



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

Processo n° 13808.000330/00-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.068 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2014
Matéria CSLL - Dedução de despesas
Recorrente EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES SÃO FRANCISCO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1996

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO. PAGAMENTO NO CURSO DO PROCEDIMENTO FISCAL. Deve ser afastada a exigência até o limite do principal que, com os acréscimos aplicáveis ao procedimento de ofício, e considerada a redução de penalidade concedida àqueles que pagam o tributo devido antes da impugnação, restar coberto pela imputação proporcional do pagamento efetivado.

EXCLUSÃO INDEVIDA. RECEITA CORRESPONDENTE AO IMPOSTO ASSUMIDO PELA FONTE PAGADORA. Constitui receita o imposto na fonte incidente sobre juros sobre capital próprio cujo ônus é assumido pela fonte pagadora. Ausente previsão legal, inadmissível a sua exclusão do lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente à falta de adição da despesa de juros sobre o capital próprio, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; e 2) relativamente à exclusão da receita correspondente ao imposto não descontado pela fonte pagadora de juros sobre o capital próprio, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

Processo nº 13808.000330/00-25
Acórdão n.º **1101-001.068**

S1-C1T1
Fl. 3

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

EMPREENDEMENTOS E PARTICIPAÇÕES SÃO FRANCISCO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP-I que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE lançamento formalizado em 28/02/2000, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 274.802,22.

O lançamento decorre de despesa de juros sobre o capital próprio não adicionada à base de cálculo da CSLL no ano-calendário 1996, bem como da exclusão indevida de parcela relativa ao imposto que não foi descontado pela fonte pagadora por ocasião do creditamento de juros sobre o capital próprio.

Impugnando a exigência, a interessada alegou que pagou espontaneamente a CSLL devida em razão da primeira infração, antes da ciência do lançamento, mostrando-se ilegal a penalidade aplicada. Quanto à segunda infração, defendeu que o imposto não poderia integrar a base de cálculo da CSLL porque não constitui lucro da empresa.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que o recolhimento referente à primeira infração não foi espontâneo porque realizado depois do início do procedimento fiscal, nem se beneficiaria do disposto no art. 47 da Lei nº 9.430/96 por não corresponder a tributo declarado. Acrescentou que *o valor recolhido pelo interessado, DARF de fl. 115, será objeto de auditoria de cálculo e poderá reduzir o crédito tributário a pagar.*

Com referência à segunda infração, reportou-se ao art. 29, §11 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 que classifica como receita financeira os juros sobre o capital próprio e também o imposto de renda na fonte a compensar sobre ele incidente. Observou que inexistente dispositivo legal autorizando sua exclusão da base de cálculo, e que eventual ofensa ao art. 110 do CTN não poderia ser apreciada em face da vinculação do julgador administrativo ao que disposto na Instrução Normativa antes referida. E esclareceu, por fim, que a tributação ficou limitada à parcela da retenção proporcional aos juros sobre o capital próprio devidos à autuada.

Cientificada da decisão de primeira instância em 10/12/2007 (fl. 131), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 26/12/2007 (fls. 138/144), no qual inicialmente discorda dos cálculos do lançamento, observando que considerado o principal recolhido de R\$ 98.625,27, somente restaria a pagar o principal de R\$ 7.030,40. No mais, reitera os itens 22 a 29 de sua impugnação.

Pede que seja julgado insubsistente o lançamento e junta cópia de acórdão deste Conselho que deu provimento parcial a seu recurso em exigência correlata de IRPJ formulada nos autos do processo administrativo nº 13808.000331/00-98.

Em 28/11/2007 a contribuinte já havia juntado aos autos a petição de fls. 134/135) noticiando o julgamento favorável de exigência correlata formulada nos autos do processo administrativo nº 13808.000331/00-98, afirmando idênticas as razões de autuação e pleiteando a extensão da eficácia daquele julgamento ao presente litígio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Como relatado, o lançamento decorre da constatação de duas infrações: a primeira correspondente a despesa de juros sobre o capital próprio não adicionada à base de cálculo da CSLL no ano-calendário 1996, e a segunda decorre da exclusão indevida de parcela relativa ao imposto que não foi descontado pela fonte pagadora por ocasião do creditamento de juros sobre o capital próprio.

A primeira infração imputada à contribuinte representou a adição à base de cálculo da CSLL do valor de R\$ 1.435.737,00, enquanto a segunda infração representou a glosa de exclusão no valor de R\$ 199.206,41. O demonstrativo de apuração à fl. 84 evidencia que, considerando a base de cálculo negativa originalmente apurada pelo sujeito passivo (R\$ 104.295,89), apurou-se lucro tributável de R\$ 1.530.647,52, submetido à alíquota de 8% calculada por dentro, ou seja, incidindo sobre a base de cálculo de R\$ 1.417.266,22, de modo a admitir-se a dedução da CSLL assim calculada (R\$ 113.381,29) de sua própria base de cálculo.

Como relatado, a contribuinte concordou com a primeira infração, e promoveu o recolhimento da contribuição correspondente, mas com acréscimos moratórios. A autoridade julgadora de 1ª instância não reconheceu a espontaneidade pretendida pela contribuinte, e afirmou ser devido o principal de R\$ 113.381,29 e a correspondente multa de ofício de R\$ 85.035,96, observando que *o valor recolhido pelo interessado, DARF de fl. 115, será objeto de auditoria de cálculo e poderá reduzir o crédito tributário a pagar.*

O recolhimento de fl. 115 totalizou R\$ 181.391,59, e considerou principal de R\$ 98.625,27, multa de R\$ 19.725,05 e juros de mora de R\$ 63.041,27. Todavia, como se vê às fls. 130/133, seu valor não foi imputado ao lançamento depois da decisão de 1ª instância, de modo que o sujeito passivo foi intimado a recolher o mesmo principal de R\$ 113.821,29, acrescido de multa de ofício no valor de R\$ 59.525,17, correspondente a 70% do valor originalmente lançado (R\$ 85.035,96), em razão da redução concedida para os pagamentos promovidos sem a interposição de recurso voluntário.

Em recurso voluntário, a contribuinte apresentou o cálculo que entende correto para a exigência, que resultaria em CSLL devida de R\$ 105.655,67, e não R\$ 113.821,29. Todavia, referidos cálculos tomam como ponto de partida a base de cálculo de R\$ 1.530.647,52, para dela deduzir a base de cálculo negativa do período, no valor de R\$ 104.295,89. E, como dito no início deste voto, as infrações apuradas representaram 1.435.737,00 e R\$ 199.206,41, as quais, somadas, totalizam R\$ 1.634.943,41 e não R\$ 1.530.647,52. Em verdade, este valor é aquele apurado depois da dedução da base de cálculo negativa do período, de modo que ao tomá-lo como valor das infrações e dele deduzir a base de cálculo negativa de R\$ 104.295,89 a contribuinte está considerando em duplicidade esta parcela. Nestes termos, está correto o cálculo do principal consignado no lançamento em debate, no valor de R\$ 113.381,29.

Quanto aos efeitos do pagamento promovido no curso do procedimento fiscal relativamente à primeira infração, valem aqui os argumentos expostos pela autoridade julgadora de 1ª instância:

O impugnante argüi que recolheu espontaneamente o valor em debate, com base no artigo no artigo 47 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo artigo 70 da Lei nº 9.532/1997. Assim, dispõe o diploma legal:

"Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo."

O dispositivo legal prevê o benefício do procedimento espontâneo àqueles contribuintes que efetuarem o pagamento de tributos declarados, no prazo de vinte dias a contar do início do procedimento fiscal.

Devo frisar que apenas os tributos declarados se beneficiam desta norma. No caso, o tributo devido foi apurado de ofício, não havia anteriormente qualquer declaração em que constasse a existência deste crédito. Concluo ser inaplicável a norma legal acima citada, já que o contribuinte não preenchia os requisitos para o exercício do benefício.

Da mesma forma, o interessado também não poderia se beneficiar do instituto da denúncia espontânea, tendo em vista que o recolhimento ocorreu em 24/11/1999 (fl. 115) após o início do procedimento fiscal, que teve sua gênese com a lavratura do Termo de Diligência Fiscal, em 05/11/1999 (fl. 04).

Desta forma, o procedimento fiscal foi correto constituindo o crédito tributário com o principal, multa de ofício e juros de mora, sem levar em conta o pagamento efetuado pelo contribuinte, já que este recolhimento ocorreu após o início do procedimento fiscal e abrangeu créditos não declarados anteriormente.

O valor recolhido pelo interessado, DARF de fl. 115, será objeto de auditoria de cálculo e poderá reduzir o crédito tributário a pagar.

Apenas que, em tais circunstâncias, verifica-se a extinção parcial do crédito tributário antes do lançamento, de modo que sua exigência mostra-se improcedente até o limite do principal que, com os acréscimos aplicáveis ao procedimento de ofício, e considerada a redução de penalidade àqueles que pagam o tributo devido antes da impugnação, restar coberto pela imputação proporcional do pagamento efetivado.

Por estas razões, relativamente à primeira infração imputada à contribuinte (despesa de juros sobre o capital próprio não adicionada à base de cálculo da CSLL no ano-calendário 1996), cumpre DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a exigência que, nos termos antes expostos, restar alcançada pelo pagamento parcialmente efetivado.

Com referência à segunda infração, a contribuinte reitera seus argumentos de defesa em 1ª instância, os quais, em suma, limitam a incidência da CSLL ao lucro, e discorda da alteração deste conceito que teria sido promovida pelo art. 9º, §1º da Lei nº 9.249/95.

A decisão recorrida aborda amplamente a matéria:

A segunda matéria diz respeito ao IRFON incidente sobre juros sobre o capital próprio.

A empresa Empreendimentos e Participações Finders S/A (Finders) apurou no ano-calendário de 1996 a importância de R\$ 3.056.485,00 a título de “juros sobre o capital próprio”, creditando à empresa autuada o valor correspondente a sua participação no capital social, ou seja, 43,45%, equivalente a R\$ 1.328.042,73 (R\$ 3.056.485,00 x 43,45%). A empresa Finders também assumiu o ônus pelo IRFON decorrente, no montante de R\$ 458.472,75 (R\$ 3.056.485,00 x 15%). Por seu turno, o impugnante contabilizou o IRFON a compensar, R\$ 458.472,75, como outras receitas operacionais (ficha 6, linha 12, fl. 57), para fins de apuração do lucro líquido, conforme determinava o § 11 do artigo 29 da In-SRF nº 11/1996, que a seguir transcrevo:

§ 10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

(...)

b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 11. Na hipótese da alínea "b" do § anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar (grifado).

Ocorre que este mesmo valor foi excluído da base de cálculo da CSLL (ficha 11, linha 18, fl. 66) sem que houvesse previsão legal para tal procedimento.

As hipóteses de exclusão da base de cálculo da CSLL, têm entre outros fundamentos legais o artigo 2º da Lei nº 8.034/1990 e podem ser observadas na ficha 11 da DIRPJ/97 (fl. 66). São elas:

- resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- provisões não dedutíveis;
- rendimentos de capital no exterior;
- lucros decorrentes de contratos com pessoas jurídicas de direito público.

Como se vê, não havia permissivo legal para a exclusão da base de cálculo da CSLL do IRFON a compensar incidente sobre juros sobre o capital próprio.

Destarte, correto o entendimento da fiscalização.

A defesa entende que o IRFON a compensar incidente sobre juros sobre o capital próprio não poderia integrar a base de cálculo da CSLL, já que não representava lucro ou aumento patrimonial da empresa. Lembra que o artigo 110 do CTN veda que lei ordinária altere a definição, conteúdo e alcance de conceitos do direito privado.

O parágrafo 11 do artigo 29 da IN-SRF nº 11/1996, acima transcrito, era claro ao determinar que o IRFON incidente sobre juros sobre o capital próprio a compensar pela pessoa jurídica deveria ser contabilizado como receita financeira, ao passo que inexistia previsão legal para a exclusão destes juros da base de cálculo da CSLL.

Já o artigo 7º da Portaria/MF nº 258, de 24/08/2001, dispõe que o julgador administrativo deve observar normas legais, regulamentares e atos tributários em seus julgados.

Assim, tendo em vista a função vinculada exercida pelo julgador administrativo, o IRFON incidente sobre juros sobre o capital próprio a compensar pela pessoa jurídica deveria ser reconhecido como receita financeira do contribuinte e

conseqüentemente integrar a base de cálculo da CSLL, nos termos da legislação de regência.

As alegações acerca de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legal não devem ser analisadas por esta instância administrativa por faltar competência para tal mister, tendo em vista que compete privativamente ao Poder Judiciário a análise destas matérias.

Por fim, apesar do IRFON excluído da base de cálculo da CSLL totalizar R\$ 458.472,75, a autuante considerou apenas o montante de R\$ 199.206,41.

Este procedimento decorre do seguinte entendimento.

O contribuinte detinha 43,45% do capital da empresa investida, logo, fez jus a este percentual dos juros sobre o capital próprio distribuído pela empresa ligada. E de fato, a empresa Finders distribuiu a título de juros sobre o capital próprio a quantia de R\$ 3.056.485,00 (fl. 13) e coube ao contribuinte o montante de R\$ 1.328.042,73 (DIRPJ/97, ficha 6, linha 6, fl. 57) valor equivalente a 43,45% do total dos juros.

Idêntico raciocínio foi utilizado quanto ao IRFON a compensar. A empresa Finders recolheu a quantia de R\$ 458.472,75 a título de IRFON incidente sobre os juros sobre capital próprio. O impugnante não poderia valer-se da totalidade do IRFON para compensar com tributos devidos, já que não era o único beneficiário dos juros. A empresa Finders possuía outros sócios que detinham 56,55% do capital social, sócios que também poderiam utilizar o IRFON para compensar com tributos devidos.

Logo, cada um dos sócios poderia usufruir do IRFON recolhido pela empresa Finders para compensar com o tributo devido, desde que respeitado o percentual de participação no capital social da empresa investida, percentual este que serviu de base para o cálculo dos juros sobre capital próprio que cada um dos sócios fez jus.

Portanto, o impugnante poderia compensar o IRFON no montante de R\$ 199.206,41, que representa 43,45% de R\$ 458.472,75. Este valor deveria ser contabilizado como receita financeira e integrar a base de cálculo da CSLL, procedimento não observado pela empresa autuada.

Em face do exposto, voto no sentido de considerar o lançamento procedente.

A questão, portanto, cinge-se a determinar se é tributável a receita decorrente do registro do IRRF incidente sobre juros sobre o capital próprio recebidos, mas cujo ônus foi arcado pela fonte pagadora. Significa dizer que o sujeito passivo beneficiou-se da receita de juros sobre o capital próprio, bem como da dedução do imposto que sobre ele incidiria na fonte, embora não tenha suportado o ônus correspondente, mediante desconto do imposto por ocasião do crédito do rendimento.

Em tais condições, em contrapartida à disponibilidade ou direito que lhe foi conferido pela fonte pagadora a título de juros sobre o capital próprio, a contribuinte registrou uma receita, que integrou o lucro do período. Já em contrapartida ao direito correspondente ao imposto de renda a compensar, embora tenha contabilizado uma receita operacional, promoveu sua exclusão na apuração da base de cálculo da CSLL. Ora, quando a fonte pagadora (Empreendimentos e Participações Finders S/A) promoveu o creditamento dos juros sobre o capital próprio arcando com o imposto de renda devido na fonte, sem promover qualquer desconto da interessada, surgiu para esta o direito de deduzir este imposto no ajuste anual do imposto de renda, ou seja, uma superveniência ativa, sem qualquer contrapartida, e que, desta forma, representa, indiscutivelmente, uma receita. E esta, por sua vez, necessariamente compõe o resultado do período, somente podendo ser dela excluída, para fins de apuração da CSLL, caso existisse previsão expressa em lei.

Assim, a orientação contida no art. 29, §11 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 nada mais faz do que refletir o procedimento contábil que seria esperado em face de uma superveniência ativa. Logo, em nada inova o conceito de lucro.

E, finalizando, no que diz respeito ao Acórdão nº 101-96.422, invocando pela contribuinte antes mesmo da interposição do recurso voluntário, constata-se que as matérias ali tratadas não guardam qualquer relação com as infrações aqui apuradas.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à segunda infração (exclusão indevida de parcela relativa ao imposto que não foi descontado pela fonte pagadora por ocasião do creditamento de juros sobre o capital próprio).

Em suma, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário apenas para afastar a exigência que restar alcançada pelo pagamento parcialmente efetivado no curso do procedimento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora