



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721059/2015-58
Recurso Embargos
Acórdão nº 9101-006.457 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 2 de fevereiro de 2023
Embargante MULTIGRAIN COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. SANEAMENTO.

Impõe-se admissão e o acolhimento dos embargos de declaração manejados, mesmo que sob fundamento incorrente, caso se verifique, efetivamente, a ocorrência de obscuridade na decisão embargada, consistente numa falta de clareza quanto aos motivos que serviram de suporte às suas conclusões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos para sanar a obscuridade indicada para, sem efeitos infringentes, ratificar o decidido no acórdão embargado. Os conselheiros acompanharam o relator pelas conclusões. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bess

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Cuida-se de embargos de declaração opostos pela empresa Multigrain Comércio Ltda., em face do acórdão nº 9101-005.505, proferido por esta C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF – em 12/07/22. Por meio deste aresto, o presente Colegiado, diga-se, negou seguimento à recurso especial manejado pela ora irrequieta.

Em síntese, o feito trata de autuação suportada pela predita empresa, em que teriam sido glosadas despesas diversas. Neste ponto, e ao que interessa ao caso, após o regular e completo trâmite deste processo, restaram, *sub judice*, apenas as parcelas atinentes aos alcunhados “créditos irrecuperáveis”. E, como destacado no próprio despacho de admissibilidade destes declaratórios, ainda que a matéria tenha sido tratada em um único título, ela abarcava dois tópicos/infrações distintas:

- a) Créditos irrecuperáveis – perdas deduzidas em períodos posteriores; e
- b) Créditos irrecuperáveis – perdas cujos requisitos legais, mormente os destacados no art. 9º da Lei 9.430/96, não teriam sido comprovados.

A Embargante, vejam bem, interpôs seu recurso de divergência quanto, realmente, a este grupo de despesas mas, tão só, para discutir aquelas descritas em “a”, acima. Para tanto invocou paradigma que, em tese, e sob a sua ótica, se contraporía aos argumentos despendidos pela decisão de 2ª instância, já que admitiria a possibilidade de se deduzir as aludidas despesas a qualquer tempo, ante a inexistência de previsão legal acerca de um eventual prazo.

Todavia, quando o caso chegou para o exame desta Câmara Superior, este Colegiado decidiu por inadmitir o apelo sob o fundamento da inocorrência de dissídio à vista da dessemelhança fática entre o acórdão recorrido e o aresto comparado.

Como já alardeado, contra a decisão desta Turma foram opostos os embargos de declaração em testilha sob os fundamentos de omissão e contradição. Ao fim e ao cabo, o que sustentou a embargante é que, não obstante ter sido admitido pelo acórdão em testilha que a empresa teria, quanto aos citados créditos em litígio, preenchido os pressupostos legais que autorizariam a respectiva dedução, ao mesmo tempo teria sustentado precisamente o contrário, isto é, que o no caso vertente, a observância a tais requisitos não teria se operado. O trecho em que a dita contradição teria, alegamente, se verificado é o seguinte:

No presente caso, a parcela do valor glosado refere-se a “créditos incobráveis” a respeito dos quais o sujeito passivo não comprovou o implemento das condições estabelecidas pela lei – prazo de vencimentos e início e manutenção de procedimentos de cobrança administrativa e judicial -; **a maior parte do valor glosado diz respeito a créditos em relação aos quais a autoridade fiscal não contestou a observância dos requisitos legais, mas somente o fato de terem sido deduzidos em período posterior, violando “disposições contábeis”**. (grifos no original)

Notem que, pelo que se vê da parte final do voto condutor do aresto supra, aparentemente foi a citada falta de cumprimento dos requisitos legais que teria distanciado a realidade vista no presente processo daquela considerada no acórdão paradigma colacionado pela insurgente (em que, *a priori*, todos os pressupostos pertinentes teriam sido adimplidos pela contribuinte, recorrente naquele efeito).

Instada a se pronunciar sobre a admissibilidade dos aludidos declaratórios, a D. Presidência do CARF os admitiu, precisamente por identificar a contradição anteriormente citada e, ainda, para afirmar que haveria, no parágrafo acima transcrito, uma omissão passível de saneamento, mormente porque:

[...] apesar de estarem sendo analisadas duas irregularidades distintas, no que concerne a “Perdas com recebimento de créditos” a redação do voto condutor na sua parte conclusiva não é suficientemente clara nesse aspecto ao comparar com o caso tratado no acórdão paradigma n.º 1402-001.127.

Ao fim, determinou que este Colegiado se manifeste acerca da omissão e contradição acima, encaminhando-se os autos à D. Relatora. Como a Conselheira Andréa não mais faz parte dos quadros desta Turma, o feito foi redistribuído a este Relator.

Esta, a espécie dos autos.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

I DA ADMISSIBILIDADE.

Os embargos foram tempestivamente opostos, estando, assim, suficientemente preenchido este pressuposto.

Quanto aos requisitos intrínsecos, todavia, é preciso esclarecer que a interessada aventou a ocorrência de omissão e contradição. E no que tange ao alegado primeiro vício, vê-se, de plano, a sua inoccorrência.

A omissão que desafia o remédio em testilha diz respeito à falta de apreciação, por lapso formal ou quiçá material, de pedidos e requerimentos porventura apresentados, admitindo-se a sua caracterização, até mesmo, quando a decisão atacada deixa de considerar elementos e documentos explicitamente aventados e que seriam necessários à formação da convicção dos julgadores.

No caso, todavia, todos os pedidos deduzidos no apelo foram examinados... a omissão, a que faz referência e interessada, diria respeito ao próprio objeto do exame de admissibilidade intentado por este Colegiado. Ao fim das contas, o que a embargante afirmou foi que a decisão em exame teria incorrido em omissão ao não reconhecer a ocorrência de divergência jurisprudencial ao se pronunciar sobre o não cabimento do seu recurso especial, quando, em sua visão, esta estaria presente:

23. Dessa forma, é evidente que o r. acórdão embargado incorreu em omissão e contradição quanto à similitude fática entre o primeiro acórdão paradigma e o presente caso, visto que, em ambos os casos, todas as condições previstas pelo artigo 9º da Lei n.º 9.430/96 para a dedutibilidade das despesas decorrentes das perdas de créditos foram devidamente observadas.

Em linhas gerais, a suscitada divergência jurisprudencial foi examinada pela Turma; se a análise intentada contrariou o entendimento sustentado pela interessada, tal questão se refere ao mérito e ao convencimento do Colegiado, revelando, senão, apenas a irresignação da parte quanto ao resultado do julgamento.

Mas não se pode olvidar que, tal como erigido, o voto condutor do acórdão embargado encerrou, quando menos, uma falta de clareza quanto as suas considerações, como aventado pelo despacho de admissibilidade dos embargos. E neste caso, o que se teria seria uma obscuridade e não uma omissão.

Com efeito, do trecho destacado pela recorrente, e expressamente reproduzido no corpo do precitado despacho de admissibilidade (e também no relatório que precede este voto), denota-se uma dúvida clara sobre o que, efetivamente, quis afirmar a D. Relatora. Isto é, não me é dado saber, a partir daquele trecho, se das parcelas consideradas pelo acórdão embargado, a parte relativa ao objeto do recurso especial realmente comportava a conclusão de que, quanto a ela, os requisitos legais, mormente aqueles descritos no art. 9º da Lei 9.430/96, haviam, de fato, sido preenchidos.

Vejam que inicialmente, no aludido excerto, a D. Relatora afirmou, no tocante aos preditos “créditos incobráveis”, que a contribuinte não teria demonstrado o implemento das citadas condições. Ao final daquele mesmo parágrafo, entretanto, disse que “*a maior parte do valor glosado diz respeito a créditos em relação aos quais a autoridade fiscal não contestou a observância dos requisitos legais*”. E, aqui, faço eco às críticas feitas pela D. Presidência do CARF quando da prolação da decisão relativa ao cabimento dos declaratórios em testilha:

O texto cita inicialmente que a “parcela do valor glosado refere-se a créditos incobráveis” e em seguida faz referência “a maior parte do valor glosado”, o que não deixa claro se esta parcela estaria incluída ou não na outra.

Portanto, apesar de estarem sendo analisadas duas irregularidades distintas, no que concerne a “Perdas com recebimento de créditos” a redação do voto condutor na sua parte conclusiva não é suficientemente clara nesse aspecto ao comparar com o caso tratado no acórdão paradigma nº 1402-001.127. Procede, desta forma, a alegação de omissão na decisão apontada pela embargante.

Ainda que o despacho supra tenha acusado a ocorrência de omissão, insista-se, o caso é de obscuridade o que, de toda forma, deve ser admitido para fins de prosseguimento do exame dos declaratórios, a luz do princípio da fungibilidade das formas.

Outrossim, o mesmo trecho acima encerra, *em princípio*, uma possível contradição interna porque afirma, prefacialmente, o preenchimento dos pressupostos legais para, ao fim, sustentar inexistente tal comprovação (mesmo que quanto a parte dos valores glosados).

Dito assim, os embargos devem ser admitidos para que possamos, agora, verificar, *in concreto*, se a contradição e obscuridade de fato ocorreram e, nesta esteira, se, ao saneá-las, deveremos, por consequência, emprestando-lhes efeitos infringentes, conhecer e julgar o mérito do próprio recurso especial.

II DA OBSCURIDADE E DA CONTRADIÇÃO APONTADAS.

É necessário, antes de qualquer exame adicional, que entendamos o que efetivamente foi decidido pelo Colegiado de 2ª Grau até para que possamos compreender qual foi o *discrimen* realmente considerado pelo acórdão proferido por esta Turma. E, nesta toada, se,

de fato, foi o problema do preenchimento dos pressupostos legais que teria justificado a inadmissão do recurso especial interposto pela interessada.

Para tanto, socorro-me da seguinte passagem do relatório constante do acórdão de nº 1402-002.882, em que o Colegiado *a quo* descreveu a autuação quanto os ditos “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.

E aí está feito o problema... porque um primeiro erro de julgamento se deu no acórdão recorrido dado que foi ele, e não a D. Relatora da decisão embargada, quem jogou “num bolo só” as despesas descritas acima que compreendiam, efetivamente, uma parcela que seria dedutível em 2011, mas que foi glosada por falta de demonstração dos requisitos legais, e uma segunda, de maior monta, cuja indedutibilidade teria se dado por desrespeito ao princípio da competência.

Só que o acórdão de piso examinou este tema, tão só, a luz do momento em que as preditas despesas deveriam ser registradas contabilmente, desconsiderando, por completo, o fato de que, parte delas, inclusive, teriam sido deduzidas no período correto sem que, no entanto, tivesse sido comprovado o implemento das condicionantes legais. Aqui sim, haveria clara omissão caso a insurgente tivesse atacado também a glosa atinente à parcela menor (porque caberia àquele colegiado se pronunciar sobre o preenchimento ou não dos aludidos requisitos preconizados pela legislação de regência).

A minguada da oposição de declaratórios, e ao não se reportar às glosas atinentes ao ano de 2011, a decisão recorrida, neste ponto, transitou em julgado. Por óbvio, todavia, que essa segregação poderia ter sido feita mesmo por ocasião do julgamento realizado por este Colegiado de sorte a apreciar apenas a parte da autuação que se referiria ao problema do prazo para aproveitamento das despesas em testilha. Só que, levada a erro pelo próprio acórdão recorrido, a D. Relatora, ainda que tenha, realmente, apontado para a distinção entre as duas parcelas, o fez de forma pouco clara e, demais a mais, deu a entender que esta circunstância (falta de preenchimento dos pressupostos legais) não teria sido observada no caso em exame, distanciando-o, pois, do contexto verificado no paradigma.

Mas, insista-se, a matéria que foi devolvida a este Colegiado diz respeito, apenas, aos créditos incobráveis apropriados em 2011, quanto ao que, ao ver da fiscalização, e da decisão de piso, deveriam ter sido registrados contabilmente em períodos pregressos. E se este for, realmente, o único motivo para se acusar a falta de identidade/semelhança fática entre o acórdão recorrido e o *decisum* comparado, a contradição e a obscuridade, uma vez reconhecidas, imporão

o conhecimento do Recurso Especial manejado. Isto, porque, como se extrai do próprio Termo de Verificação Fiscal, tal parcela foi criticada, exclusivamente, por conta do período em que apropriada, nada se dizendo ali acerca dos requisitos previstos pelo art. 340 do RIR/99 ou mesmo da Lei 9.430/96. Confira-se:

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

Está inadvertidamente claro que quanto a parcela efetivamente discutida no recurso especial, não houve críticas quanto a satisfação dos pressupostos legais pertinentes. E, uma vez lavrado o auto de infração, este óbice nem mesmo poderia ser aventado para manter-se a autuação (como, de fato, não foi).

Todavia, o que se pode depreender de todo o conjunto da obra é que a divergência não teria se estabelecido por conta da falta de cumprimento de requisitos legais; mas faltou à relatora dizer a quais requisitos ela estava se referindo, se àqueles atinentes à Lei 9.430/96 ou se aos que tratam do regime de competência.

Vejam que para o caso em exame, a discussão revolveu, e vale a insistência, um pretenso desrespeito ao princípio da competência. Pelo que afirmou a D. Autoridade Fiscal, segundo as normas contábeis, o “*lucro líquido do exercício não deve ser influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores*” e assim, as despesas relativas às perdas na recuperação de créditos deveriam ser registradas e aproveitadas nas competências em que incorridas.

Estas considerações, frise-se, foram integralmente encampadas pelo acórdão de segundo grau, tendo, o seu Relator, explicitamente afirmado o que se segue:

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.

[...]

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.

Notem, quem nem o TVF, nem o acórdão recorrido se debruçaram sobre as condições dos negócios envidados e que deram azo ao registro das consequentes perdas como “créditos irrecuperáveis”. Não houve, como já destacado e reconhecido, exame das obrigações que deram causa aos preditos créditos nem, outrossim, se apontou objetivamente se estavam vencidos ou, mesmo, qual seria a condição das ações ou medidas adotadas pela empresa para a sua satisfação. Reprise-se: não houve críticas às condicionantes da Lei 9.430.

E toda a celeuma está justamente aí!

Como apropriadamente apontado pela D. Relatora, ao se reportar ao paradigma, naquele caso havia uma certeza quanto ao período em que incorridas as despesas porque, como houve, de fato, o exame dos requisitos legais, verificou-se que, ao tempo do registro contábil destas, tais pressupostos já estavam satisfeitos. Em linhas gerais, com base na interpretação adotada, estes dispêndios já poderiam ser apropriados, a par da opção do contribuinte de fazê-lo posteriormente.

Já no caso em exame, como tal investigação não foi feita, nem mesmo nos seria dado saber em quais competências o implemento das citadas condicionantes se deu. Daí a assertiva contida no acórdão embargado de que:

Sobre tais fatos o voto proferido no paradigma manifestou-se no sentido de que o § 4º do art. 10, da Lei nº 9.430, de 1996, base central da autuação, sequer teria aplicação ao caso e que não haveria um prazo fatal para que o contribuinte pudesse deduzir como perdas definitivas créditos em relação aos quais já tivessem sido observados todos os requisitos impostos pela lei, como valor, prazo de vencimento, procedimentos administrativos e judiciais de cobrança.

E essa distinção que se tornou relevante para o Colegiado. Porque, como não se sabe no caso vertente a data de vencimento das obrigações ou mesmo o que se sucedeu quanto aos procedimentos de cobrança, não se sabe, também, quando tais despesas se tornariam dedutíveis.

Há, claramente, vícios na apuração fiscal porque o exame da condicionantes não se faz essencial apenas para a tipificação das hipóteses legais de dedução mas, principalmente, para dar substância às próprias premissas fiscais atinentes ao regime de competência. Tomem de exemplo as disposições do art. 10 da Lei 9.430/96, explicitamente afastado pela decisão comparada, cujo § 4º reza o que se segue:

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

Ora, a insuficiência do lançamento (contrária, até mesmo, ao preceitos do art. 142 do Código Tributário Nacional), não permite, sequer, verificar se, ao caso vertente, se aplicaria

este preceptivo. E caso fosse aplicado, o que se teria é que, em 2011, as despesas relativas ao ano de 2006 poderiam ser deduzidas sem qualquer óbice adicional.

O que se está querendo dizer é que, *a priori*, a diferença efetiva entre um acórdão e outro é que, no paradigma, houve efetivo enfrentamento quanto aos requisitos preconizados pela Lei 9.430, o que permitiu, lá, à autoridade fiscal, identificar em que ponto, na linha do tempo, tais despesas já poderiam ser apropriadas. Já no acórdão recorrido, como tal mister não foi cumprido pela D. Auditoria, não haveria, sequer, como atestar o descumprimento do regime de competência.

Neste passo, entendo que o acórdão de piso errou, *venia concessa*. Mas a discussão a ser travada, aí, seria outra. Ter-se-ia que se aventar um claro desrespeito pela Fiscalização acerca das determinações do art. 142 do CTN (que impõe, à Autoridade Administrativa, o exaurimento da matéria de fato e de direito) para, assim, se discutir a manutenção da glosa realizada. Poder-se-ia, até mesmo, cogitar da nulidade do auto de infração por erro de identificação da matéria tributável (mas, neste caso, com um certo esforço argumentativo).

Quanto ao tema trazido para exame deste Colegiado, todavia, realmente não há dissídio porque o ponto de dessemelhança é determinante para a adoção das conclusões apontadas por cada qual. Vale reprimir que, caso a situação verificada nos autos se repetisse no paradigma, é muito provável que a discussão lá travada tomasse outros rumos. E o mesmo se diz aqui: se houvesse um exame efetivo das operações que deram causa ao registro das perdas, ter-se-ia, então, a identificação *in concreto* do momento a partir do qual o contribuinte poderia, delas, se apropriar e, quiçá, se verificar, que o diga, e v.g, a aplicação dos preceitos do art. 10 supra referido.

É uma nuance, sim, mas foi uma nuance crítica para o Colegiado, ao fim da constatação ou não da ocorrência do dissídio.

Neste diapasão, o que se tem, *in casu*, é o seguinte: quando a relatora se reporta à falta de cumprimento de requisitos legais, ela apenas o faz para exprimir a distância entre os dois casos quanto a falta de exame destes mesmos requisitos. E foi isto, desculpem-me pela repetição, que se tornou premente para a constatação da falta similitude fática entre as decisões comparadas.

E dito desta forma, saneia-se a obscuridade apontada e, ao mesmo tempo, afasta-se a alegação de contradição (porque, ao fim das contas, como esclarecido, não foi a falta de cumprimento das condicionantes legais que justificou a inadmissão do apelo mas, tão só, a falta do exame destas no caso concreto).

A despeito disto, e em respeito do art. 68, § 3º, do anexo II, do RICARF, prevaleceram os fundamentos exprimidos na declaração de voto da Conselheira Edeli, abaixo reproduzida.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por ACOLHER os embargos declaratórios opostos para, sem efeitos infringentes, aclarar a obscuridade apontada nos termos do voto acima apresentado.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A Contribuinte concluiu, em seus embargos, que *o r. acórdão embargado incorreu em omissão e contradição quanto à similitude fática entre o primeiro acórdão paradigma e o presente caso, visto que, em ambos os casos, todas as condições previstas pelo artigo 9º da Lei n.º 9.430/96 para a dedutibilidade das despesas decorrentes das perdas de créditos foram devidamente observadas*. Em exame de admissibilidade, foi dado seguimento aos embargos de declaração, sob a premissa de que houve duas infrações imputadas à Contribuinte e que *apesar de estarem sendo analisadas duas irregularidades distintas, no que concerne a “Perdas com recebimento de créditos” a redação do voto condutor na sua parte conclusiva não é suficientemente clara nesse aspecto ao comparar com o caso tratado no acórdão paradigma nº 1402-001.127*.

O I. Relator propõe a admissibilidade dos embargos para apreciação de contradição e obscuridade, discordando do apontamento da Contribuinte de que haveria omissão e contradição. Esta Conselheira concorda, como demonstrará adiante, que o caso é de obscuridade, mas entende que o vício apontado não comporta, de plano, a cogitação de contradição, assim como não evidencia omissão, sendo possível, apenas, que tais ocorrências se verifiquem como consequência do esclarecimento da obscuridade.

Este Colegiado decidiu, no Acórdão nº 9101-005.505, negar conhecimento a recurso especial da Contribuinte, cujo seguimento se deu em face do paradigma nº 1402-001.127 sob a seguinte premissa:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *houve uma postergação das 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*, o **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1402-001.127, de 2012) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *o parágrafo 4º do art. 10 [da Lei nº 9.430, de 27/12/1996] também não impede que a dedução seja tomada em qualquer data futura quando a empresa, que, por qualquer razão (inclusive por estar com prejuízo), não tiver utilizado a faculdade de deduzir antecipada e provisoriamente a perda meramente provável,*

considerando, ainda, que a contribuinte promoveu um planejamento fiscal, que revelou-se regular, aproveitando-se das permissivas legais.

O voto condutor do acórdão embargado afasta a primeira objeção da PGFN ao conhecimento do recurso, asseverando que a Contribuinte se desincumbiu do ônus de demonstrar analiticamente a divergência jurisprudencial e passa a examinar a similitude entre os casos comparados. Há uma indicação preliminar de que a glosa das perdas se deu *em razão de 2 (dois) fundamentos*, compreendidos no exame de admissibilidade de embargos como duas infrações, do que decorreu a conclusão de que, por *estarem sendo analisadas duas irregularidades distintas*, faltaria clareza ao voto condutor do acórdão embargado ao estabelecer a comparação com o paradigma admitido. Vale a transcrição da referida indicação preliminar e da conclusão da relatora do acórdão embargado, ex-Conselheira Andrea Duek Simantob, acerca das peculiaridades deste caso:

No presente caso houve glosa de perdas com recebimento de créditos em razão de 2 (dois) fundamentos:

(i) perdas deduzidas em anos-calendários posteriores. Despesas com perdas no recebimento de créditos de exercícios anteriores (2006 a 2010) à apuração do ano-calendário de 2011, procedimento considerado incorreto e em desacordo com as normas e princípios contábeis. Valor- R\$ 10.180.615,23

e

(ii) perdas cujos requisitos não foram comprovados. Tratam-se de “Créditos Incobráveis” e referem-se a diversas perdas no recebimento de créditos que poderiam ser apropriadas no ano-calendário 2011, porém não foi apresentada documentação comprobatória que demonstrasse o atendimento aos requisitos legais para apropriação dessas perdas como despesas - 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. Valor R\$ 2.708.444,73.

[...]

Observa-se que no paradigma o sujeito passivo já havia adquirido o direito ao registro das perdas definitivas com créditos. Todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa, bem como providenciou os procedimentos judiciais. Ocorre que o sujeito passivo não registrou as perdas definitivas no momento oportuno, quando já implementados todos os requisitos, e o fez somente após a incorporação pela Rubi, para que esta pudesse registrar as perdas e reduzir o lucro.

No presente caso, a parcela do valor glosado refere-se a “créditos incobráveis” a respeito dos quais o sujeito passivo não comprovou o implemento das condições estabelecidas pela lei – prazo de vencimentos e início e manutenção de procedimentos de cobrança administrativa e judicial -; a maior parte do valor glosado diz respeito a créditos em relação aos quais a autoridade fiscal não contestou a observância dos requisitos legais, mas somente o fato de terem sido deduzidos em período posterior, violando “disposições contábeis”.

Nos embargos, a Contribuinte procura demonstrar a existência dos seguintes vícios neste proceder:

12. Contudo, da leitura do r. acórdão ora embargado, verifica-se que este incorreu (i) em omissão ao desconsiderar o fato de que, assim como a Recorrente no acórdão paradigma, a Embargante também cumpriu todos os requisitos previstos em lei para a dedutibilidade das despesas referentes às perdas no recebimento de créditos vencidos, e (ii) em contradição, visto que, ao mesmo tempo, em que admitiu que restou incontroverso o cumprimento de todos os requisitos legais para dedutibilidade dos créditos irrecuperáveis por parte da Embargante, aduziu que esta não teria comprovado o implemento dos requisitos legais.

Para assim concluir, a Contribuinte parte da premissa de que *consoante se infere do acórdão recorrido de fls. 5.942/5.952, objeto do Recurso Especial, a discussão cinge-se à possibilidade de a Embargante apropriar-se em 2011 de despesas com perdas de créditos ocorridas entre 2006 e 2010*, e afirma a existência de divergência jurisprudencial em face de o paradigma nº 1402-001.127 decidir contrariamente ao acórdão antes recorrido, no sentido de que *a ora Embargante não poderia ter reconhecido em 2011 as despesas referentes às perdas de créditos ocorridas em anos-calendários anteriores a 2010, na medida em que o contribuinte não poderia se apropriar da despesa em período diverso daquele em que a lei fiscal a considera incorrida*.

Na percepção da Contribuinte, portanto, seria impróprio afirmar a dessemelhança entre os acórdãos comparados sob a premissa de que nestes autos, diversamente do paradigma, não se poderia afirmar que *todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa, bem como que foram providenciados os procedimentos judiciais*.

Ocorre que, muito embora as interpretações extraídas do acórdão embargado pela Contribuinte e no exame de admissibilidade dos embargos sejam possíveis, outra compreensão pode ser extraída do julgado, a evidenciar que a obscuridade deve ser sanada sem efeitos infringentes.

Isto porque o voto condutor do acórdão embargado extrai do paradigma admitido a percepção de que houve análise fiscal do cumprimento dos requisitos expressos na legislação, restando a insurgência da autoridade lançadora circunscrita ao período de apuração em que deduzida a perda, aproveitada apenas no momento em que o sujeito passivo reputou oportuno, *in casu* no momento em que passou a apurar lucros com a incorporação de outra pessoa jurídica. De fato, na transcrição do relatório do paradigma está expressa a origem e o vencimento dos créditos considerados incobráveis e, em face destas operações, *observou a fiscalização que embora os créditos já tivessem atendido as condições legais para serem deduzidos pela BOAVISTA (art. 9º da Lei n.º 9.430/97), antes do processo de incorporação pela RUBI, aquela os manteve controlados na Parte B do Lalur, desde a cessão até o ano de 2003, realizando apenas pequenos ajustes*.

Já em relação ao presente caso, o voto condutor do acórdão embargado vislumbra duas circunstâncias: o apontamento de perdas para as quais *o sujeito passivo não comprovou o implemento das condições estabelecidas pela lei e créditos em relação aos quais a autoridade fiscal não contestou a observância dos requisitos legais*. Infere-se, desta segunda circunstância, que a ausência de contestação acerca da *observância dos requisitos legais* não pode ser tomada como equivalente à observação fiscal de que foi *atendido as condições legais para dedução das perdas*.

Assim, quando a Contribuinte diz ser contraditória a decisão pautada na dessemelhança entre os casos comparados porque no presente caso não se poderia afirmar que *todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa, bem como* que foram providenciados *os procedimentos judiciais*, está fazendo uso dos embargos de declaração como veículo de seu inconformismo com a percepção expressa no acórdão embargado de que a ausência de contestação acerca da *observância dos requisitos legais*, presente no acórdão lá recorrido, não pode ser tomada como equivalente à observação fiscal de que foram atendidas *as condições legais para* dedução das perdas, expressa no paradigma.

Eventualmente, nesta segunda análise, os membros deste Colegiado poderiam compreender que haveria similitude suficiente entre as situações referidas, e concluir que o recurso especial deveria ter sido conhecido. Contudo, tal infringência não tem lugar em sede de embargos de declaração destinado ao esclarecimento de obscuridade. Este Colegiado decidiu negar conhecimento ao recurso especial sob aquela compreensão dos acórdãos comparados e, esclarecidas as premissas adotadas, os embargos de declaração devem ser ACOLHIDOS sem efeitos infringentes.

Esta decisão alcança a mesma conclusão do I. Relator, mas cabem algumas outras ressalvas em relação a alguns pontos específicos de sua fundamentação.

O I. Relator compreende que a obscuridade aqui presente tem origem na decisão do recurso voluntário, que teriam jogado “num bolo só” as despesas glosadas, correspondentes à perda no recebimento dos créditos.

Resgatando a demonstração do dissídio jurisprudencial apresentado em recurso especial, é possível determinar a discussão que a Contribuinte pretendeu submeter a este Colegiado e avaliar se há duas infrações ou dois fundamentos para a glosa promovida.

A Contribuinte relatou que, com respeito às perdas no recebimento de créditos, duas foram as motivações para glosa: i) apropriação indevida, *no ano-calendário de 2011, de despesas concernentes a perdas no recebimento de créditos dos anos-calendários de 2006 a 2010; e*, ii) falta de demonstração da *manutenção das cobranças administrativas e/ou judiciais para reaver tais créditos*. A decisão de 1ª instância manteve parcialmente estas glosas, conforme assim registrado no recurso especial:

6. No que tange às perdas no recebimento de créditos, foram consideradas como dedutíveis tão somente perdas de valor inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e vencidos após 30.06.2010, no total de R\$ 62.911,00 (sessenta e dois mil, novecentos e onze reais).

7. Isso porque, no entendimento da Autoridade Julgadora, não teria sido comprovada a existência de procedimentos de cobrança dos créditos superiores a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Ademais, as perdas apuradas nos exercícios anteriores a 2010 foram consideradas indedutíveis, sob a justificativa de que “*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*”.

Note-se, neste ponto, que ao limitar a dedutibilidade às perdas cujos requisitos para dedução foram reunidos no ano-calendário 2011, a autoridade julgadora de 1ª instância nada

disse acerca do cumprimento dos demais requisitos de dedutibilidade para as perdas que poderiam ser consideradas dedutíveis antes desse período.

Retornando ao recurso especial, tem-se que a Contribuinte, anotando que o recurso voluntário foi improvido neste ponto, confirmando a decisão de 1ª instância *ao afirmar que “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”*, erigiu a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1402-001.127, dele destacando, entre outros aspectos, a conclusão acerca do *caráter facultativo da dedução, havendo uma a partir da qual é prevista essa dedução, mas não há prazo para efetivá-la*. Em seus argumentos de mérito, pede *que seja cancelado o item da autuação relacionado à dedução da perda nos recebimentos de créditos dos anos-calendários de 2006 a 2010*, descrevendo os motivos da postura conservadora até então adotada em face das perdas que se entendeu por apropriar apenas no ano-calendário 2011.

A divergência jurisprudencial, assim, estaria restrita ao fundamento de inadmissibilidade da dedução tardia de perdas que deveriam ter sido apropriadas em anos-calendário anteriores a 2011. Como já dito, porém, o voto condutor do acórdão embargado, compreendeu que as perdas que subsistiram glosadas não representariam, como no paradigma, valores acerca dos quais a Contribuinte *já havia adquirido o direito ao registro das perdas*, porque não houve análise fiscal expressa neste sentido:

No presente caso, a parcela do valor glosado refere-se a “créditos incobráveis” a respeito dos quais o sujeito passivo não comprovou o implemento das condições estabelecidas pela lei – prazo de vencimentos e início e manutenção de procedimentos de cobrança administrativa e judicial -; a maior parte do valor glosado diz respeito a créditos em relação aos quais a autoridade fiscal não contestou a observância dos requisitos legais, mas somente o fato de terem sido deduzidos em período posterior, violando “disposições contábeis”.

É válido concluir, assim, que a decisão embargada está orientada pela premissa de que a glosa das perdas teria dois fundamentos, um deles não enfrentado no paradigma. Contudo, ao apontar os valores específicos atribuídos à glosa em cada um dos fundamentos, o voto condutor do acórdão embargado acabou por suscitar a cogitação, no exame de admissibilidade dos embargos, de que duas seriam as infrações, cada uma sob um fundamento distinto.

Diante da percepção do I. Relator de que esta obscuridade teria origem no acórdão de recurso voluntário, necessário se faz retroagir a peças anteriores ao recurso especial da Contribuinte.

O acórdão de recurso voluntário, nº 1402-002.882, traz o seguinte relatório:

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.

Com as parcelas admitidas no julgamento de 1ª instância, a glosa ficou reduzida a R\$ 10.846.600,71.

Sob esta ótica, a glosa total original de R\$ 10.909.511,71 compreenderia uma parcela de R\$ 2.708.444,73 que seria passível de apropriação no ano-calendário 2011 se provados os requisitos legais, tendo a Contribuinte logrado prová-los apenas na parcela afastada de R\$ 62.911,00. Quanto à diferença de R\$ 8.201.066,98 (R\$ 10.909.511,71 – R\$ 2.708.444,73), não se cogitou da necessidade de comprovação dos demais requisitos de dedutibilidade, por não se admitir, de qualquer forma, a sua apropriação no ano-calendário 2011.

Frise-se: os lançamentos de IRPJ e CSLL trazem como infrações – assim compreendidos os itens com fundamentação legal específica relacionados na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” do Auto de Infração -, além da glosa de outras despesas no valor de R\$ 13.242.995,36, uma glosa única de perdas no recebimento de créditos no valor de R\$ 10.909.511,71 (e-fls. 2872 e 2879). Assim, a agregação dos valores glosados a título de perdas no recebimento dos créditos em uma única infração está presente desde a acusação fiscal.

A decisão do recurso voluntário, por sua vez, teve em conta os seguintes termos da acusação fiscal transcritos em seu voto condutor:

(...) 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]*. (destacou-se)

Por certo é possível cogitar, a partir destes termos, que quando a autoridade lançadora questiona a dedutibilidade, em 2011, de *despesas com perdas no recebimento de créditos relativas a exercícios anteriores*, implícito estaria que considerou os demais requisitos de dedutibilidade atendidos naqueles períodos anteriores. Contudo, também se pode cogitar que, sob a premissa de que tais valores não seriam, de qualquer forma, dedutíveis no período fiscalizado (2011), a autoridade lançadora nada disse acerca do atendimento aos demais requisitos de dedutibilidade. E esta segunda cogitação ganha força quando se vê que, em relação aos créditos cujos valores apresentavam vencimento que permitia cogitar da dedutibilidade em 2011, demandou-se a comprovação dos demais requisitos, como a cobrança administrativa ou judicial.

Anote-se, neste ponto, que no voto condutor do acórdão de recurso voluntário, distintamente do afirmado pelo I. Relator, não se vislumbra omissão na apreciação de um dos fundamentos para a glosa das perdas. No caso, a Contribuinte deixou de apresentar outros argumentos em favor da comprovação dos requisitos legais para dedutibilidade dos valores passíveis de apropriação no ano-calendário 2011, limitando a confrontar em sua defesa o que assim estipulado no início de seus argumentos de mérito, a partir da e-fl. 4829:

Consoante relatado na parte fática da presente, entendeu a r. decisão recorrida que as despesas com perdas no recebimentos dos créditos relativas aos anos-calendários de 2006 a 2010 não seriam dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social do ano-calendário de 2011, em decorrência da aplicação do princípio contábil da competência.

Ao final de seus argumentos em favor da possibilidade de dedução posterior das perdas, a Contribuinte passa a *demonstrar o cumprimento do segundo requisitos legal*, concernente à *existência de procedimento de cobrança do crédito não recebido*, mas referindo perdas de 2007 e 2008, sem nada indicar, especificamente, em relação aos créditos passíveis de dedução em 2011, se atendidos os demais requisitos legais. Este fundamento, atacado apenas em impugnação com acolhimento parcial em 1ª instância, restou abordado, no acórdão recorrido, apenas na negativa de provimento ao recurso de ofício.

De toda a sorte, esta Conselheira concorda que a obscuridade da decisão embargada está na premissa acusatória assim descrita no seu voto condutor:

No presente caso houve glosa de perdas com recebimento de créditos em razão de 2 (dois) fundamentos:

(i) perdas deduzidas em anos-calendários posteriores. Despesas com perdas no recebimento de créditos de exercícios anteriores (2006 a 2010) à apuração do ano-calendário de 2011, procedimento considerado incorreto e em desacordo com as normas e princípios contábeis. Valor- R\$ 10.180.615,23

e

(ii) perdas cujos requisitos não foram comprovados. Tratam-se de “Créditos Incobráveis” e referem-se a diversas perdas no recebimento de créditos que poderiam ser apropriadas no ano-calendário 2011, porém não foi apresentada documentação comprobatória que demonstrasse o atendimento aos requisitos legais para apropriação dessas perdas como despesas - 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. Valor R\$ 2.708.444,73.

A análise da divergência jurisprudencial no acórdão embargado se deu sem uma especificação mais precisa da acusação fiscal, mas isto porque tal se mostrou desnecessário, vez que em ambas parcelas da glosa não se teve aqui, distintamente do que afirmado no paradigma, a constatação de que *todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa*.

Por tudo antes exposto, a acusação fiscal analisada nestes autos seria melhor compreendida nos seguintes termos:

No presente caso houve glosa de perdas com recebimento de créditos **no valor de R\$ 10.909.511,71, dividida em duas parcelas** sob os seguintes fundamentos:

(i) perdas deduzidas em anos-calendários posteriores. Despesas com perdas no recebimento de créditos de exercícios anteriores (2006 a 2010) à apuração do ano-calendário de 2011, procedimento considerado incorreto e em desacordo com as normas e princípios contábeis. Valor- **R\$ 8.201.066,98 (R\$ 10.909.511,71 – R\$ 2.708.444,73);**

e

(ii) perdas cujos requisitos não foram comprovados. Tratam-se de “Créditos Incobráveis” e referem-se a diversas perdas no recebimento de créditos que poderiam ser apropriadas no ano-calendário 2011, porém não foi apresentada documentação comprobatória que demonstrasse o atendimento aos requisitos legais para apropriação dessas perdas como despesas - 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. Valor R\$ 2.708.444,73.

E, limitado o dissídio jurisprudencial à parcela de R\$ 8.201.066,98, considerando a demonstração expressa no recurso especial, antes exposta, descaberia, apenas, a referência em destaque, assim consignada no voto condutor do acórdão embargado, porque referente à parcela glosada de R\$ 2.708.444,73:

Observa-se que no paradigma o sujeito passivo já havia adquirido o direito ao registro das perdas definitivas com créditos. Todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa, bem como providenciou os procedimentos judiciais. Ocorre que o sujeito passivo não registrou as perdas definitivas no momento oportuno, quando já implementados todos os requisitos, e o fez somente após a incorporação pela Rubi, para que esta pudesse registrar as perdas e reduzir o lucro.

No presente caso, ~~a parcela do valor glosado refere-se a “créditos incoobráveis” a respeito dos quais o sujeito passivo não comprovou o implemento das condições estabelecidas pela lei — prazo de vencimentos e início e manutenção de procedimentos de cobrança administrativa e judicial —~~; a maior parte do valor glosado diz respeito a créditos em relação aos quais a autoridade fiscal não contestou a observância dos requisitos legais, mas somente o fato de terem sido deduzidos em período posterior, violando “disposições contábeis”.

Portanto, realmente não vejo conjuntos fáticos semelhantes entre recorrido e o 1º paradigma ao norte citado. Os casos são diversos. Não há como realizar o teste de aderência para concluir como o colegiado paradigmático decidiria a situação posta nos presentes autos, dadas as particularidades que estão envolvidas nas circunstâncias do paradigma.

Neste sentido, não conheço do recurso pelo 1º paradigma.

Conclui-se, do exposto, que a obscuridade apontada resulta da adoção, pelo voto condutor do acórdão embargado, de uma premissa fática distinta daquele extraída pela Contribuinte ao suscitar o dissídio jurisprudencial e reafirmar a divergência em embargos de declaração: de que o fato de a autoridade fiscal não ter contestado, aqui, a observância dos requisitos legais acerca dos valores indevidamente apropriados no ano-calendário 2011 seria equivalente à afirmação, no paradigma, de que o sujeito passivo *já havia adquirido o direito ao registro das perdas*.

Esta Conselheira, assim, concorda com o I. Relator que *quanto a parcela efetivamente discutida no recurso especial, não houve críticas quanto a satisfação dos pressupostos legais pertinentes*, bastando a inobservância do período de competência de dedução da perda para justificar sua glosa. Contudo, o voto condutor do acórdão embargado compreendeu que esta ausência de manifestação fiscal acerca dos requisitos constituía situação fática dessemelhante do paradigma no qual se constatou que *todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa*.

Como bem exposto pelo I. Relator, *nem o TVF, nem o acórdão recorrido se debruçaram sobre as condições dos negócios envidados e que deram azo ao registro das consequentes perdas como “créditos irrecuperáveis”, com respeito à parcela deduzida com inobservância do regime de competência*. E é precisamente por esta razão que se compreendeu, no acórdão embargado, que o presente caso seria distinto do paradigma no qual *todos os requisitos expressos na lei foram atendidos, como o prazo de vencimento e o implemento de cobrança administrativa*.

Por fim, registre-se a discordância em face da afirmação do I. Relator de que haveria *vícios na apuração fiscal* que deixou de examinar a *tipificação das hipóteses legais de dedução*. Esta Conselheira compreende que esta verificação somente se faria necessária se revertida a premissa de que os valores apropriados tardiamente em 2011 não poderiam ser dedutíveis neste ano-calendário. Ou seja, caso reformada a interpretação que orientou a acusação

fiscal e o julgamento do recurso voluntário, hipótese acerca da qual não cabe considerações em sede de conhecimento de recurso especial ou de esclarecimento de obscuridades nesta seara. Inclusive, no que se refere ao §4º do art. 10 da Lei nº 9.430/96, trata-se apenas de baixa definitiva do direito de crédito em contrapartida à conda redutora constituída por ocasião da apropriação da perda antecipada com autorização da lei fiscal, sem repercussão no resultado, não sendo possível dela inferir um direito irrestrito de baixa de créditos quando completados *cinco anos do vencimento do crédito sem que o mesmo tenha sido liquidado pelo devedor*.

Por todo o exposto, evidenciada a obscuridade, esta Conselheira acompanha o I. Relator em sua conclusão de ACOLHER os embargos de declaração para saná-a, sem efeitos infringentes, ratificando o que decidido no acórdão embargado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA