

*Portanto, aquelas despesas de exercícios anteriores deveriam ser contabilizadas em conta de "Ajustes de Exercícios Anteriores" com a posterior transferência do saldo para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados".*

*(...) na apuração do resultado do exercício do ano-calendário fiscalizado (2011), o contribuinte deduziu erroneamente despesas com perdas no recebimento de créditos, relativas a exercícios anteriores, tendo como resultado do exercício um lucro líquido indevidamente reduzido, com reflexos na apuração do lucro real que é a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Assim, procederemos à glosa daquelas despesas relacionadas no ANEXO II do presente termo.*

*Além disso, constam na planilha que discrimina a composição analítica da conta contábil "41210031 - Créditos Incobráveis", diversas perdas no recebimento de créditos que poderiam ser apropriadas no ano-calendário 2011. Porém, o contribuinte não apresentou documentação comprobatória que atendesse os requisitos legais para apropriação como despesas aquelas perdas, as quais relacionamos no ANEXO III do presente termo.*

*Em relação aos créditos relacionados no ANEXO III deste termo, o contribuinte não comprovou a manutenção de cobrança administrativa nos casos [de créditos entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 vencidos há mais de um ano], bem como não comprovou os procedimentos judiciais para o seu recebimento nos casos [de créditos acima de R\$ 30.000,00 vencidos há mais de um ano].*

Consequentemente, o que se discute aqui é o momento em que devem ser reconhecidas as despesas com perdas no recebimento de créditos.

Como salientou o v. acórdão recorrido:

*Uma vez que os créditos decorrentes de vendas a prazo para os clientes da empresa constituem um ativo, na hipótese de sua perda total ou parcial, a despesa correspondente deve ser considerada incorrida no momento da diminuição ou da extinção daquele ativo.*

No caso específico de perda no recebimento de créditos, o Decreto nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, estabelece, com base na Lei nº

9.430, de 1996, os critérios para que se caracterize o evento de extinção do ativo, ou seja, o momento em que se estará autorizado, para fins fiscais, a efetuar o registro da despesa respectiva:

### ***Perdas no Recebimento de Créditos***

#### ***Dedução***

*Art. 340. 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º).*

*§ 1º Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 1º):*

*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 cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

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

*c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; (g.n.)*

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

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

*§ 2º No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b" do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 2º).*

*§ 3º Para os fins desta Subseção, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 3º).*

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 4º).

§ 5º A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 5º).

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

### **Registro Contábil das Perdas**

Art. 341. Os registros contábeis das perdas admitidas nesta Subseção serão efetuados a débito de conta de resultado e a crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10):

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

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

§ 1º Ocorrendo a desistência da cobrança pela via judicial, antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, **a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao período de apuração em que se der a desistência** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 1º). (g.n.)

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, o imposto será considerado como postergado desde o período de apuração em que tenha sido reconhecida a perda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 2º).

§ 3º Se a solução da cobrança se der em virtude de acordo homologado por sentença judicial, o valor da perda a ser estornado ou adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real será igual à soma da quantia recebida com o saldo a receber renegociado, não sendo aplicável o disposto no parágrafo anterior (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 3º).

§ 4º Os valores registrados na conta redutora do crédito, referida no inciso II deste artigo, 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 10, § 4º).

Constata-se, da leitura de tais dispositivos, que a apropriação da perda, muitas vezes, ocorrerá em ano calendário posterior àquele de contabilização do crédito. Por exemplo, para a escrituração da perda com crédito sem garantia de valor superior a

cinco mil reais, o crédito deverá estar vencido há mais de um ano, exigindo-se ainda a manutenção de procedimentos de cobrança administrativa ou judicial, conforme o valor do crédito, sob pena de se caracterizar uma desistência por mera liberalidade, o que tornaria a despesa indedutível.

Destaque-se outrossim que a despesa com perda no recebimento de créditos deverá transitar pelo resultado do exercício em que se observa a extinção do ativo. Somente será lançada como ajuste de exercícios anteriores se, por erro ou mudança de critério jurídico, deixou de ser reconhecida no exercício correto. Tanto é assim que o § 1º do artigo 341 do RIR/99, acima transcrito, preceitua que, no caso de desistência da cobrança, a perda eventualmente registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real do período de apuração em que se der a desistência.

Nos termos do artigo 340, § 1º, inciso I, devem ser consideradas incorridas as perdas após seis meses de vencimento dos créditos sem garantia de valor inferior a R\$ 5 mil, independentemente de procedimentos para o seu recebimento; após um ano de vencimento dos créditos sem garantia entre R\$ 5 mil e R\$ 30 mil, se mantida a cobrança administrativa para recebimento; após um ano de vencimento dos créditos sem garantia acima de R\$ 30 mil, se iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para recebimento.

Sendo este o comando da legislação tributária, não pode o sujeito passivo, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apropriar a despesa em período diverso daquele em que a lei fiscal a considera incorrida. Se assim proceder em sua contabilidade, por observar critérios próprios, ainda que em atenção a aspectos particulares de seu negócio, deverá proceder aos ajustes necessários, para que sejam deduzidas na determinação dos impostos tão somente as despesas admitidas pela legislação tributária.

E baseado na análise acima, acompanho o raciocínio do v. acórdão recorrido, pois, do contrário, isso poderia gerar uma situação em que cada contribuinte teria critérios muito próprios no registro dos seus eventos contábeis, o que seria descabido.

Tal situação fica mais evidente, ao analisarmos a continuação do alegado pela recorrente na sua peça recursal, de que em 2006 a recorrente apurou lucro real positivo, de modo que ao deduzir em 2011 não gerou nenhum prejuízo ao fisco, *mas tão somente postergação da redução do lucro real e do tributo pagar*. E que ainda que tenha tido prejuízo nos anos-calendários de 2007, 2008, 2009 e 2010, a existência de lucro ou prejuízo não deveria interferir na dedutibilidade das despesas, pois não há lei condicionando dedutibilidade aos resultados auferidos pelo contribuinte.

Contudo, divirjo de tal raciocínio, pois cria-se uma situação não aceitável de qual ano aceitar a glosa das despesas.

Não houve, na presente autuação, qualquer glosa de perdas de créditos ocorridas no ano-calendário de 2006, e sim de despesas que deveriam ter sido registradas contabilmente nos anos-calendário de 2007 a 2010, mas a recorrente só o fez no ano-calendário de 2011. Justamente, nos anos de 2007 a 2010, apurou prejuízo, e em 2011, lucro. Claro que houve uma postergação despesas para diminuir o prejuízo, e por consequente, infringiu a limitação legal de compensação de 30% do lucro real com prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Destarte, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário no que tange às perdas no recebimento de créditos.

*Da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício*

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.*

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário esta esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*. Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

*Conclusão:*

a) foi NEGADO INTEGRALMENTE O RECURSO DE OFÍCIO;

b) foi DADO PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, no que tange às despesas não comprovadas, cujo montante autuado foi reduzido de R\$ 474.272,57 para o montante de R\$ 142.275,26.

Processo nº 19515.721059/2015-58  
Acórdão n.º **1402-002.882**

**S1-C4T2**  
Fl. 5.783

---

c) nas outras matérias, foi NEGADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator