



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

Processo nº 10314.726111/2014-73
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1401-002.034 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ENERPEIXE S.A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA

A ausência de fundamentação clara sobre as razões fáticas para a autuação importa a sua improcedência por carência da caracterização do fato gerador, antecedente da regra impositiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Lizandro Rodrigues de Sousa, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Em relação às peças iniciais do presente feito, sirvo-me do relatório da autoridade *a quo*:

Trata-se de autos de infração no valor total de R\$ 21.500.000,00 (vinte e um milhões e quinhentos mil reais) lavrados contra a contribuinte em epígrafe, ENERPEIXE S.A., para exigência de IRPJ e CSLL relativos ao ano de 2009.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo (Fls. 64 a 68), verbis:

(...)

I – DO RESULTADO DA FISCALIZAÇÃO

APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCLUSÃO INDEVIDA DE PROVISÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

OS FATOS

A empresa provisionou em **31/12/2009** os **Juros s/ Capital Próprio** no valor de R\$8.600.000,00 (Oito milhões e seiscentos mil reais) e R\$12.900.000,00 (Doze milhões e novecentos mil reais). **CONSTATAMOS QUE**, estes valores foram estornados no mesmo dia conforme **Razão Contábil** da conta **Despesas Financeiras** fornecido pela empresa através do **SPED Contábil**, conforme Quadro abaixo:

(...)

CONTA	DATA	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO FINAL
6350419032	28/12/2009	8.600.000,00		8.600.000,00
6350419038	28/12/2009	12.900.000,00		12.900.000,00
6350419032	31/12/2009		8.600.000,00	(12.900.000,00)
6350419038	31/12/2009		12.900.000,00	(8.600.000,00)
7100123002	31/12/2009	12.900.000,00		12.900.000,00
7100123003	31/12/2009	8.600.000,00		8.600.000,00
7100123002	31/12/2009		12.900.000,00	(12.900.000,00)
7100123003	31/12/2009		8.600.000,00	(8.600.000,00)

Constatamos que os valores de R\$8.600.000,00 (Oito milhões e seiscentos mil reais) e R\$12.900.000,00 (Doze milhões e novecentos mil reais) que somam **R\$21.500.000,00** (Vinte e um milhões e quinhentos mil reais) tanto a provisão quanto a reversão estão contemplados no **Lucro Líquido antes do IRPJ** conforme **Ficha 06A** linhas **68** no valor de **R\$149.554.679,73** (Cento e quarenta e nove milhões, quinhentos e cinqüenta e quatro mil, seiscentos e sessenta e nove reais e setenta e três centavos) conforme lançamento das **Despesas Financeiras na linha 42** e a **Reversão dos saldos das Provisões** representada pelos Juros s/ Capital Próprio na **linha 30**.

Portanto, a Reversão dos **Juros s/ Capital Próprio** do ano de 2009 foi **excluída** indevidamente na **DIPJ 2010/2009** na **Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real** e, **na linha 40 (-)** Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis.

(...)

A ciência ao contribuinte dos respectivos autos de infração deu-se em 04/09/2014 (quinta-feira) (Fls.81 a 92).

A contribuinte apresentou a presente impugnação em 06/10/2014 (segunda-feira) (Fls. 104 a 249) em face dos referidos autos de infração com os mesmos argumentos em relação ao IRPJ e à CSLL, alegando em síntese:

I - a nulidade dos Autos de Infração impugnados, em decorrência da precariedade do trabalho fiscal que os originou, especialmente no que se refere à adequada fundamentação das autuações em questão;

II – o cancelamento dos Autos de Infração impugnados, tendo em vista a idoneidade do procedimento de escrituração dos juros sobre capital próprio (JCP) e do procedimento de apuração do IRPJ e da CSLL adotado pela Impugnante, no ano-calendário de 2009; e

III - subsidiariamente, o reconhecimento do direito da Impugnante à dedução dos pagamentos efetuados no período de 2010, com o afastamento dos lançamentos atinentes ao principal dos débitos e a manutenção apenas de juros de mora relativos ao período compreendido entre o momento da dedução realizada no ano de 2009 e a data do efetivo pagamento dos JCP no ano de 2010.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão (fls. 411-420) deu provimento à impugnação e recorreu de ofício. Abaixo, seguem as razões do provimento.

Após descrever novamente as alegações da defesa e os procedimentos adotados pela autoridade fiscal, concluiu que esta autoridade descreveu de forma minuciosa o período de apuração, os documentos que embasaram o lançamento e os motivos da autuação. Assim, não caberia a nulidade da autuação.

Nada obstante, o procedimento adotado pelo contribuinte estaria correto, uma vez que apropriou as despesas de JCP no período em que foi registrado o valor no seu passivo exigível.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Estou de acordo com a parte dispositiva da decisão recorrida, mas discordo dos seus fundamentos.

A apropriação de JCP como despesa do período deve seguir a disciplina do art. 9º da Lei nº 9.249/95:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Sua decisão não passou de uma verificação da lisura do procedimento adotado pelo sujeito passivo no reconhecimento do JCP.

No entanto, deste dispositivo legal não podemos deduzir que basta o registro contábil do total dos JCP devidos aos sócios em conta de passivo para caracterizar o valor como despesa. Para tal, é necessário que os valores tenham sido **individualizadamente** creditados a cada um dos sócios. Ademais, o crédito contábil **não corresponde semanticamente ao crédito caracterizador do fato gerador do imposto de renda.**

A escrituração contábil pode se caracterizar como relevante elemento de prova de relações jurídicas entre a empresa e terceiros, mas não é o instrumento formal que as cria, extingue ou modifica. É apenas o suporte material em que se registram tais mutações jurídico-relacionais, as quais são empreendidas por meio de outros documentos, como contratos, acordos, deliberações, títulos de créditos, etc. Não é, pois, o registro contábil a crédito que caracteriza o direito de crédito do sócio perante a empresa.

A palavra “crédito” é polissêmica. É empregada, no geral da língua portuguesa e particularmente no direito positivo, em múltiplas acepções. É próprio da linguagem contábil adotar o termo “crédito” como um dos dois tipos de registros do denominado método das “partidas dobradas”, que exige, para o lançamento de cada um dos fatos de conteúdo econômico, uma duplicação de registros, cujos totais devem ser absolutamente iguais.

Às vezes, essa acepção típica do domínio contabilista é incorporada, sem alterações, pela linguagem jurídica. Todavia, no discurso normativo, habitualmente o termo “crédito” diz respeito a um dos liames componentes das relações jurídicas de cunho patrimonial, tecnicamente denominadas “obrigações”. As relações jurídicas são formadas por sujeitos localizados em dois pólos distintos, por dois vetores em sentidos diversos e por um objeto. Nas obrigações, tipo específico de relação, os sujeitos são denominados ativo e passivo; os vetores, vínculos ou liames são chamados de débito e crédito; e o objeto deve ter conteúdo patrimonial, deve ser aferido em moeda (dinheiro).

Pois bem, enquanto na linguagem contábil o termo “crédito” é empregado para designar uma das características dos valores componentes do registro contábil, acepção

esta que até pode ser incorporada por diplomas normativos para fazer referência a essa atividade contabilista, no direito, como regra, o termo “crédito” é empregado no sentido de vínculo jurídico; sentidos, pois, totalmente distintos.

Dessa forma, ao possibilitar a despesa de JCP creditados a titular, sócio ou acionista, o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 não define o momento do reconhecimento da despesa como aquele do registro contábil credor dessas quantias, mas como a data do nascimento do liame jurídico correspondente ao direito de o sujeito ativo exigir do sujeito passivo o montante pecuniário.

Ademais, deve haver sincronia entre a apropriação da despesa para fins de apuração do IRPJ e para retenção do IRRF, nos termos do parágrafo 2º do mesmo artigo 9º, o qual também faz a mesma referência ao crédito, como podemos verificar abaixo:

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

Não pode a pessoa jurídica de um lado reduzir o seu IRPJ e, de outro, deixar de reter e recolher o IRRF em razão do crédito a favor do beneficiário.

Assim, não podemos perder de vista que o fato gerador do imposto de renda, como definido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, é a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. Ou seja, o “crédito” a que a lei ordinária faz menção para estabelecer a incidência do IRRF não pode ser interpretado em dissonância com a aquisição da disponibilidade, aquisição esta que não se caracteriza pelo simples registro contábil credor em conta de passivo. Aliás, a bibliografia especializada é uníssona nesse sentido. Apenas a título de exemplo, transcrevemos trecho do Livro “Imposto de Renda das Empresas” da autoria de Edmar Oliveira Andrade Filho, em que se analisa especificamente o crédito dos JCP, *in verbis*:

Quando a lei se refere a juros “pagos ou creditados”, supõe-se que, propositadamente, ela não atribui relevância à fluência desses juros no tempo. Aqui há que se recordar que existem diferenças sensíveis entre juro pago, juro creditado e juro incorrido. A ideia do que seja um juro pago não apresenta maiores problemas interpretativos porquanto se há pagamento, de se supor que são devidos e incorridos; tal proposição não deve ser aplicada nas remotas hipóteses em que há pagamento antecipado. O conceito de juro creditado é mais complexo em virtude da ambigüidade da palavra crédito, mas, se fizermos uma interpretação em harmonia com o art. 43 do CTN, não será difícil concluir que juro creditado é aquele posto à disposição do beneficiário, segundo o direito (o contrato entre as partes) aplicável. (São Paulo, Atlas, 2012; pág. 294)

Desse modo, não é o lançamento contábil, o qual registra os juros incorridos, na lição de Edmar de Oliveira, que determina o crédito dos juros para fins de incidência do IRRF. De igual sorte, também não é para fins de dedução de despesas.

Esse entendimento também é encontrado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão máximo de julgamento do contencioso administrativo, que sempre

asseverou não ser o mero registro contábil a crédito apto a caracterizar a disponibilidade econômica, nem a jurídica e, portanto, capaz de consubstanciar o fato gerador do imposto sobre a renda mesmo nas suas modalidades de incidência na fonte. Abaixo, transcrevemos, a título ilustrativo, ementa de acórdão sobre o tema:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. (AC nº 106-16.071)

Para espantar qualquer dúvida sobre o teor da decisão, reproduzimos também o conteúdo do voto condutor:

O imposto lançado está disciplinado pelo art. 72, da Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que assim preceitua:

Art. 72. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira.

A discussão nos autos é definir se a escrituração contábil das despesas, sem a efetiva remessa ao beneficiário no exterior, obriga a fonte pagadora ao recolhimento do imposto.

Matéria semelhante foi enfrentada pelo Conselheiro José Clóvis Alves no Acórdão nº 102-29.889, de 18/5/1995, que, ao analisar as expressões dos artigos 554, 555 e 575 do RIR/1980, chegou as seguintes conclusões, em resumo:

- que o imposto de renda na fonte incide quando percebidos, sendo a retenção obrigatória na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa;*
- o termo “crédito” indica que o imposto é devido no momento em que o rendimento se torna juridicamente disponível;*
- “o crédito contábil, como simples provisionamento dos juros para pagamento de obrigação a vencer, em respeito ao regime de competência, sem que o aplicador possa juridicamente reclamar tal valor, pelo não vencimento da obrigação, não é fato gerador do imposto, ocorrendo tão logo esta condição seja implementada”.*

Nesse sentido, também o Acórdão nº 103-7.602 (24/5/1988), no qual ficou decidido que: “não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando os juros são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento

da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato de empréstimo, que se mantenha inalterado. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica”.

A Lei nº 5.162 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, no artigo 43 define o fato gerador do imposto como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, e no artigo 116 registra que se considera ocorrido: I -tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja devidamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Desse modo, o imposto incide apenas no momento que o sujeito passivo de fato tenha adquirido a disponibilidade econômica ou jurídica.

Como não está comprovado nos autos que os valores foram remetidos para o exterior, resta a análise se o registro do crédito na contabilidade, implica em disponibilidade econômica.

Hugo de Brito Machado, in Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros: 1998, p. 221, discorre que “a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do sócio, de sua parte no lucro da parte no lucro da pessoa jurídica. Disponibilidade sem qualquer obstáculo. Se o sócio, para haver essa participação, precisa acionar a pessoa jurídica, então na verdade não tem ele a disponibilidade”.

Assim sendo, pode-se concluir que o simples crédito na contabilidade, não caracteriza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da empresa beneficiária do pagamento.

Posto isso, voto por dar provimento ao recurso.

Também não se diga que a Instrução Normativa SRF nº 41/08 fixou entendimento diverso do acima estampado, como aduziu a decisão recorrida. Só uma leitura apressada, superficial e descontextualizada do seu teor conduz à conclusão de que o lançamento contábil representa o crédito jurídico para fins de dedução da despesa.

A referida instrução apenas disciplina os requisitos para a dedução dos JCP da base de cálculo do IRPJ, dentre os quais, a realização de um preciso tipo de registro contábil. Desse modo, o registro não se caracteriza como condição suficiente, apesar de necessária, para autorizar a dedução dos JCP da base de cálculo do IRPJ.

Assim, apesar de nas Demonstrações Financeiras acostadas aos autos pelo Fisco (Fls. 69 a 80) constar notas explicativas que demonstra a deliberação pelo JCP, resta

claro que tais valores não são passíveis de ser exigidas pelos acionistas. Abaixo, reproduzo os mesmos trechos da decisão recorrida com o destaque aqui mencionado:

(...)

13.2 Destinação do Lucro

Os acionistas têm direito a dividendos mínimos de 25% do lucro líquido ajustado, podendo a ele ser imputado, integrando o montante dos dividendos distribuídos pela Companhia, para todos os efeitos legais e nos termos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e regulamentação posterior, o valor dos juros sobre capital próprio (JSCP) pagos ou creditados, individualmente aos acionistas, a título de remuneração do capital próprio.

(...)

*Em 28 de dezembro de 2009, o Conselho de Administração da Companhia aprovou o crédito de juros sobre capital próprio, no montante bruto de R\$ 21.500, **imputados aos dividendos a serem distribuídos pela Companhia em data a ser deliberada**, os quais foram contabilizados em Despesas financeiras, conforme requerido pela legislação fiscal. Para efeito destas demonstrações financeiras, esses juros foram revertidos nas demonstrações dos resultados.*

(...)

Ora, se a data irá ser deliberada no futuro sem previsão específica, significa dizer que o valor não era exigível pelos sócios por ocasião do encerramento do exercício. Logo, não havia crédito algum.

Fiz questão de deixar claro meu posicionamento acerca do conceito de crédito e dos efeitos sobre o reconhecimento da despesa por causa da decisão de primeira instância que tratou desse tema. Nada obstante, em momento algum a autoridade fiscal faz essa acusação.

Aliás, como aduzido pela impugnante, não é possível aferir exatamente qual foi a acusação fiscal. É de se destacar que a autoridade julgadora de primeiro grau aduziu que a autoridade lançadora descreveu pormenorizadamente as razões para a autuação. No entanto, em parte alguma do seu voto teceu um único parágrafo, uma só linha para apontar qual seria esse fundamento. Suponho que considerou a questão do creditamento, mas tal acusação não consta do termo.

Não sigo porém o caminho de considerar o auto de infração nulo. As nulidades dizem respeito a cerceamento de direito de defesa, o que não se dá no procedimento fiscalizatório em razão da sua natureza inquisitiva, e ato exarado por agente incompetente. Nenhuma dessas hipóteses ocorreu no presente feito.

A ausência de razão clara de acusação é questão de mérito e, assim, a sua consequência jurídica (o auto de infração) deve ser considerado improcedente.

Processo nº 10314.726111/2014-73
Acórdão n.º **1401-002.034**

S1-C4T1
Fl. 434

É como voto para negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes