



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10830.005718/2001-62
Recurso nº : 134.153
Matéria : CSL - Ex: 2001
Recorrente : FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 05 de dezembro de 2003
Acórdão nº : 108-07.651

NULIDADE - ENQUADRAMENTO LEGAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e, não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.

INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO DE APURAÇÃO E ESCRITURAÇÃO DE DESPESA - Só enseja lançamento pelo Fisco se verificada, como consequência, a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida da base de cálculo.

Preliminar rejeitada.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a base tributável para R\$ 935.044,82, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

D

Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651



MANOEL ANTÔNIO GADELHA IAS
PRESIDENTE



KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 02 FEV 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

Recurso nº : 134.153
Recorrente : FRESENIUS MEDICAL CARE LTDA

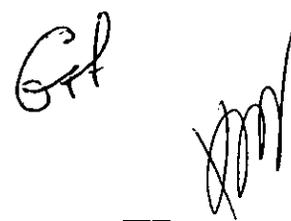
RELATÓRIO

Contra a Fresenius Medical Care foi lavrado Auto de Infração resultante do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810400.2001.00058-7, com a conseqüente formalização do crédito tributário referente a Contribuição Social sobre Lucro Líquido relativo ao ano-calendário 2000.

Segundo consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração em comento, a Recorrente deduziu da apuração do lucro real no ano de 2000 as quantias pagas a título de juros sobre o capital próprio relativas aos anos calendários de 1997, 1998, 1999 e 2000, em suposta inobservância ao disposto no artigo 29 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Aduz a Fiscalização que a dedução dos valores referentes ao pagamento de juros sobre capital próprio deve estar adstrita ao regime de competência, vale dizer, apenas os creditamentos feitos por remuneração do capital próprio concernentes ao ano-calendário de 2000 poderiam ser deduzidos para efeitos de apuração do lucro real daquele ano, estando vedado, pelo que dispõe a aludida Instrução Normativa, a dedução de pagamentos relativos a períodos anteriores, ainda que tais pagamentos tenham sido efetuados tão somente em 2000.

Em vista da alegada irregularidade apontada pela Fiscalização, foi lavrado o Auto de Infração em questão no valor de R\$ 350.562,73 - equivalente ao percentual da CSLL incidente sobre o montante indevidamente deduzido - tendo sido



Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

realizada a compensação *ex officio* do débito apurado com créditos pertencentes à empresa no valor de R\$ 472.009,60.

Intimada em 31.08.2001 acerca do aludido Auto de Infração, a ora Recorrente apresentou, tempestivamente, sua Impugnação, alegando em síntese que:

(i) o presente lançamento seria nulo de pleno direito, haja vista que a capitulação legal utilizada pela autoridade fiscal para fundamentar o lançamento (art. 2º e §§ da Lei nº 7689/1988; art. 78 da Lei nº 9430/1996; art. 19 da Lei nº 9249/1995, com alterações do art. 6º da MP nº 1.087/1999), não veda a dedução, para fins de apuração do lucro real, dos valores pagos a título de juros sobre capital próprio relativos a anos anteriores, sendo que tal vedação somente está prevista no artigo 29 da Instrução Normativa nº 11/1996;

(ii) a esparsa legislação citada para fundamentação do lançamento não prevê, em momento algum, que a dedução dos valores creditados à sócios ou acionista a título de juros sobre capital próprio deve limitar-se ao regime de competência, sendo que tal vedação só foi concretizada com a publicação da Instrução Normativa nº 11/1996, a qual, em desrespeito ao princípio da estrita legalidade, extrapolou sua competência, na medida em que criou novas obrigações até então não previstas em lei;

(iii) o procedimento adotado pela Recorrente não implicaria em 'dedução dupla de despesas'; vez que, para o pagamento de juros sobre o capital próprio relativo aos anos de 1997 a 1999, foi verificado, anualmente, os valores referentes ao patrimônio líquido da sociedade, observando-se o limite de dedutibilidade para cada período.

Em vista do exposto, a 2º Turma da DRJ de Campinas/SP, houve por bem julgar procedente o lançamento tributário, em decisão assim ementada:

Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

Ementa: NULIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL. - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência de enquadramento legal, quando os elementos contidos em termo, expressamente referido como parte integrante e indissociável da peça acusatória, e utilizado pela própria Impugnante em sua defesa, supre suficientemente a falha porventura ocorrida. Se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade, o enquadramento legal da exigência, ainda que incompleto, não enseja a decretação de sua nulidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da impugnação evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano calendário: 2000

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA – Não regularmente materializada a opção de 1997 a 1999, por esse regime especial de tributação, mediante a contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos juros sobre o capital próprio, não é possível admitir a inobservância do limite de dedutibilidade no ano calendário de 2.000 e, assim, validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio acima do limite permitido, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor. A contabilização no período base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por se tratar de opção do contribuinte, a ser materializada mediante a contabilização correspondente, sem a qual não há despesas incorrida a ser reconhecida.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano calendário: 2000

Ementa: PRECLUSÃO PROCESSUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ADICIONAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. – Consolida-se administrativamente a matéria não expressamente impugnada, operando-se em relação a ela a preclusão processual.

Lançamento Procedente.”



Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

No voto condutor da aludida decisão, entendeu o Relator que o pagamento de juros sobre o capital próprio relativos aos anos de 1997 a 1999 somente se materializou no ano calendário de 2.000, de modo que sua dedução para fins de apuração do lucro real tornou-se inviável, em razão do disposto pela Instrução Normativa nº 11/1996, a qual deve ser compreendida como mera norma de interpretação do artigo 9º da Lei nº 9249/1995.

Ademais, entendeu ainda o Ilmo. Relator que a Recorrente, por não ter procedido a exclusão no cálculo do limite da dedutibilidade do lucro acumulado em 2.000, dos valores dos pagamentos que poderiam ter sido feitos nos anos de 1997 a 1999, teria incorrido em dedução de despesas em duplicidade - a primeira advinda da dedutibilidade (para apuração do lucro real) calculada sobre os valores referentes aos juros dos anos de 1997 a 1999; e a segunda em razão da dedutibilidade relativa ao lucro acumulado de 2000, no qual já estariam integrados os lucros acumulados de períodos anteriores.

Intimado da decisão em 13.09.02, o contribuinte interpôs, dentro do prazo legal, Recurso Voluntário requerendo a reforma da decisão de primeira instância com base nos mesmos fatos já apresentados em sua Impugnação, a fim de que fosse julgado improcedente o lançamento.

É o Relatório.



Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

VOTO

Conselheira KAREN JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, Relatora

O Recurso é tempestivo e, em vista da compensação *ex officio* procedida pelo Fisco, torna-se desnecessária a apresentação de garantia para seu conhecimento.

Preliminarmente, alega a Recorrente a nulidade do Auto de Infração em questão, em razão de suposta ausência de fundamentação do lançamento. Neste tocante, aduz que o enquadramento legal utilizado pela autoridade fiscal não corresponde à infração cometida pelo contribuinte, qual seja, dedução de despesas geradas pelo creditamento de juros sobre o capital próprio, acima do limite determinado pela Instrução Normativa nº 11/1996.

Com efeito, os preceitos legais que determinam o meio adequado para constituição de crédito tributário pelo Fisco vinculam a autoridade fiscal à sua observância, vale dizer, as formalidades^{formalidades} inerentes ao lançamento devem, obrigatoriamente, ser seguidas à risca, visando evitar qualquer tipo de prejuízo ao autuado.

Assim, tem-se claramente definido o motivo pelo qual o legislador criou inúmeras formalidades para a lavratura do Auto de Infração. É em razão da proteção do contribuinte contra eventuais abusos de direito que se faz imprescindível a observância de todos os requisitos previstos em lei para constituição do crédito a favor do Estado.



Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

No caso em tela, muito embora a autoridade autuante tenha enquadrado a infração cometida pelo contribuinte apenas nos artigos 2º da Lei nº 7689/1988, artigo 78º da Lei nº 9430/1996 e artigo 19º da Lei nº 9249/1995, é patente que tal fato não resultou em qualquer prejuízo à Recorrente, haja vista que a descrição dos fatos narrados pela fiscalização sanou qualquer dúvida quanto à motivação do lançamento.

Resta claro que o Auto de Infração lavrado pelo Fisco cumpriu os esclarecimentos necessários, na descrição dos fatos e enquadramento legal, preservando todas as garantias da Recorrente, incorrendo qualquer prejuízo à defesa das partes.

No que tange ao mérito, a controvérsia se instala na possibilidade de dedução na apuração do Lucro Real de valores pagos a título de juros sobre capital próprio referentes a períodos de competência anteriores.

Sobre este aspecto, alega a Recorrente que o artigo 9º da Lei nº 9249/1995 possibilitou às empresas deduzirem da apuração do Lucro Real valores creditados a título de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, observado o limite previsto no § 1º do aludido dispositivo legal. Neste tocante, alega que a suposta vedação a esta faculdade somente se encontra disposta no artigo 29 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 11/1996.

Neste ponto específico, parece estar com a razão a Recorrente.

De fato, apenas na Instrução Normativa nº 11/1996 limitou-se a dedutibilidade do pagamento de juros sobre o capital próprio para o primeiro ano em que poderia ser pago. Com efeito, sequer a mencionada Instrução Normativa expressamente veda a possibilidade de contabilização dos referidos juros como despesa no ano em que disponibilizado ao sócio acionista da empresa. Assim, deve

Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

referida norma ser vista como instrumento de mera interpretação da Lei nº 9249/1995, não podendo extrapolar seus limites de atuação.

Neste tocante, a faculdade concedida aos contribuintes pelo § 1º da Lei nº 9249/1995, ao possibilitar a escolha entre o lucro acumulado ou o lucro do exercício como parâmetro e limite para pagamento dos juros sobre capital próprio, não significa que o legislador, ao prever esta apuração pelo lucro acumulado, estaria implicitamente vedando a dedução de valores relativos a períodos anteriores (os quais já estariam incluídos neste montante).

Não obstante, estes breves comentários não se constituem no ponto central para solução do litígio. Isto pois, a possibilidade de dedução de despesas na apuração do Lucro Real é prevista expressamente pelo artigo 273 do RIR/1999, como regra geral, *verbis*:

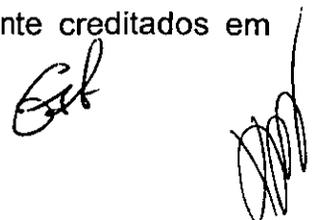
“A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

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

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

Das considerações até aqui expostas, tem-se que a dedução dos juros sobre capital próprio em período de competência posterior não enseja lançamento de ofício, desde que não resulte desta postergação de despesa qualquer prejuízo ao Fisco (inteligência do artigo 273, incisos I e II do RIR/1999 e artigo 9º da Lei nº 9249/1995).

Assim, se por um lado os valores pagos a título de juros sobre capital próprio relativos aos anos de 1997 a 1999, ainda que efetivamente creditados em



Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

2000, podem ser deduzidos na apuração do Lucro Real deste exercício, por outro há que ser observado o meio correto para esta dedução, a fim de que não haja qualquer prejuízo ao erário.

Pois bem, conforme se depreende da análise dos autos, a Recorrente calculou o montante a ser pago a título de juros no ano calendário de 1997, observando o limite máximo para dedução, subtraindo de seu patrimônio líquido e do lucro acumulado este valor creditado para apuração dos juros sobre capital próprio referentes a 1998.

Todavia, conforme reconhecido pela Recorrente às fls. 47, este método de apuração não se repetiu para o ano calendário de 2000, haja vista que não foi excluído do lucro acumulado da empresa os valores que poderiam ter sido pagos a título de juros sobre capital próprio nos períodos anteriores, o que resultou no indevido aumento do limite para dedução referente a este exercício fiscal.

Com efeito, caso os valores pagos a título de juros nos anos de 1997 a 1999 (R\$ 4.408.246,44) fossem subtraídos do lucro acumulado da Recorrente, a reserva do lucro acumulado no ano de 2000 equivaleria ao montante de R\$ 1.969.533,00, possibilitando, assim, a dedução dos juros pagos pelo limite estabelecido pelo resultado da aplicação de 50% sobre o mencionado lucro acumulado, já subtraído deste valor a quantia referente ao pagamento de juros sobre capital próprio dos períodos anteriores.

Por outro lado, esta redução do lucro acumulado remeteria o contribuinte à escolha do lucro do exercício como limite de dedução dos valores pagos a título de juros sobre capital próprio, com base no disposto pelo artigo 9, § 1º da Lei nº 9249/1995. E, tendo em vista que este lucro foi de R\$ 3.853.110,00, o limite para dedução no ano de 2000 passou a ser de R\$ 1.926.555,00.

Processo nº : 10830.005718/2001-62
Acórdão nº : 108-07.651

Diante disto, em razão do pagamento de juros e dedução destes valores na apuração do Lucro Real no montante de R\$ 2.861.600,00, por óbvio que a Recorrente ultrapassou o limite para dedução em R\$ 935.044,00, o que vale dizer que esta quantia é que deve servir de base para o lançamento.

Assim, entendo que, muito embora seja permitida a postergação do registro de despesas, tal procedimento não pode, sob nenhuma hipótese, gerar qualquer prejuízo ao erário. De tal modo, deveria o contribuinte ter observado o método para escrituração de suas despesas conforme acima demonstrado, a fim de que não fosse cometida nenhuma ilegalidade.

Pelo exposto, voto para que seja dado provimento parcial ao Recurso, para reduzir a base tributável para R\$ 935.044,82.

Sala das Sessões - DF, 05 de dezembro de 2003.


KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO