



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13850.000225/2008-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.119 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente PARKER HANNIFIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002

DCOMP. DIREITO DE O FISCO REVISAR A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO PARA FINS DE VERIFICAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO ALEGADO. DECADÊNCIA.

Inexiste na legislação tributária norma que estabeleça prazo decadencial do direito de o Fisco revisar a base de cálculo do tributo alegadamente pago a maior ou indevidamente. O art. 150, § 4º, do CTN regula matéria diversa, qual seja, prazo decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento.

DCOMP. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). DEDUÇÃO RELATIVA A PERÍODOS ANTERIORES.

Não exercida, em ano anterior, a faculdade de distribuir JCP, o respectivo valor monetário inevitavelmente terá composto o resultado líquido daquele ano, o qual, por sua vez, teve a destinação prevista nos arts. 189 a 205 da Lei nº 6.404/76, se a pessoa jurídica for constituída sob a forma de sociedade anônima, ou na forma que dispuser o seu contrato social, se for constituída sob a forma de sociedade limitada. Se o resultado foi positivo, o valor poderá ter sido, inclusive, distribuído aos sócios ou acionistas no mesmo ano, ou em anos posteriores, mas sempre a título de lucros ou dividendos.

Incabível, nesse sentido, a distribuição de juros sobre o capital próprio relativamente a ano pretérito, em que a faculdade dessa distribuição não foi exercida, pois o respectivo valor monetário compôs o resultado daquele ano, cuja destinação observou o disposto nas pertinentes normas legais estatutárias ou contratuais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, e a prejudicial de decadência do direito de se revisar o saldo negativo de IRPJ, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert. Também por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência, conforme proposta apresentada pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, vencidos além do referido conselheiro, os conselheiros Sávio Salomão de Almeida

Nóbrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Gustavo de Oliveira Machado. Quanto ao mérito, também por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às despesas com pagamentos de juros sobre o capital próprio, nos termos do relatório e voto do relator vencidos os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Gustavo de Oliveira Machado. Por fim, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, quanto aos custos e despesas registradas em duplicidade, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa votaram pelas conclusões do relator em relação a esta última matéria. O conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias solicitou a apresentação de declaração de voto. Nos termos do art. 58, §5º, do RICARF, os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Ailton Neves da Silva, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Gustavo de Oliveira Machado não votaram em relação à preliminar de nulidade e prejudicial de decadência, por se tratarem de questões já votadas, respectivamente, pelos conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert, na reunião anterior. Os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Ailton Neves da Silva não votaram, ainda, em relação às despesas com pagamentos de juros sobre o capital próprio, por se tratar de questão já votada pelos Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Andréia Lúcia Machado Mourão, na reunião anterior. Julgamento iniciado em novembro de 2021.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Marcelo Cuba Netto, Gustavo Guimarães da Fonseca, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado para eventuais participações), Ailton Neves da Silva (suplente convocado para eventuais participações), Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado para eventuais participações). Ausente o conselheiro Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo em epígrafe, com amparo no art. 33 do Decreto n.º 70.235/72.

Os autos retornam ao CARF após cumprida a diligência solicitada na Resolução n.º 1302-000.382 (e-fl. 519 e ss.).

Por bem descrever o litígio objeto do presente processo, tomo de empréstimo o relatório contido na referida Resolução, complementando-o em seguida.

PARKER HANNIFIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo – I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que homologou parcialmente compensações declaradas com saldo negativo de IRPJ apurado no período

de 01/01 a 28/06/2002 pela incorporada de mesma razão social, inscrita no CNPJ sob nº 57.641.714/0001-04.

Consta do despacho decisório de fls. 167/173 que a contribuinte deduziu juros sobre o capital próprio acima do limite legal, bem como reduziu, por duas vezes, o lucro tributável em razão de determinadas despesas com pessoal. Em consequência, a apuração do IRPJ devido no período em referência foi assim reconstituída:

	<i>Informação da contribuinte</i>	<i>Resultado do trabalho fiscal</i>
Lucro real apurado pela empresa	204.000,86	204.000,86
<i>Excesso de JSCP</i>		<i>779.363,97</i>
<i>Duplicidade de custos/despesas</i>		<i>2.639.426,52</i>
Lucro real apurado pela fiscalização		3.622.791,35
<i>Aliq. 15%</i>	<i>30.600,13</i>	<i>543.418,70</i>
<i>Adicional</i>	<i>8.400,09</i>	<i>350.279,14</i>
<i>IRPJ Apurado</i>	<i>39.000,22</i>	<i>893.697,84</i>
<i>(-) PAT</i>	<i>1.224,01</i>	<i>1.224,01</i>
<i>(-) Estimativas</i>	<i>1.736.532,35</i>	<i>1.736.532,35</i>
IRPJ a Pagar	-1.698.756,15	-844.058,52
<i>Crédito Pleiteado</i>	<i>1.698.756,15</i>	
<i>Crédito Deferido</i>	<i>854.697,62</i>	

A autoridade fiscal também consignou que a contribuinte não esclareceu porque promoveu compensações em atraso adicionando ao principal apenas os juros de mora.

Reconhecido parcialmente o direito creditório, as compensações declaradas de 31/05/2004 a 24/09/2007 restaram parcialmente homologadas. Cientificada da decisão em 29/06/2009, a interessada manifestou sua inconformidade, alegando que os juros sobre o capital próprio também se referiam ao ano-calendário 2001, e observaram os limites em razão de seu patrimônio líquido nos anos-calendário 2001 e 2002. Esclareceu, ainda, que não houve dedução em duplicidade de custos/despesas e arguiu a homologação tácita de sua apuração finalizada em 28/06/2002.

A Turma julgadora rejeitou a arguição de decadência, manteve a glosa do excedente de juros sobre o capital próprio e declarou insuficientes as provas apresentadas para afastar a conclusão de que houve dedução de custos/despesas em duplicidade. A decisão restou assim ementada:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/06/2002

Verificação da Base de Cálculo do IRPJ. Lançamento versus Reconhecimento de Indébito Tributário.

A verificação da base de cálculo do tributo é cabível não apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2002 a 28/06/2002

Pagamento de Juros sobre Capital Próprio. Dedutibilidade. Regime de Competência e Critérios Temporais. Dedução em Exercícios Posteriores. Vedação.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

Duplicidade de dedução de Custos/Despesas Operacionais.

Ainda que alguns tipos de gastos sejam passíveis de rateio entre os custos de produção e as despesas operacionais, todo o procedimento de rateio deve ser realizado na escrituração comercial da empresa e observar a legislação tributária acerca da avaliação dos estoques, dos custos e do resultado da atividade.

A DIPJ não deve ser usada para correção de omissões nos registros contábeis.

As planilhas apresentadas para comprovação da regularidade do procedimento adotado, em que não feita qualquer referência às contas contábeis porventura incluídas nas demonstrações, não são provas hábeis, sequer para respaldar a solicitação de prova diligencial na escrituração comercial da empresa.

Cientificada da decisão de primeira instância em 05/05/2014 (fl. 410), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/06/2014 (fls. 412/514).

Preliminarmente argúi a nulidade da decisão recorrida, porque o despacho decisório ora combatido questiona apenas e tão-somente a existência de possível duplicidade na dedução dos custos e despesas informados nas fichas 04A e 05A da DIPJ, e a autoridade julgadora de 1ª instância, ao exigir que a Recorrente comprove que os custos operacionais e despesas administrativas integraram o produto final representa indevida modificação do despacho decisório. Demais disso, a autoridade julgadora de 1ª instância apontou que a documentação apresentada em sede de manifestação de inconformidade pela Recorrente não seria hábil a comprovar a regularidade das deduções realizadas, pois não haveria a indicação das contas contábeis integrantes de cada uma das planilhas apresentadas, mas esta descrição consta das planilhas, o que dispensa a indicação dos códigos das respectivas contas. Tendo em conta os termos do que lhe foi exigido durante o procedimento fiscal, seria inadmissível que a autoridade julgadora de 1ª instância deixasse de analisar a documentação apresentada pela Recorrente sem apresentar a necessária fundamentação.

Reitera a alegação de decadência, afirmando a inexistência de fundamento legal que permita a revisão do lucro real após o transcurso do prazo decadencial, ainda que se destine a verificar a liquidez e certeza do crédito utilizado em declaração de compensação. Reportando-se aos arts. 150, §4º e 173, inciso I, ambos do CTN, e observando que o IRPJ é tributo sujeito ao lançamento por homologação, a recorrente defende que a revisão de sua apuração encerrada em 28/06/2002 somente poderia ser promovida até 28/06/2007, e destaca que *a justificativa de que a certeza e a liquidez do crédito objeto de compensação estariam sob análise certamente não pode servir de fundamento para alterar tal conclusão*. Embora concorde que *somente deve ser deferida a compensação de créditos líquidos e certos*, a recorrente discorda da inexistência de *limite temporal para análise da apuração do tributo que se pretende compensar*, e acrescenta que a homologação formal ou tácita, prevista no art. 150, §4º do CTN, *recai sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte*.

Afirma contraditória a concordância do Fisco *com o lançamento realizado pelo contribuinte, homologando-o tacitamente, para em um momento posterior iniciar uma revisão deste lançamento sob o pretexto de que se faz necessário verificar a liquidez e a certeza do crédito tributário compensado*. Ressalta, porém, que o Fisco ainda pode, assim, conferir a certeza e liquidez do crédito, confirmando *o recolhimento ou a*

compensação das antecipações mensais, as retenções do Imposto de Renda Retido na Fonte, o Imposto de Renda pago no exterior, entre outras parcelas, mas tendo como ponto de partida para conferência o lucro real e a apuração do IRPJ declarado pela Recorrente e homologado tacitamente pelas autoridades fiscais. Cita doutrina e jurisprudência administrativa neste sentido.

Na sequência, afirma a *inexistência de vedação legal à dedutibilidade do pagamento de juros relativos aos períodos anteriores*, reportando-se às disposições da Lei nº 9.249/95 e destacando que a própria autoridade julgadora de 1ª instância reconhece a inexistência de vedação legal. Assim, com base no princípio da legalidade, pede que seus cálculos de juros e de dedução do lucro real sejam aceitos no presente caso.

Defende, também, que não houve ofensa ao regime de competência, *na medida em que as despesas de juros sobre o capital próprio foram deduzidas no ano-calendário em que foram efetivamente incorridas*, observando as disposições da Lei nº 6.404/76, dado que tais despesas somente são incorridas quando *definido o seu pagamento, momento no qual é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas*. Ressalta que *admitir que o período de competência dos juros sobre o capital próprio seria o período de apuração das contas de patrimônio líquido independentemente da deliberação dos acionistas sobre o pagamento desses juros resultaria na absurda situação de se considerar uma despesa, que talvez nunca seja materializada, como uma despesa incorrida*.

Conclui que *o procedimento adotado pela Recorrente de computar como despesa, no ano-calendário de 2002, os juros sobre o capital próprio deliberados em tal ano observou, fielmente, o regime de competência, independentemente de os referidos juros terem sido calculados sobre as contas de patrimônio líquido de 2001 e 2002*. Transcreve ementas de acórdãos deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça em favor de seu entendimento.

Acrescenta, porém, que embora não tenha sido aventado pelas autoridades fiscal e julgadora, *a ausência de deliberação por parte dos sócios ou acionistas em reunião ou assembleia, a ser realizada até abril do ano seguinte ao término do exercício social, para definir o pagamento de juros sobre o capital próprio relativo às contas de patrimônio líquido do exercício encerrado, não implica em renúncia tácita a tal direito*, dado inexistir dos arts. 1071, 1072 e 1078 do Código Civil *qualquer regra com relação à deliberação dos juros sobre o capital próprio*. Destaca que tais decisões *são guiadas pela conveniência e necessidade negocial da sociedade*, observa que a deliberação aconteceu em 2002, consigna que *o Ordenamento Jurídico não dá guarida para a renúncia presumida, tácita, de direitos sem previsão legal neste sentido*, reporta-se a doutrina acerca do art. 114 do Código Civil e esclarece que a sociedade apenas decidiu não deliberar sobre os juros em 2001.

Defende a aplicação do art. 202 da Lei nº 6.404/76, que concede à sociedade a liberdade para determinar o momento de distribuição de dividendos, dado que os juros sobre o capital próprio também representam forma de remuneração do capital ao acionista. Observa que os dividendos retidos *são destinados para uma reserva especial que, nos exercícios subsequentes, poderá ser utilizada para absorção de prejuízos da companhia*, podendo o sócio vir a recebê-los caso a situação financeira da companhia melhore, e da mesma forma, os juros sobre o capital próprio permanece como um direito dos acionistas, que pode ser pago sem limite temporal. Finaliza indicando decisão do TRF/4ª Região em favor desta argumentação.

Com referência à acusação de duplicidade de custos e despesas, reitera a argüição de nulidade da decisão recorrida e prossegue afirmando que *a conclusão das dd. autoridades fiscais decorreu da equivocada e incompleta análise dos fatos e da natureza dos valores informados em DIPJ*. Esclarece que a empresa incorporada promovia a alocação de despesas por centro de custo, delas destacando os valores referentes à produção da empresa para alocação na Ficha 04A da DIPJ, sendo que em razão dos demais valores controlados, *a visualização dessa transferência depende da abertura dos valores de cada uma das linhas em comento*. Reporta-se ao conteúdo das

planilhas apresentadas em sua defesa, e afirma inexistir dúvida de *que não houve duplicidade de dedução desses valores na apuração do lucro real.*

(...)

Levados os autos à apreciação da Turma, o Colegiado resolveu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Voto

(...)

Passando à glosa de custos e despesas por duplicidade, observa-se nos autos que a contribuinte deixou de prestar esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal e, assim, pode tê-la induzido a erro em suas conclusões.

Consoante relatado, depois de ter sido questionada acerca da dedução, no resultado do exercício informado em DIPJ, de "Outros Custos" no montante de R\$ 11.997.987,54, a contribuinte apresentou planilha das contas que, somadas, resultaram naquele valor, e dentre elas a autoridade fiscal identificou algumas cuja descrição indicariam que elas deveriam ter sido informadas em linhas específicas das fichas 4A e 5A da DIPJ, no valor total de R\$ 2.653.552,02, a seguir detalhado:

- a) Adic. Insal/Notur/Brigada R\$10.282,19
- b) Aviso Prévio/Indenizações R\$17.849,57
- c) Descanso Semanal Remun. R\$36.851,83
- d) Encargos Sociais R\$660.678,91
- e) FGTS R\$165.860,17
- f) Horas-Extras s/Ordenados R\$11.840,39
- g) Hr Extra Mão Obra Direta R\$475,13
- h) Hr Extra Mão Obra Indireta R\$5.909,49
- i) Ordenados R\$958.712,68
- j) Provisão de Férias R\$346.320,30
- k) Provisão s/ 13º Salário R\$255.264,13
- l) Salário Mão Obra Direta R\$3.601,37
- m) Salário Mão de Obra Indireta R\$183.982,36

Questionada acerca da natureza destes registros, a contribuinte disse (fl. 76):

São valores pagos aos funcionários administrativos através da folha de pagamento. Não foram informados nas linhas específicas da ficha 04A porque estão informados linhas específicas da ficha 05A e subtraídas, nesta mesma ficha, na linha 30.

Todavia, a ficha 05A da DIPJ/2003 estava assim preenchida:

Ficha 05A - Despesas Operacionais		
07777503819032014142432MF310	Ano Calendário 2002 ND 1250690 CNPJ 57.641.714/0001-04	
Discriminação	Total	Parcelas Não Dedutíveis
ATIVIDADES EM GERAL		
01. Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração	0,00	0,00
02. Ordenados, Salários, Gratif. e Outras Remun. a Empreg.	8.436.635,25	52.032,14
03. Prestação de Serviços por PP sem Vínc. Empregatício	0,00	0,00
04. Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica	2.722.776,68	0,00
05. Encargos Sociais (inclusive FGTS)	2.958.172,17	0,00
06. Doações e Patroc. de Car. Cult. e Art. (Lei n.º 8.313/91)	0,00	0,00
07. Doações Inst. Ensino e Pesq. (Lei n.º 9.249/95, art.13, § 2º)	0,00	0,00
08. Doações a Entidades Cíveis	0,00	0,00
09. Outras Contribuições e Doações	88.092,48	0,00
10. Alimentação do Trabalhador	254.566,00	0,00
11. PIS/Pasep	0,00	0,00
12. Cofins	0,00	0,00
13. CPMF	413.090,41	0,00
14. Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL	84.451,86	59.650,50
15. Arrendamento Mercantil	0,00	0,00
16. Aluguéis	183.459,32	0,00
17. Despesas c/ Veículos e de Conserv. de Bens e Instalações	239.290,15	27.840,78
18. Propaganda e Publicidade	165.391,07	482,71
19. Multas	11.184,84	0,00
20. Encargos de Depreciação e Amortização	699.122,03	4.361,58
21. Perdas em Operações de Crédito	0,00	0,00
22. Provisões para Férias e 13º Salário de Empregados	2.238.025,91	0,00
23. Demais Provisões	0,00	0,00
24. Gratificações a Administradores	0,00	0,00
25. Royalties e Assistência Técnica - PAÍS	0,00	0,00
26. Royalties e Assistência Técnica - EXTERIOR	847.666,72	0,00
27. Assistência Médica, Odont. e Farmac. a Empregados	499.196,93	0,00
28. Pesquisas Científicas e Tecnológicas	0,00	0,00
29. Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Despesa	0,00	0,00
30. Outras Despesas Operacionais	-14.125,50	158.041,12
31. TOTAL DAS DESPESAS OPERACIONAIS DAS ATIVIDADES EM GERAL	19.826.996,32	302.408,83

Se, como dito pela contribuinte, os valores pagos aos funcionários administrativos através da folha de pagamento estariam informados linhas específicas da ficha 05A (quais sejam, as linhas 02 e 05 destinadas a àquelas despesas), a parcela subtraída nesta mesma ficha, na linha 30 não autorizariam a transferência de R\$ 2.653.552,02 para a linha 16 da Ficha 04A. Como a subtração na linha 30 foi de, apenas, R\$ 14.125,50, a autoridade fiscal glosou o excedente de R\$ 2.639.426,52 ante as evidências de dedução em duplicidade.

Já os esclarecimentos apresentados na manifestação de inconformidade indicam que na linha 30 da Ficha 05A são registradas uma série de outras despesas não especificadas pela empresa nas outras linhas da Ficha 05A, e a soma destes demais itens foi reduzida pelo valor transferido para "Outros Custos" (Ficha 16 de Ficha 04A). Consoante o demonstrativo de fl. 263/264, estas "Outras Despesas" representariam um total inferior àquele transferido para "Outros Custos", ensejando o registro negativo de R\$ 14.125,50 na linha 30 da Ficha 05A.

Ou seja, a contribuinte teria indicado todas as despesas administrativas com ordenados/salários e encargos sociais diretamente como despesas nas linhas 02 e 05 da Ficha 05A, mas como alguns destes registros também englobavam custos, teria promovido o rateio e destacado a parcela de R\$ 6.797.333,59 para destiná-la à linha 16 da Ficha 04A. Contudo, não teria excluído estes valores diretamente das linhas 02 e 05 da Ficha 05A, mas sim do montante de "Outras Despesas" registradas na linha 30 da mesma Ficha.

Embora os esclarecimentos não estejam acompanhados de registros contábeis que confirmem a fidedignidade das planilhas juntadas à manifestação de inconformidade, as alegações são verossímeis e suscitam dúvida razoável acerca das irregularidades identificadas pela autoridade fiscal.

Observe-se, porém, que tem razão a autoridade julgadora de 1ª instância quando aponta a necessidade de indicação do número das contas contábeis, especialmente daquelas submetidas a rateio e as consolidadas na linha 30 da Ficha 05A, bem como da repercussão destes ajustes na demonstração de resultado do exercício. Caso a

contribuinte tivesse juntado à sua defesa estas informações, e ao menos a Demonstração de Resultado da incorporada no ano-calendário 2002, seria possível aferir a conformidade dos saldos rateados, reunidos na linha 30 da Ficha 05A, aportados como despesas de ordenados/salários e encargos sociais, e indicados como custos de mesma natureza, e assim eventualmente concluir que o resultado do exercício é compatível com aquele consignado em DIPJ, sem duplicidade nas deduções indicadas na DIPJ.

Contudo, submetidas as provas apresentadas a nova avaliação, alcança-se uma conclusão diferente daquela adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância, especialmente porque a contribuinte apresentou demonstrativos no mesmo formato originalmente entregues à autoridade fiscal, que os aceitou sem deduzir objeções formais. E esta complementação se verificou no prazo de manifestação de inconformidade, ou seja, pouco mais de 3 (três) meses depois da intimação que originalmente exigiu estes esclarecimentos.

Frente a tais circunstâncias, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal avalie os demonstrativos de fls. 247/260 e solicite à contribuinte outros que entender necessários para confirmação de que os custos glosados não foram, como alegado, deduzidos em duplicidade na apuração do ano-calendário 2002.

Ao final dos trabalhos a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

(...)

Cumprida a diligência (e-fl. 538 e ss.), e ouvido o sujeito passivo (e-fl. 547 e ss.), os autos retornaram ao CARF para julgamento do recurso voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais previstos nas normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, logo, dele tomo conhecimento.

Pede preliminarmente a recorrente seja declarada a **nulidade do acórdão recorrido** ao argumento de que a DRJ, no que concerne à questão da duplicidade na dedução de custos e despesas (i) modificou a motivação contida no despacho decisório, exigindo que o sujeito passivo comprovasse, também, que os custos operacionais e despesas administrativas efetivamente integraram os produtos vendidos, e (ii) deixou de analisar a documentação apresentada com a manifestação de inconformidade.

Pois bem, ao examinar a acusação de duplicidade na dedução de custos e despesas a DRJ de origem assim se manifestou (e-fl. 400 e ss.):

Da duplicidade de dedução de custos/despesas

(...)

Compulsando a documentação trazida aos autos, com a manifestação de inconformidade, no denominado doc. 11 – fls. 323, tem-se uma planilha de rateio de custos, em que demonstrado que do total de custos da atividade de R\$9.205.349,46: R\$6.797.333,59 (74%) eram custos; e R\$2.408.015,87 eram despesas administrativas. Na sequência (fls. 324/336), tem-se uma planilha de rateio por centro

de custo, subconta, descrição, total, percentual e valor transferido para custos, a totalizar R\$6.797.333,59. (g.n.)

No denominado doc. 12 (fls. 339/340), tem-se outra planilha por conta, saldo final, informado na Ficha 05A, Linha 30 da DIPJ, no total de (R\$14.125,50). O valor teria resultado negativo porque as despesas transferidas para custos (Ficha 04A, Linha 16), no total de R\$6.797.333,59, teria excedido o valor das outras despesas operacionais discriminadas na planilha, e informado na mesma Linha. (g.n.)

No denominado documento 13 (fls. 342/343), a interessada visou a demonstrar o valor informado na Ficha 04A, Linha 16 – Outros Custos, no valor total de R\$11.997.987,54, composto pelo valor transferido da Ficha 05A, Linha 30, de R\$6.797.333,59 (a título de alocação de custos indiretos), mais os outros custos diretos identificados por conta. (g.n.)

Todavia, **a documentação apresentada não é hábil a comprovar a regularidade do procedimento adotado, porque sequer é possível identificar as contas contábeis (mediante códigos ou planos de contas) porventura integrantes de cada uma das planilhas apresentadas (doc. 11, 12 e 13),** o que inviabiliza a realização de diligência na escrituração comercial.

De outro lado, **ainda que alguns gastos sejam passíveis de rateio entre os custos de produção e as despesas operacionais, todo o procedimento deve ser efetuado na escrituração comercial da empresa, de modo a estar consolidado nas demonstrações financeiras, principalmente no Balanço e na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE,** e, principalmente, observar os preceitos da legislação tributária, **na medida em que tal procedimento afeta diretamente a avaliação dos estoques, os custos operacionais e o resultado da atividade.** (g.n.)

Dito por outras palavras: não basta o rateio dos gastos entre os custos operacionais e as despesas administrativas, a regularidade do procedimento adotado depende da prova de que tais gastos efetivamente se integraram aos *produtos vendidos* – quando se tornaram custos, e não aos *produtos em fabricação e acabados* ainda integrantes do estoque (ativo) da empresa.

(...)

Pelo exame do trecho do voto condutor do acórdão recorrido acima transcrito é possível verificar, inicialmente, que **é inverídica a afirmação da ora recorrente de que a DRJ de origem teria deixado de examinar a documentação apresentada com a manifestação de inconformidade.**

Muito ao contrário, a DRJ examinou os **únicos documentos** juntados à manifestação de inconformidade com vistas a comprovar que não teria havido duplicidade na dedução de custos e despesas, quais sejam, **as planilhas de e-fls. 323/343** (os referidos **docs. 11, 12 e 13**), e concluiu, acertadamente, que **essas planilhas não são hábeis "a comprovar a regularidade do procedimento adotado, porque sequer é possível identificar as contas contábeis (mediante códigos ou planos de contas) porventura integrantes de cada uma das planilhas apresentadas"**.

Ademais, ao contrário do afirmado pela recorrente, verifica-se também no trecho do voto acima transcrito que **a DRJ não está a exigir a comprovação de que custos operacionais e despesas administrativas efetivamente integraram os produtos vendidos.**

O que está dito ali é que, sem a comprovação de que o rateio de custos e despesas indicado nas planilhas está em consonância com a escrituração contábil, não é possível verificar, **sequer**, se esses valores deveriam ter sido levados ao resultado do período.

Ou seja, a DRJ apenas argumentou que a falta de provas de que o rateio indicado nas planilhas está em consonância com a escrituração contábil implica em falta de prova de que os valores nelas indicados (custos e despesas) deveriam ter sido apropriados ao resultado.

Não houve, portanto, a alegada modificação, pela DRJ, na motivação indicada no despacho decisório que homologou apenas parcialmente as DCOMPs.

Mas ainda que assim não se entenda, o fato iniludível é que o argumento "inovador" é meramente subsidiário ao argumento **principal e autônomo** indicado na decisão recorrida segundo o qual as planilhas apresentadas na manifestação de inconformidade não são capazes de comprovar que não houve duplicidade na apropriação de custos e despesas.

Isso posto, voto por indeferir o pedido de declaração de nulidade da decisão recorrida.

Na sequência, a recorrente pede seja declarada a **decadência do direito de o Fisco revisar a base de cálculo do IRPJ** levantada em 28/06/2002 (evento de extinção por incorporação), haja vista que tal revisão foi levada a efeito no ano de 2009, quando passados mais do que 5 (cinco) anos contados da data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Sem razão a recorrente.

É que, ao contrário do afirmado no recurso, **o art. 150, § 4º, do CTN não estabelece prazo decadencial do direito de o Fisco revisar a base de cálculo de tributo**, mas sim, **prazo decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento**.

No caso dos presentes autos, **o Fisco não constituiu crédito tributário do IRPJ** relativo ao período-base encerrado em 28/06/2002, até porque **não ocorreu fato gerador** desse tributo, mas mera redução do saldo negativo do IRPJ levantado pelo sujeito passivo.

Aliás, **como não ocorreu "fato gerador"** do IRPJ em 28/06/2002, é de se perguntar: **qual a data em que se iniciaria a contagem do prazo decadencial** de 5 (cinco) anos prevista no art. 150, § 4º, do CTN?

Em conclusão, como dito acima, **a legislação tributária não estabelece prazo decadencial do direito de o Fisco revisar base de cálculo de tributo**.

É certo que, **para fins de constituição de crédito tributário cujo fato gerador** tenha ocorrido após encerrado o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, ou no art. 173, ambos do CTN, não faz sentido o Fisco revisar a respectiva base de cálculo do tributo, pois nessa hipótese o crédito tributário encontra-se **extinto de pleno direito, nos termos do art. 156, V, também do CTN**.

No entanto, desde que não o faça com fins de constituir crédito tributário já extinto pelo decurso do prazo decadencial, **o Fisco tem o direito de revisar a respectiva base de cálculo** para, **por exemplo**, constituir crédito tributário ainda não extinto pela decadência, cujo montante decorra de fatos ocorridos em períodos pretéritos, ou ainda, para verificar a real existência de indébito alegado em pedido de restituição ou em declaração de compensação.

Tal direito decorre diretamente do disposto no art. 195, parágrafo único, do CTN, e do disposto no art. 37 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

CTN:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros,

arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados **até que ocorra a prescrição** dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (g.n.)

(...)

Lei nº 9.430/96:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, **relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros**, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

(...)

Ora, **qual seria a finalidade da determinação legal para guarda de documentos**, mesmo em relação a fatos geradores ocorridos em períodos já alcançados pela prescrição e decadência, **se não fosse para que o Fisco pudesse examiná-los** com vistas a resguardar seu direito relativamente a, por exemplo, constituição de crédito tributário ainda não extinto pela decadência, ou para verificação da real existência de indébito alegado em pedido de restituição ou em declaração de compensação? **Nenhuma!**

Por fim, é de se dizer que as 3 (três) DCOMPs objeto do presente processo foram transmitidas, respectivamente, em 10/01/2005, 21/09/2006, e em 24/09/2007, e o sujeito passivo foi cientificado do despacho decisório em 29/06/2009 (e-fl. 175), daí porque não ocorreu a homologação tácita prevista no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96.

Isso posto, voto por afastar a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, no que concerne à dedução dos **juros sobre o capital próprio (JCP)**, consta o seguinte no despacho decisório (e-fl. 167 e ss.):

2. O contribuinte foi intimado a identificar os beneficiários do valor de **R\$5.480.000,00** pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, informado na DIPJ Ex.2003 entregue pela incorporada, ficha 06A, linha 35 (**Juros sobre o Capital Próprio**); e apresentar o(s) comprovante(s) do(s) recolhimento(s) do IRRF correspondente. (g.n.)

(...)

2.3. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, assim trata o assunto:

(...)

2.5. As reservas de lucros somavam R\$0,00; e os lucros acumulados R\$10.097.419,02; neste caso, **um dos limites de dedutibilidade seria a metade desse valor; ou seja, R\$5.048.709,51** (fl.54). (g.n.)

2.6. Vez que as reservas de reavaliação do contribuinte estão zeradas, **a base de cálculo dos juros é o próprio total do Patrimônio Líquido: R\$96.423.303,22** (fl.55). (g.n.)

2.7. A tabela abaixo calcula, então, o outro limite de dedutibilidade: o valor dos juros propriamente dito:

Mês de 2002	TJLP (%)
Janeiro	0,8333
Fevereiro	0,8333
Março	0,8333
Abril	0,7917
Mai	0,7917
Junho	0,7917
Total	4,875

$$\text{R}\$96.423.303,22 \times 4,875\% = \text{R}\$4.700.636,03$$

2.8. O valor dedutível de distribuição de juros sobre capital próprio era, então, de R\$4.700.636,03; tendo em vista que o contribuinte distribuiu R\$5.480.000,00 (fl.19), a diferença de R\$779.363,97 deveria ter sido adicionada ao lucro real, e não o foi (DIPJ Ex.2003, ficha 09A, linha 12 / fl.23); deve, pois, ser adicionada para fins de cálculo do crédito pleiteado (SN IRPJ Ex.2003). (g.n.)

(...)

Ou seja, o auditor calculou o **limite legal de dedução dos JCP para o ano de 2002 como sendo de R\$ 4.700.636,03**, e como verificou que o sujeito passivo havia deduzido da base de cálculo do IRPJ a esse título o valor de R\$ 5.480.000,00, glosou a diferença de R\$ 779.363,97.

Em sua manifestação de inconformidade o sujeito passivo alegou ter deduzido JCP **tanto em relação ao próprio ano de 2002 quanto em relação ao ano de 2001**, sendo que neste último ano o limite legal de dedução é de **R\$ 8.161.674,62**, valor que seria mais do que suficiente para amparar a diferença de R\$ 779.363,97 glosada pela fiscalização.

Ao julgar a manifestação de inconformidade a DRJ de origem observou inicialmente que o sujeito passivo não comprovou ter havido deliberação dos sócios sobre a distribuição de JCP e, de qualquer forma, entendeu, em brevíssima síntese, "(...) *que a dedução dos juros sobre o capital próprio é uma opção para a pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida (...)*", e que "(...) *essa decisão deve ser tomada em relação a cada período de apuração, tendo em vista o respeito ao princípio da competência*".

Em seu recurso alega a recorrente que **(i)** inexistente vedação legal para dedução de JCP relativamente a períodos anteriores, **(ii)** a dedução de JCP em relação a períodos anteriores não ofende o princípio da competência, e **(iii)** a ausência de deliberação dos sócios sobre a distribuição dos JCP sobre as contas de patrimônio líquido do exercício encerrado não implica renúncia ao direito.

Pois bem, é pacífico o entendimento de que a distribuição de JCP é uma **faculdade** da pessoa jurídica, que como tal poderá vir, ou não, a exercê-la. Tal faculdade encontra-se regulada no art. 9º da Lei nº 9.249/95, bem como nas demais normas comerciais, societárias e fiscais que com ela interajam.

A **faculdade** de distribuir JCP **poderá ser exercida em cada ano, e, acaso não exercida**, o respectivo valor monetário **integrará o resultado líquido do exercício** (pela não dedução da respectiva despesa com distribuição de JCP), o qual, por sua vez, terá a destinação prevista nos arts. 189 a 205 da Lei nº 6.404/76, se a pessoa jurídica for constituída sob a forma

de **sociedade anônima**, ou na forma que dispuser o seu contrato social, se for constituída sob a forma de **sociedade limitada**.

Dito de outro modo, **a cada ano, ou bem a pessoa jurídica exerce a faculdade de distribuir JCP** a seus sócios ou acionistas, reduzindo assim o resultado anual em razão do cômputo da respectiva despesa, **ou bem não a exerce, caso em que respectivo valor monetário integrará o resultado anual**.

E o **resultado anual**, se for **positivo**, poderá ser distribuído aos sócios ou acionais a título de **lucros ou dividendos**, observadas a legislação pertinente, o contrato social ou o estatuto.

Nesse sentido, como no ano de 2001 a ora recorrente não exerceu a faculdade de distribuir JCP a seus sócios, o respectivo valor monetário integrou o resultado daquele ano, daí porque, em 2002, não mais poderia distribuir JCP em relação ao ano de 2001.

Por fim, em relação aos **custos e despesas administrativas que teriam sido registradas em duplicidade**, no valor de R\$ 2.639.426,52, consta o seguinte no despacho decisório (e-fl. 167 e ss.):

4. O contribuinte foi, também, intimado a apresentar planilha de composição do **valor de R\$11.997.987,54, informado na ficha 04A, linha 16 (Outros Custos) da DIPJ Ex.2003** entregue pela incorporada Parker Hannifin Indústria e Comércio Ltda, CNPJ 57.641.714/0001- 04. (g.n.)

4.1. Em resposta, apresentou a planilha de folhas 67 e 68, a qual contém; dentre outras rubricas, as listadas abaixo:

- a) Adic. Insal/Notur/Brigada R\$10.282,19
- b) Aviso Prévio/Indenizações R\$17.849,57
- c) Descanso Semanal Remun. R\$36.851,83
- d) Encargos Sociais R\$660.678,91
- e) FGTS R\$165.860,17
- f) Horas-Extras s/Ordenados R\$11.840,39
- g) Hr Extra Mão Obra Direta R\$475,13
- h) Hr Extra Mão Obra Indireta R\$5.909,49
- i) Ordenados R\$958.712,68
- j) Provisão de Férias R\$346.320,30
- k) Provisão s/ 13º Salário R\$255.264,13
- l) Salário Mão Obra Direta R\$3.601,37
- m) Salário Mão de Obra Indireta R\$183.982,36

4.2. Uma nova **intimação** foi necessária **para esclarecer** a natureza dos itens acima e **a razão pela qual os seus valores não estão informados nas linhas específicas das fichas 04A (Custo dos Bens e Serviços Vendidos) e 05A (Despesas Operacionais) da DIPJ**. (g.n.)

4.3. Em resposta, aduz que tais valores referem-se a pagamentos a funcionários administrativos através de folha de pagamento e que não foram informados nas linhas específicas da ficha 04A porque constam em linhas específicas da ficha 05A, mas que teriam sido subtraídas, nessa mesma ficha, na linha 30 (fl. 76).

4.4. A linha 30 acima contém um valor de apenas R\$14.125,50 (negativos) (fl. 16); **intimado a apresentar a planilha de sua composição, o contribuinte solicitou**

prorrogação do prazo de resposta por 30 dias; no entanto, passado mais de dois meses, não apresentou nenhuma resposta. (g.n.)

4.5. Observa-se, então, que, **se os valores estão contidos na planilha de composição da ficha 04A, linha 16 (Outros Custos), e foram também informados nas linhas específicas da ficha 05A (como explicado pelo contribuinte), os seus montantes estão reduzindo o Lucro Real duas vezes,** como se vê abaixo: (g.n.)

(...)

Em sua manifestação de inconformidade o sujeito passivo contesta a acusação de dedução de custos e despesas em duplicidade, e explica ter adotado o seguinte procedimento ao preencher a sua DIPJ/2003, *in verbis* (e-fls. 183/184):

Com exceção dos custos relacionados diretamente à produção de mercadorias (tais como, insumos, pessoal aplicado, depreciações etc., que são informados diretamente nas linhas específicas da Ficha 04A), **a Incorporada adotava como procedimento para a apuração de despesas operacionais e outros custos** (i) a apuração do valor total das despesas relacionadas às suas atividades e, em seguida, (ii) a alocação/rateio dessas despesas por centro de custo. (g.n.)

Dessa forma, **a Incorporada realizava a apuração das despesas e outros custos de forma consolidada e lançava esse valor nas linhas específicas da Ficha 05A da DIPJ.** (g.n.)

Em seguida, seguindo o critério de rateio dessas despesas e custos entre as áreas administrativa e de produção da empresa, **as despesas administrativas eram mantidas nas linhas da Ficha 05A** (sendo assim tratadas como "despesas operacionais"), **enquanto os custos relacionados à área de produção eram transferidos para a Ficha 04A** (sendo assim tratados como Custo da Mercadoria Vendida). (g.n.)

A transferência dos custos relacionados à área de produção era feita mediante a dedução na linha 30 da Ficha 05A da DIPJ e a adição na linha 16 da Ficha 04A. (g.n.)

Considerando que ambas as linhas mencionadas acima referem-se a "outros" custos/despesas, elas contêm outros custos/despesas além dos valores transferidos da Ficha 05A para a Ficha 04A, de forma que **a visualização dessa transferência depende da abertura dos valores de cada uma das linhas em comento, como se faz a seguir.** (g.n.)

Especificamente com relação ao ano-calendário de 2002, **o valor total das despesas administrativas apurada pela Incorporada foi de R\$ 9.205.349,46,** conforme se comprova pela planilha de resumo dos lançamentos contábeis (Doc. 11). **Esse valor foi lançado nas linhas específicas da Ficha 05A DIPJ** como despesas operacionais do período. (g.n.)

Após a verificação do rateio dessas despesas, a Incorporada verificou **que o valor de R\$ 6.797.333,59 referia-se a custos relacionados à produção de suas mercadorias, razão pela qual esse valor deveria ser excluído da ficha 05A e adicionado à ficha 04A.** (g.n.)

Esse procedimento foi realizado mediante a exclusão do valor de R\$ 6.797.333,59 da conta resumida na linha 30 da Ficha 05A. (g.n.)

Como essa linha contém uma série de outras despesas não especificadas pela empresa nas outras linhas da Ficha 05A e que o valor informado na DIPJ consiste na somatória de todos os itens pertinentes a essa linha, a Impugnante apresenta a composição do valor (Doc. 12). Na planilha anexa, verifica-se claramente que os últimos lançamentos referem-se justamente aos custos transferidos à Ficha 04A, somando os R\$ 6.797.333,59.

Assim, o valor de R\$ 6.797.333,59 excluído da Ficha 05A foi transferido para a linha 16 da Ficha 04A, cuja composição está detalhada na planilha anexa (**Doc. 13**), totalizando o valor de R\$ 11.997.987,54.

Portanto, resta comprovado que os custos associados à produção de mercadorias (R\$ 6.797.333,59) foram devidamente excluídos da Ficha 05A e, então, incluídos na Ficha 04A, de forma que não houve duplicidade de dedução desses valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

Ao examinar a questão a DRJ de origem entendeu que **(i)** "*a documentação apresentada não é hábil a comprovar a regularidade do procedimento adotado, porque sequer é possível identificar as contas contábeis (mediante códigos ou planos de contas) porventura integrantes de cada uma das planilhas apresentadas (doc. 11, 12 e 13)*", e que **(ii)** "*ainda que alguns gastos sejam passíveis de rateio entre os custos de produção e as despesas operacionais, todo o procedimento deve ser efetuado na escrituração comercial da empresa, de modo a estar consolidado nas demonstrações financeiras*".

Em seu recurso a recorrente apenas reitera as explicações contidas na manifestação de inconformidade, deixando de apresentar qualquer documento de sua escrituração contábil com vistas a comprovar a regularidade do procedimento.

Levados os autos a julgamento a Turma resolveu convertê-lo em diligência a fim de que a autoridade local tomasse as seguintes providências, *in verbis* (e-fl. 536):

Frente a tais circunstâncias, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência, **para que a autoridade fiscal avalie os demonstrativos de fls. 247/260 e solicite à contribuinte outros que entender necessários para confirmação de que os custos glosados não foram, como alegado, deduzidos em duplicidade** na apuração do ano-calendário 2002.

(...)

Em resposta a autoridade que realizou a diligência assim se pronunciou (e-fl. 538 e ss.):

Passo à análise dos demonstrativos de folhas 247 a 260 (fls.323 a 336, na numeração digital).

O contribuinte alega que "*com exceção dos custos relacionados diretamente à produção de mercadorias (tais como, insumos, pessoal aplicado, depreciações etc., que são informados diretamente nas linhas específicas da Ficha 04A), a Incorporada adotava como procedimento para a apuração de despesas operacionais e outros custos (i) a apuração do **valor total das despesas relacionadas às suas atividades** e, em seguida, (ii) a alocação/rateio dessas despesas por centro de custo*". (g.o.)

Mais adiante afirma que o **valor total das despesas administrativas** apurada pela Incorporada foi de **RS 9.205.349,46**. (g.o.)

Ocorre que a Ficha 05A registra que só de "Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados" (Linha 02) e "Encargos Sociais (Inclusive FGTS)" (Linha 05) havia despesas de R\$8.436.635,25 e R\$2.958.172,17, respectivamente.

Assim, o valor de R\$9.205.349,46, que o contribuinte chama de **total de despesas administrativas** não corresponde ao total de despesas operacionais e nem mesmo ao grupo de contas relacionadas às linhas 02 e 05 da Ficha 05A, visto que só as remunerações e encargos sociais desse grupojá são maiores que os R\$9.205.349,46.

Dessa forma, abstraindo-se a imprecisão da informação prestada pelo contribuinte, poder-se-ia entender, então, que os R\$9.205.349,46 corresponderiam a um grupo específico/distinto de contas sujeitas ao rateio custo/despesa, dos quais R\$6.797.333,59 foram migrados para a Ficha 04A e R\$2.408.015,87 ficaram na Ficha 05A (distribuídos em suas linhas específicas).

Segundo o contribuinte, o procedimento de migração da Ficha 05A para a Ficha 04A teria sido realizado mediante a exclusão do valor de R\$6.797.333,59 da Linha 30 -

Outras Despesas Operacionais" da Ficha 05A. Esclarece que essa conta continha uma série de outras despesas não especificadas nas outras linhas da Ficha 05A, e não tinha saldo suficiente para absorver os R\$6.797.333,59, por isso teria ficado negativa em R\$14.125,50.

Resta claro que o contribuinte misturava contas de naturezas diferentes para fazer os acertos que julgava necessários ao rateio custo/despesa, dificultando a compreensão da composição dos valores informados na DIPJ, posto que embaralhados, e dificultando, conseqüentemente, as suas explicações e provas. (g.n.)

De fato, **as tabelas de folhas 323 a 343 (numeração digital) evidenciam o grande número de contas e centros de custo envolvidos na tentativa de se resolver a presente equação.** (g.n.)

Deixo de intimar o contribuinte a apresentar documentos probatórios por entender que somente uma ampla auditoria em sua escrita contábil-fiscal seria capaz de aclarar e comprovar as migrações e valores alegados. (g.n.)

Ademais, compartilho do entendimento de que o contribuinte deve ser capaz de comprovar o crédito oferecido em uma declaração de compensação, e que não cabe ao Fisco disponibilizar uma equipe para fazê-lo.

(...)

Intimado para tanto, a ora recorrente assim se manifestou sobre o relatório de diligência (e-fl. 547 e ss.):

Em seu relatório de fls. 538 a 541, contudo, **a despeito da oportunidade que lhe foi concedida para reavaliar o amplo suporte probatório oferecido**, bem como para solicitar outros documentos considerados pertinentes para confirmar a alegada duplicidade do registro de custos e despesas, **a autoridade fiscal nada acrescentou, reduzindo sua manifestação a singelos comentários pontuais e inconclusivos.** (g.n.)

No tocante ao demonstrativo de fls. 323 a 343 (numeração digital), objeto da diligência, limitou-se a pontuar "o grande número de contas e centros de custo", sem daí, no entanto, demonstrar o nexos causal entre tal ponderação e o alegado registro em duplicidade de custos e despesas. (g.n.)

Neste aspecto, importa reforçar que os ajustes realizados pelo sujeito passivo com relação aos valores dos custos e despesas em sua DIPJ representam procedimento simples e objetivo, e podem ser resumidos da seguinte forma:

1. Registro de gastos (custos e despesas) nas **linhas específicas** da Ficha 05A da DIPJ (Despesas operacionais);
2. Alocação/rateio das despesas por centro de custo;
3. Despesas administrativas mantidas na Ficha 05A;
4. Custos relacionados à área de produção transferidos da **linha 30 da Ficha 05A** (Outras despesas operacionais) para a linha 16 (Outros custos) da **Ficha 04A** (Custo dos bens e serviços vendidos).

O ponto central questionado sobre o procedimento repousa no fato de que o registro original dos gastos na Ficha 05A da DIPJ era distribuído em suas linhas específicas, ao passo que partia da linha 30 a transferência dos custos para a Ficha 04A.

(...)

Portanto, revela-se patente a fragilidade das alegações fiscais, acentuada pela aridez do relatório fiscal, no sentido de duplicidade no registro de despesas dedutíveis, posto que suportadas exclusivamente por razões de ordem formal que nada impactam a materialidade dos valores registrados em DIPJ para fins de apuração do IRPJ.

(...)

Pois bem, em primeiro lugar deve-se destacar que, **em se tratando de litígio decorrente de declaração de compensação, como se passa no caso dos presentes autos, o ônus de comprovar o direito creditório alegado recai sobre o sujeito passivo**, e não sobre o Fisco.

Como é possível verificar por tudo o que foi visto acima, a recorrente alega ter adotado um método bastante peculiar, para dizer o mínimo, no preenchimento de sua DIPJ/2003, a saber:

1º) alocou o **total das despesas administrativas**, no valor de R\$ 9.205.349,46, em **linhas específicas da ficha 05A** (Despesas Operacionais) da DIPJ;

2º) após, verificou que desse valor, **R\$ 6.797.333,59** referiam-se a custos relacionados à produção de suas mercadorias, daí porque **deveriam compor a ficha 04A** (Custo dos Bens e Serviços Vendidos), e não a ficha 05A (Despesas Operacionais) da DIPJ;

3º) todavia, ao invés de reduzir o valor de R\$ 6.797.333,59 das **linhas específicas** da ficha 05A, onde foi erroneamente incluído, **manteve ali esse valor, e o deduziu integralmente na linha 30** (Outras Despesas Operacionais) da ficha 05A, **que por não possuir saldo suficiente acabou por ficar com valor de despesa negativo** de R\$ 14.125,50;

4º) após, **incluiu os R\$ 6.797.333,59 na linha 16** (Outros Custos) da ficha 04A, que terminou com saldo de R\$ 11.997.987,54.

Ora, sob o ponto de vista puramente matemático, o procedimento que a recorrente **alega** ter adotado, embora deveras incomum, não modificaria o resultado do ano de 2002.

O problema é que não basta a alegação de que adotou tal procedimento, **sendo necessário que a recorrente o comprove mediante documentação hábil e idônea para tanto, revelando-se inteiramente insuficiente as planilhas de e-fls. 323/343, pois desacompanhadas da documentação contábil que sustentaria as informações nelas contidas.**

Como a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório, deve-se manter a glosa de despesas deduzidas em duplicidade.

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir as preliminares de nulidade da decisão recorrida e de decadência e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Trata-se o presente processo de declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte, ora Recorrente, através das quais pretendia quitar débitos próprios com saldo negativo de IRPJ apurado no período de 01/01/2002 a 30/06/2002.

Em despacho manual exarado, só parte do direito creditório foi reconhecido pela fiscalização. O não reconhecimento da totalidade do direito creditório, se deu, basicamente, porque a fiscalização, revisando as bases do IRPJ apurado naquele período, entendeu que o contribuinte (i) deduziu juros sobre o capital próprio acima do limite legal e (ii) reduziu, por duas vezes, o lucro tributável em razão de determinadas despesas com pessoal.

O contribuinte foi intimado do despacho decisório em 29/06/2009.

Não concordando com a decisão exarada, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade aduzindo (i) a impossibilidade de revisão das bases do saldo negativo apontado como direito creditório, uma vez que fulminado pela decadência; (ii) que os juros sobre o capital próprio também se referiam ao ano-calendário 2001, e observaram os limites em razão de seu patrimônio líquido nos anos calendário 2001 e 2002 e (iii) e que não houve dedução em duplicidade de custos/despesas.

A DRJ em São Paulo não acatou nenhum dos argumentos do contribuinte e julgou a Manifestação de Inconformidade como sendo improcedente.

O Recorrente, sendo intimado do teor da decisão apresentou Recurso Voluntário, no qual repisou os argumentos apresentados no apelo inaugural.

Como demonstrado alhures pelo relator, ao analisar, em um primeiro momento, o Recurso Voluntário do contribuinte, este douta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, entendeu por bem converter o julgamento em diligência, uma vez que não teria ficado suficientemente claro aos julgadores, em especial da então relatora, a acusação fiscal de que haveria duplicidade no lançamento de despesas com pessoal.

Assim, determinou-se a conversão em diligência, para que, em síntese, a Unidade de Origem avaliasse *“os demonstrativos de fls. 247/260 e solicite à contribuinte outros que entender necessários para confirmação de que os custos glosados não foram, como alegado, deduzidos em duplicidade na apuração do ano-calendário 2002”*.

Todavia, recusando-se, *data venia*, a cumprir o determinado por este colegiado, a auditora responsável pela diligência pontuou que *“somente uma ampla auditoria em sua escrita contábil-fiscal seria capaz de aclarar e comprovar as migrações e valores alegados”* e que, por se tratar de reconhecimento de um direito creditório, caberia ao contribuinte *“comprovar o crédito oferecido em uma declaração de compensação”*.

Com retorno dos autos, a par do que restou determinado anteriormente pelo colegiado, o novo relator, Marcelo Cuba Netto, entendeu que não haveria empecilho para prosseguir no julgamento e analisou a insurgência do contribuinte.

Com toda *venia*, não se pode concordar com esse posicionamento, uma vez que não há dúvidas de que a diligência não foi cumprida na forma como determinada por este colegiado.

Contudo, antes de demonstrar a necessidade de uma nova conversão em diligência do julgamento, entende-se como necessária a análise da prejudicial de mérito de decadência, uma vez que, caso acatada pela maioria do colegiado, perde o objeto o mérito da discussão.

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR O SALDO NEGATIVO DE IRPJ APURADO NO ANO-CALENDÁRIO DE 2002. DA NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO PELA FISCALIZAÇÃO NO DESPACHO DECISÓRIO.

Como se verifica do Recurso Voluntário, o Recorrente alega “*que não há fundamento legal que permita a revisão do lucro real após o transcurso do prazo decadencial, ainda que se destine a verificar a liquidez e certeza de crédito utilizado em declaração de compensação*”.

Assim, prossegue argumentando que “*decorridos os 5 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo ou do primeiro dia do exercício subsequente ao do fato gerador, a depender da situação fática verificada, os créditos tributários são definitivamente extintos*”.

Neste sentido, requer a “*reforma da r. decisão recorrida, pois o lançamento do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2002 não poderia ter sido revisto pelas dd. autoridades fiscais*”.

Assiste razão ao Recorrente. Explica-se.

De pronto, a discussão da decadência ora em análise não é nova neste colegiado e já foi objeto de análise em um primoroso voto proferido pelo ex-presidente desta Turma de Julgamento, Luiz Tadeu Matosinho Machado. Naquela oportunidade, entendeu-se, por maioria de votos, que a fiscalização, transcorrido o prazo de 05 anos, não poderia, na análise de uma declaração de compensação, revisar e alterar a apuração do IRPJ do contribuinte. Veja-se a ementa que o acórdão recebeu:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DAS DIFERENÇAS APURADAS NO QUANTUM DEVIDO.

Na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição. Para modificar os valores originalmente declarados o contribuinte necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos.

Na revisão pelo Fisco dos valores apurados e confessados pelo contribuinte eventuais diferenças devidas e não confessadas devem ser objeto da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento. Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo realizados pelo contribuinte, sujeitos à homologação da autoridade Fiscal, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa.

A obrigatoriedade de realização do lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, está prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

Por se tratar de matéria de ordem pública, conhecível a qualquer tempo, deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, ainda que não tenha sido expressamente suscitada.

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

Esses prazos decadenciais não se aplicam ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado, objeto de pedido de restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexistente o próprio crédito. (acórdão nº 1302-004.715 – Sessão de 11/08/2020).

No presente caso, como mencionado, o saldo negativo indicado como direito creditório se referia ao ano-calendário de 2002 e o contribuinte só foi intimado do despacho decisório em 2009.

E na decisão exarada, o que a fiscalização fez foi revisar as bases do IRPJ, reapurando os cálculos realizados pelo contribuinte, para, ao final, concluir pela existência de um saldo negativo menor do que o declarado.

Ou seja, independentemente do acerto ou não contribuinte (cujo argumento de mérito será analisado em seguida, caso ultrapassada esta preliminar), o que se observa do Despacho Decisório é que a fiscalização recalculou toda a apuração do IRPJ no período e entendeu que o tributo apurado pelo próprio contribuinte estaria equivocado. Este suposto erro teve a consequência de reduzir o saldo negativo indicado nas declarações de compensação ora em análise.

Ocorre que, como sabido, existe um limite temporal para que a fiscalização possa analisar a constituição dos tributos que estão sujeitos ao lançamento por homologação e este limite esta no § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não se pode deixar de mencionar que, no presente caso, não há qualquer acusação ou ilação da fiscalização de prática de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, capaz de atrair a aplicação do disposto no artigo 173, inciso I do CTN, em detrimento do artigo transcrito acima. ^

Ocorre que, considerando que o saldo negativo não reconhecido em parte pela fiscalização, por conta da reapuração do IRPJ, era referente ao ano-calendário de 2002, em 29/06/2009, data em que foi formalizada a intimação do contribuinte do despacho decisório, já havia transcorrido o prazo de 05 anos previsto no § 4º, do artigo 150 do CTN, ou seja, naquela data (29/06/2009) já havia ocorrido a homologação tácita da apuração e constituição do IRPJ realizada pelo contribuinte.

Como se não bastasse a ocorrência da decadência, não se pode admitir a constituição do crédito tributário, como fez a fiscalização, através de despacho decisório que analisa um direito creditório invocado pelo contribuinte em pedido de compensação. Se houve, de fato, erro na apuração do tributo, a diferença identificada pela fiscalização deveria ser objeto de lançamento pela Fazenda Pública, como determina o artigo 142 do CTN.

Não se pode admitir, neste sentido, que de forma transversa, se constitua um crédito tributário de ofício (mesmo que a consequência desta constituição seja apenas a redução do saldo negativo) via despacho decisório.

Ora, quando se critica a apuração feita pelo contribuinte, fazendo adições e exclusões no cálculo do tributo, que tem como consequência, em última análise, o aumento dos valores anteriormente constituídos pelo próprio contribuinte, não se está apenas verificando os valores do crédito tributário e sim se constituindo, de ofício, a diferença do tributo que não havia sido corretamente apurado aos olhos da fiscalização.

Por isso, só mediante lançamento de ofício que poderia a fiscalização proceder a constituição do crédito tributário. Pensar de forma diversa, é aceitar, por exemplo, que uma despesa supostamente apropriada de forma indevida pelo contribuinte na apuração do IRPJ possa ser glosada pela fiscalização em despacho decisório (como ocorreu efetivamente no presente caso), que analisa um direito creditório invocado em um pedido de compensação.

Neste Norte, são bastante lúcidas as colocações do conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado no voto (acórdão n.º 1302-004.715), cuja ementa foi citada no início deste tópico. Confira-se:

Pelo exposto até aqui, resta claro que na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento correspondente constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição.

Se, por um lado, o contribuinte, para modificar os valores originalmente declarados necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos, de outro impõe-se ao Fisco, ao efetuar a revisão dos valores apurados e confessados pelo contribuinte e apurar diferenças devidas e não confessadas, a obrigação da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento pela autoridade administrativa competente.

Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo, realizados pelo contribuinte, sujeita à homologação da autoridade Fiscal, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa.

A obrigatoriedade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, também está prevista no art. 9º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”, conforme se extrai, verbis:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para

cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 4o **O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifos no original)

Não se pode perder de vista que os créditos indicados nas PerDcomps, no caso em análise, estavam devidamente declarados e constituídos pelo contribuinte e os apontamentos da fiscalização não se referem exclusivamente à composição do crédito, como, por exemplo, um IRRF não reconhecido e/ou recolhido. A principal discussão posta é sobre o cálculo do tributo devido ao final do período de apuração, seja pelo lançamento em duplicidade de despesas, seja pelo o reconhecimento do JCP fora dos contornos exigidos pela fiscalização.

Pelo exposto, VOTA-SE por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer a decadência e, por consequência, reconhecer integralmente o saldo negativo indicado como direito creditório pleiteado, nos termos apurados e declarados pelo contribuinte, homologando as compensações até o limite do direito creditório ora reconhecido.

DA NECESSIDADE DE NOVA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA PARA CUMPRIMENTO DO QUE RESTOU DECIDIDO NA RESOLUÇÃO DE Nº 1302-000.382.

Superado entendimento quanto a ocorrência da decadência, mais uma vez, ousa-se discordar do relator, uma vez que entende-se que a Unidade de Origem não cumpriu a determinação deste colegiado consubstanciada na Resolução de nº 1302000.382 e, por isso, o julgamento deve ser novamente convertido em diligência. Explica-se.

Como demonstrado, sob o argumento de que “*somente uma ampla auditoria em sua escrita contábil-fiscal seria capaz de aclarar e comprovar as migrações e valores alegados*” pelo contribuinte e, sendo o presente processo uma declaração de compensação, caberia a este e não à fiscalização comprovar o direito creditório, a Unidade de Origem não cumpriu a determinação deste colegiado.

Ocorre que, vendo suas apurações criticadas e revisadas, quando da emissão do despacho decisório, o contribuinte apresentou elementos e argumentos que, a princípio, levariam a uma conclusão diversa da que constou no despacho decisório.

Justamente por ter vislumbrado certa consistência nas argumentações apresentadas pelo contribuinte, no que tange à fragilidade da acusação de lançamento em duplicidade de algumas despesas, é que a então relatora e presidente desta Turma, Conselheira Edeli Pereira Bessa, entendeu pela conversão do julgamento em diligência, sendo acompanhada à unanimidade pelo colegiado.

Na Resolução exarada, após ser demonstrada a motivação da acusação fiscal e os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte, deixou-se claro que, *in verbis*:

Embora os esclarecimentos não estejam acompanhados de registros contábeis que confirmem a fidedignidade das planilhas juntadas à manifestação de inconformidade, as alegações são verossímeis e suscitam dúvida razoável acerca das irregularidades identificadas pela autoridade fiscal.

Observe-se, porém, que tem razão a autoridade julgadora de 1ª instância quando aponta a necessidade de indicação do número das contas contábeis, especialmente daquelas submetidas a rateio e as consolidadas na linha 30 da Ficha 05A, bem como da repercussão destes justes na demonstração de resultado do exercício. Caso a

contribuinte tivesse juntado à sua defesa estas informações, e ao menos a Demonstração de Resultado da incorporada no ano-calendário 2002, seria possível aferir a conformidade dos saldos rateados, reunidos na linha 30 da Ficha 05A, aportados como despesas de ordenados/salários e encargos sociais, e indicados como custos de mesma natureza, e assim eventualmente concluir que o resultado do exercício é compatível com aquele consignado em DIPIJ, sem duplicidade nas deduções indicadas na DIPIJ.

Contudo, submetidas as provas apresentadas a nova avaliação, alcança-se uma conclusão diferente daquela adotada pela autoridade julgadora de 1ª instância, especialmente porque a contribuinte apresentou demonstrativos no mesmo formato originalmente entregues à autoridade fiscal, que os aceitou sem deduzir objeções formais. E esta complementação se verificou no prazo de manifestação de inconformidade, ou seja, pouco mais de 3 (três) meses depois da intimação que originalmente exigiu estes esclarecimentos.

Frente a tais circunstâncias, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal avalie os demonstrativos de fls. 247/260 e solicite à contribuinte outros que entender necessários para confirmação de que os custos glosados não foram, como alegado, deduzidos em duplicidade na apuração do ano-calendário 2002.

Ao final dos trabalhos a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa. (destacou-se)

Entretanto, a Unidade de Origem, argumentando que caberia ao contribuinte comprovar suas alegações, se recusou a analisar o que foi determinado pelo colegiado, com o que não se pode concordar.

Este julgador, como já externando em vários acórdãos, tem o entendimento de que o processo administrativo fiscal é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, no qual o julgador deve pautar suas decisões. Ou seja, o julgador deve perseguir a realidade dos fatos, para que não incorra em decisões injustas ou sem fundamento. Nesse sentido, são os ensinamentos de James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (grifou-se). (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Isto porque, no processo administrativo não há a formação de uma lide propriamente dita, não há, em tese, um conflito de interesses. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores de obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa, em especial quando se está invocando um direito creditório, oriundo de um pagamento indevido ao maior.

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se:

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - IRRF - RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPIJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL - Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido. (Número do Recurso: 150652 - Câmara: Quinta Câmara - Número do Processo: 13877.000442/2002-69 – Recurso Voluntário: 28/02/2007)

COMPENSAÇÃO - ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO – Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido. (Número do Recurso: 157222 - Primeira Câmara - Número do Processo: 10768.100409/2003-68 – Recurso Voluntário: 27/06/2008 - Acórdão 101-96829).

Inclusive, não se pode deixar de mencionar que, no julgamento das Impugnações Administrativas apresentadas pelo Recorrente e responsáveis, a Delegacia de Julgamento poderia, de ofício, independentemente de requerimento exposto, ter realizado diligências para aferir autenticidade dos créditos declarados pelo Recorrente. Esta é a orientação do artigo 18 do Decreto 70.235/72, Confira-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A interpretação que se pode fazer do citado dispositivo do Decreto que rege o processo administrativo federal é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações dos contribuintes, o que, *data venia*, não está suficiente claro no presente caso.

Não se pode olvidar que, a par da discussão do prazo decadencial para a Fazenda Pública questionar as bases do IRPJ apurado pelo contribuinte, o que se discute no presente processo administrativo é um direito creditório invocado em declarações de compensação.

Assim, a administração não só pode como deve buscar todos os meios para ratificar ou não o indeferimento de um crédito invocado em declarações de compensação, mesmo que para isso seja necessário realizar “*uma ampla auditoria*” na escrita contábil-fiscal do contribuinte.

Neste sentido, em busca da verdade material, entende-se como necessária uma nova conversão em diligência, para que a Unidade de Origem cumpra, na íntegra, o que restou determinado na Resolução nº 1302-000.382 (fls. 519 a 536).

DA QUESTÃO DA DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO APURADO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Sendo vencido nos pontos colocados acima, outro matéria de discordância com o relator, com toda *venia*, é quanto à possibilidade de dedução posterior dos juros sobre capital próprio apurados em períodos anteriores.

Como se observa do voto do relator, este entendeu pela impossibilidade de dedução do JCP apurado em anos anteriores. Veja-se seus argumentos:

A faculdade de distribuir JCP poderá ser exercida em cada ano, e, acaso não exercida, o respectivo valor monetário integrará o resultado líquido do exercício (pela não dedução da respectiva despesa com distribuição de JCP), o qual, por sua vez, terá a destinação prevista nos arts. 189 a 205 da Lei n.º 6.404/76, se a pessoa jurídica for constituída sob a forma de **sociedade anônima**, ou na forma que dispuser o seu contrato social, se for constituída sob a forma de **sociedade limitada**.

Dito de outro modo, **a cada ano, ou bem a pessoa jurídica exerce a faculdade de distribuir JCP** a seus sócios ou acionistas, reduzindo assim o resultado anual em razão do cômputo da respectiva despesa, **ou bem não a exerce, caso em que respectivo valor monetário integrará o resultado anual**.

E o **resultado anual**, se for **positivo**, poderá ser distribuído aos sócios ou acionais a título de **lucros ou dividendos**, observadas a legislação pertinente, o contrato social ou o estatuto.

Nesse sentido, como no ano de 2001 a ora recorrente não exerceu a faculdade de distribuir JCP a seus sócios, o respectivo valor monetário integrou o resultado daquele ano, daí porque, em 2002, não mais poderia distribuir JCP em relação ao ano de 2001.

Contudo, o entendimento do relator é contrário ao que Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu recentemente. No voto vencedor exarado no acórdão de n.º 9101-005.757 (sessão de 03/09/2021), o ex-conselheiro Caio Cesar Nader Quintella trouxe lúcidas ponderações, que entende-se como irreparáveis. Por isso, no presente caso, adota-se como razão de decidir o que restou demonstrado naquele acórdão, *in verbis*:

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples, demandando a observância da legalidade, dos limites jurídicos na delimitação das bases de cálculo dos tributos e da capacidade contributiva – e esse tema, data maxima venia, sempre demanda maior esforço hermenêutico para justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, por meio da Lei n.º 9.249/95 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital social pelo valor contábil dos bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos e creditados aos seus titulares como juros sobre o capital próprio:

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 dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Como se observa do único dispositivo de Lei, propriamente considerada, que versa sobre a dedutibilidade desses juros sobre o capital próprio no cômputo Lucro Real, não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência ou remeteu-se a qualquer outra norma que pudesse, ainda que indiretamente, indicar a obrigação de sua observância.

Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais pode se deliberar pelo pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social por efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Se observadas tais hipóteses e assim devidamente determinado pela entidade, não resta elemento restritivo na norma aos períodos abarcados no seu cálculo e na deliberação pela remuneração, tornando-se, conseqüentemente, dedutíveis. Ora, e após devidamente apropriados ou incorridos, mais razão ainda assiste à sua devida redução na determinação da renda efetivamente tributável.

E nem se diga que a eficácia de tal norma é limitada a um regulamento, por meio de outros normativos. Claramente, no teor desse dispositivo já está bastante e plenamente concedido pelo Legislador o direito à dedução da monta do Lucro Real de tais dispêndios remuneratórios dos titulares dos entes empresariais.

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova regra de apuração de base de cálculo, de textos infralegais com elementos inovadores e restritivos àquilo constante da Lei nº 9.249/95, como, por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 41/98.

E, desde então, por décadas, os pronunciamentos e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação sublegal dessa prerrogativa fiscal do contribuinte, que delimita a monta do seu lucro tributável.

A tese fazendária transparece uma suposta preocupação pela busca de uma integração e generalização, exclusivamente do ponto de vista contábil, no tratamento geral desses eventos redutores do resultado fiscal.

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina, existem aproximações e distanciamentos entre as normas fiscais e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a Lei pertinente expressamente determinar.

Havendo eventual conflito de regras e conceitos contábeis com normas e institutos jurídicos, para fins tributários, sempre prevalecerá aquilo previsto na legislação competente que regulamenta a incidência e os elementos da espécie fiscal.

Nesse sentido, a invocação da regra do 177 da Lei das S/A, que é regra geral, anterior, puramente contábil, que regula de maneira abrangente toda a escrituração das companhias – inclusive ressalvando no seu §2º a observância autônoma das disposições da lei tributária - também não se presta para restringir temporalmente a apuração e dedução dos juros sobre capital próprio, por meio da suposta legitimação desse critério extralegal, de observância do regime de competência. O mesmo ocorre com as interpretações, ainda que formalizadas, exaradas dentro do universo contábil.

Caso se entenda ser esta uma norma tributária inadequada e descabida, não cabe ao Poder Executivo promover o seu ajuste e a sua pretensa lapidação por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação, inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um direito). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem extrapolar as limitações do poder de tributar.

Por fim, registre-se que tais dispêndios estão fora da dinâmica operacional empresarial, que abrange a interação de receitas e despesas, de modo confrontativo, da entidade no desenvolvimento de suas atividades transacionais, sejam principais ou secundárias.

Tais valores pagos e creditados são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de emparelhamento simétrico de receitas e despesas dentro do mesmo período competência, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de entradas – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, da observância de outro regramento da tributação, mais amplo. Numa eventual e hipotética revogação dessa norma – aí, sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa ordinária, determinando sua natureza e a consequente submissão a normas e regras diversas, mais abrangentes e gerais, para, assim, estabelecer as condições para a sua dedução das bases de cálculo dos tributos sobre a renda - sempre considerando os corolários da capacidade contributiva e a noção de renda líquida.

Mais valiosa que todas essas palavras deste Julgador é a posição do E. Superior Tribunal de Justiça, firmada ainda 2009, sobre o tema. Confira-se a ementa do Acórdão proferido no REsp 1086752/PR, pela C. Primeira Turma, de relatoria do Exmo. Min. Francisco Falcão, publicado em 11/03/2009:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II – A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III – Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V – Recurso especial improvido.

Para que não se especule ser tal entendimento antigo e superado, confira-se, também, o recente Acórdão proferido pela C. Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de relatoria do Exmo. Des. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, publicado em 13/02/2020:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL – DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DESPROVIDAS.

1. A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a

realização do pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa.
Precedente do STJ.

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas

E com essas razões, que, divergindo do relator, vota-se por **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para que seja aceita a dedução dos JCP de períodos anteriores e, por consequência, seja reformado o despacho decisório, para que, na composição do saldo negativo indicado como direito creditório, não haja a glosa desta rubrica.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias