



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15374.001706/2006-11
ACÓRDÃO	1401-007.271 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BNDES PARTICIPACOES S/A - BNDESPAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2004

IRRF. LUCRO REAL. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. As parcelas de IRRF devem compor o eventual saldo negativo no próprio período em que houver a retenção, uma vez que as correspondentes receitas também devem compor o correspondente resultado tributável, respeitando-se o regime de competência.

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. NÃO CONFIRMAÇÃO INTEGRAL EM DILIGÊNCIA.

A homologação da compensação declarada pelo contribuinte está condicionada ao reconhecimento do direito creditório pela autoridade administrativa, que somente é possível mediante apresentação dos elementos da escrituração contábil e fiscal que comprovem a liquidez e certeza do direito alegado.

O contribuinte não comprovou integralmente por meio de documentos hábeis e idôneos, lastreados na escrita comercial e fiscal, o crédito pleiteado.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros sobre o capital próprio (JCP) não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte dos próprios JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N. 2.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer parcela adicional de crédito relativo a Saldo Negativo de IRPJ do ano calendário de 2004 no valor de R\$19.684.756,08, e homologar as compensações até o limite do crédito disponível.

Sala de Sessões, em 12 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o Pedido de Restituição, relativo a saldo negativo de IRPJ apurado no exercício de 2005, ano-calendário 2004, no valor histórico de R\$ 147.669.321,50, homologando as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

Tendo tomado ciência acerca do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 677/685), sob a alegação de que:

- a) A ação fiscalizadora poderia ter requerido a reapresentação/substituição de documentos não acolhidos e diligenciado junto às fontes pagadoras, conforme previsto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972;
- b) Que juntou aos autos, comprovantes de retenções sofridas, que afastam parcialmente a glosa efetuada no despacho decisório, tendo apresentado na defesa demonstrativo específico para cada retenção, ao tempo em que requer a juntada posterior de documentação, em razão da exiguidade do prazo para apresentação da manifestação de inconformidade.

Posteriormente, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, proferiu o Acórdão n.º 12-36.665 (fls. 835/855) abaixo ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre cerceamento do direito de defesa quando a interessada exerce plenamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2004

DCOMP. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO.

Incumbe ao contribuinte a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional.

SALDO ANUAL DE IRPJ. IRRF. DEDUÇÃO. COMPROVAÇÃO. INFORME DE RENDIMENTOS.

A pessoa jurídica que compensar com o imposto devido em sua declaração o retido na fonte deve comprovar a retenção correspondente com uma das vias do documento fornecido pela fonte pagadora.

SALDO ANUAL DE IRPJ. APURAÇÃO. DEDUÇÃO DO IRRF SOBRE RECEITAS TRIBUTADAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica somente pode deduzir do imposto devido o

valor do imposto retido na fonte incidente sobre as receitas comprovadamente computadas pelo regime de competência na determinação do lucro real.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inicialmente, a DRJ consignou que aparcela do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2004 que deixou de ser reconhecida pelo despacho decisório, no valor de R\$ 42.107.321,88 refere-se a retenções de IRRF que não foram confirmadas ou que foram confirmadas apenas parcialmente.

Verificou que na manifestação de inconformidade, a interessada concorda com o não reconhecimento do direito creditório referente à parcela ou totalidade do IRRF dos declarantes CNPJ 00.001.180/0001-26, 33.592.510/0001-54, 76.535.764/0001-43, 02.320.739/0001-06, 02.332.973/0001-53, 33.000.167/0001-01, 33.592.510/0001-54 e 60.208.493/0001-81, no valor total de R\$ 702,15.

No tocante ao mérito do crédito pleiteado, para que o IRRF devidamente retido e recolhido possa ser deduzido do imposto devido para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado pelo beneficiário que apura o lucro real, salientou ser necessário que a receita correspondente tenha sido devidamente oferecida à tributação, ou seja, tenha sido computada na determinação do lucro real no referido ano-calendário.

Em seguida, analisou a documentação juntada pela defendente, e reconheceu um crédito adicional de R\$ 22.196.520,89. Em apertada síntese, a autoridade julgadora acolheu as alegações da contribuinte em relação aos seguintes tópicos: (i) Código retenção 3426 - CNPJ 00.095.147/0001-02; (ii) Código retenção 3426 - CNPJ 02.570.688/0001-70; (iii) Código retenção 3426 – CNPJ 77.043.511/0001-15; (iv) Código retenção 6813 - Fundo - CNPJ 02.295.843/0001-98. O quadro abaixo sintetiza as conclusões da autoridade julgadora de piso:

	CNPJ	IRRF (R\$) Ficha 53 – DIPJ fl. 161/171	IRRF (R\$) reconhecido pela DEMAC/RJO – fl. 574/575	Crédito não reconhecido pela DEMAC/RJO (R\$)	Valor não contestado (R\$)	Crédito não reconhecido neste voto (R\$)	Crédito reconhecido neste voto (R\$)
1	00.001.180/0001-26	616.548,92	616.542,52	6,40	6,40	0,00	0,00
2	00.095.147/0001-02	40.659.152,30	30.426.910,36	10.232.241,94	0,00	0,00	10.232.241,94
3	02.570.688/0001-70	14.227.919,96	14.225.395,75	2.524,21	0,00	0,00	2.524,21
4	33.592.510/0001-54	19.568,95	19.777,69	(208,74)	(208,74)	0,00	0,00
5	47.508.411/0001-56	1.140.072,47	45.602,50	1.094.469,97	0,00	1.094.469,97	0,00
6	48.081.848/0001-19	86.427,89	5.195,73	81.232,16	0,00	81.232,16	0,00
7	60.830.833/0001-01	1.879.187,29	0,00	1.879.187,29	0,00	1.879.187,29	0,00
8	60.894.730/0001-05	1.557.706,75	0,00	1.557.706,75	0,00	1.557.706,75	0,00
9	61.584.140/0001-49	2.192.283,87	0,00	2.192.283,87	0,00	2.192.283,87	0,00
10	76.535.764/0001-43	164,30	0,00	164,30	164,30	0,00	0,00
11	77.043.511/0001-15	55.525,24	0,00	55.525,24	0,00	0,00	55.525,24
12	02.125.990/0001-10	6.850.712,63	0,00	6.850.712,63	0,00	6.850.712,63	0,00
13	02.295.843/0001-98	18.484.421,32	6.578.191,82	11.906.229,50	0,00	0,00	11.906.229,50
14	02.320.739/0001-06	75.933,13	75.200,07	733,06	733,06	0,00	0,00
15	02.332.973/0001-53	3,77	0,00	3,77	3,77	0,00	0,00
16	02.558.132/0001-69	345.167,99	84.879,96	260.288,03	0,00	260.288,03	0,00
17	02.558.134/0001-58	1.649.176,82	358.538,64	1.290.638,18	0,00	1.290.638,18	0,00
18	02.558.157/0001-62	242.994,80	98.099,80	144.895,00	0,00	144.895,00	0,00
19	02.998.611/0001-04	314.292,66	222.321,95	91.970,71	0,00	91.970,71	0,00
20	03.010.016/0001-73	132.979,72	73.683,66	59.296,06	0,00	59.296,06	0,00
21	24.315.012/0001-73	2.325.240,45	1.748.599,03	576.641,42	0,00	576.641,42	0,00
22	27.251.974/0001-02	300.866,35	282.748,20	18.118,15	0,00	18.118,15	0,00
23	33.000.118/0001-79	737.677,08	617.393,63	120.283,45	0,00	120.283,45	0,00
24	33.000.167/0001-01	53.194.100,97	53.194.100,52	0,45	0,45	0,00	0,00
25	33.009.911/0001-39	58.190,63	56.938,07	1.252,56	0,00	1.252,56	0,00
26	33.592.510/0001-54	14.353.293,47	14.353.290,55	2,92	2,92	0,00	0,00
27	33.611.500/0001-19	2.830.899,20	1.947.714,51	883.184,69	0,00	883.184,69	0,00
28	60.208.493/0001-81	5.815.251,42	5.815.251,43	(0,01)	(0,01)	0,00	0,00
29	60.701.190/0001-04	334.997,05	0,00	334.997,05	0,00	334.997,05	0,00
30	60.746.948/0001-12	960.411,05	805.620,87	154.790,18	0,00	154.790,18	0,00
31	60.894.730/0001-05	1.963.130,05	1.375.211,80	587.918,25	0,00	587.918,25	0,00
32	76.483.817/0001-20	1.532.432,60	0,00	1.532.432,60	0,00	1.532.432,60	0,00
33	83.878.892/0001-55	197.799,84	0,00	197.799,84	0,00	197.799,84	0,00
	TOTAL	175.134.530,94	133.027.209,06	42.107.321,88	702,15	19.910.098,84	22.196.520,89

Ciente do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 869/895), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, valendo destacar, no entanto, a alegação de que:

- Houve a violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório, em razão da ausência de diligências às fontes pagadoras, para esclarecimento de eventuais divergências na informação;
- Que a vista da Lei, para cumprir com o requerido qualquer documento, correspondência que seja, emitido pela fonte pagadora em favor do beneficiário, que discrimine os rendimentos e respectivo imposto retido, inclusive dispensado de firmas por normativo, tem o condão de comprovar o imposto retido, e que o parecer da autoridade preparadora, bem como a r. decisão de 1ª Instância, desconectados das práticas normais de mercado, não levou em consideração, nas razões de decidir, o princípio da razoabilidade, dando importância ao aspecto formal, em prejuízo ao aspecto substancial;
- Que há um descompasso entre os rendimentos incluídos na base de cálculo do IRPJ e o respectivo IRRF, pois nem sempre os rendimentos constantes dos informes emitidos pelas fontes pagadoras, que servem de base para o IRRF, são auferidos no mesmo período da retenção. Essa situação penaliza o contribuinte, levando-o a apresentar saldo negativo ano após ano;

- d) Que acaso a BNDESPAR procede à baixa dos recebimentos e ao registro do IRRF a compensar em um período seguinte ao declarado pelas fontes pagadoras, isso já a penaliza pela demora no ressarcimento. Contudo, sustenta que esse descompasso não pode impedir seu direito de compensação, pois seria um confisco e uma tributação em duplicidade;
- e) Que na maioria dos casos em que as autoridades preparadoras e julgadoras não reconheceram o crédito de imposto retido sobre JCP, isso está relacionado a retenções na fonte contabilizadas pela BNDESPAR por ocasião do recebimento, ou seja, no momento do pagamento pela fonte pagadora. Isso ocorre porque a BNDESPAR não recebe o comprovante definido na IN SRF nº 41/1998, que dá ciência do crédito, e posteriormente essas retenções são informadas pelas fontes pagadoras em suas declarações acessórias, por competência de suas deduções, gerando um descompasso;
- f) Que, no entanto, se o agente fiscalizador, com suas prerrogativas, permite ao credor a dedução do JCP de seu imposto a pagar sem observar o cumprimento das obrigações que o credor está sujeito de informar o crédito aos beneficiários, glosar a compensação do IRRF pretendida pela BNDESPAR significa penalizar a vítima, o que vai contra o interesse público voltado para a observação dos princípios fundamentais de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Com a decisão indeferitória da impugnação, o digno julgador a quo não fez justiça;
- g) Por fim, seguiu tecendo considerações acerca de cada crédito não homologado, solicitando que, com relação aos que ainda pendem de apuração, por motivos de força maior, e que depende da informação de terceiros, pugnou pela aplicação do disposto na alínea “a” do §4º do art. 16 do Decreto n.º 70.23572, bem como pugnou pelo cancelamento da multa, sob a alegação da boa-fé da Recorrente e a ausência de prejuízo ao erário.

Esta Turma, ao primeiro se debruçar sobre o Recurso, converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução n.º 1401-000.293 (fls. 1.061/1.073), com o objetivo de verificar a veracidade das alegações da Recorrente, posto que entendeu pela necessidade de oportunizar a produção de provas documentais relacionadas à retenção e recolhimento do IRRF, e a apresentação de documentos comprobatórios tanto da contribuinte quanto da fonte pagadora.

Além disso, restou determinado que se deve analisar se as receitas de JCP (que tiveram IRRF glosados) compuseram a base de cálculo do imposto no ano calendário de 2003, bem como se a retenção do IRRF foi devidamente comprovada, e que na comprovação do IRRF, deveria ser mencionado se a evidência ocorreu por meio de informe de rendimentos (de 2003 ou de 2004) ou outro comprovante de recebimento do valor líquido.

Após as manifestações da Autoridade diligente e do Recorrente, esta Turma, em nova composição, entendeu pela necessidade de conversão dos autos em nova diligência (fls. 1.271/1288), na medida em que considerou que a Autoridade Diligente não se desincumbiu a

conteúdo da tarefa, já que a autoridade fiscal não fez o necessário exame das questões fáticas a partir da escrituração contábil e fiscal, bem como dos documentos fiscais e financeiros de suporte, tendo limitando-se registrar a resposta do contribuinte durante o procedimento de ofício, sem realizar o exame que lhe incumbia.

Salientou-se ainda que não ser adequado simplesmente repetir o escopo do procedimento fiscal elaborado pelo ilustre conselheiro relator na Resolução nº 1401-000.293 (fls. 1.271/1.288), por entender que não cabe a realização de diligências junto as fontes pagadoras, já que cabe ao contribuinte comprovar o direito ao crédito que pleiteia, bem como porque em razão da Súmula CARF n.º 143, a comprovação da efetiva retenção pode ser feita por diversos meios de prova.

Além disso, determinou que a autoridade diligenciadora discrimine em seu relatório os pagamentos de JCP, bem como os respectivos créditos de IRRF, de acordo com cada ano-calendário, e que tal detalhamento será necessário para possibilitar a liquidação da decisão em sede recursal, seja qual for a posição adotada pela Turma quando do julgamento do feito.

Tendo em vista a nova conversão em diligência, a Autoridade expediu o Despacho de n.º 9.225 (fls. 1.291/1.294), em que passou a analisar especificamente cada fonte pagadora, nos termos sintetizados abaixo:

Fonte de CNPJ n.º 47.508.411/0001-56

Com relação à fonte de CNPJ nº 47.508.411/0001-56, destacou que não consta qualquer retenção informada na DComp nº 27136.43620.240309.1.7.02-9847 como parcela da composição do saldo negativo do período em questão. A retenção está relacionada apenas na Ficha 53 da DIPJ, com rendimento de R\$ 228.014,49 e valor retido de R\$ 1.140.072,47. O contribuinte menciona que requereu a retificação da DIPJ para elevar o valor do rendimento para R\$ 5.700.362,32.

Consta na fl. 456 o informe de rendimentos no valor de R\$ 5.700.362,32 e retenção de R\$ 1.140.072,47. Segundo o relatório de diligência anterior (fl. 1.229), restou comprovado, por meio dos registros contábeis, o total oferecimento à tributação do valor constante do comprovante apresentado referente ao CNPJ nº 47.508.411/0001-56 para o ano-calendário de 2004.

Fonte de CNPJ n.º 48.081.848/0001-19

A fonte de CNPJ nº 48.081.848/0001-19 consta na DComp com retenção pleiteada no valor de R\$ 83.927,89. Na Ficha 53 da DIPJ, foi informado rendimento no valor de R\$ 25.978,67 e retenção de R\$ 86.427,89. O contribuinte requereu a retificação da DIPJ para elevar o valor do rendimento para R\$ 411.426,55. O relatório de diligência anterior (fl. 1.229) atestou a anexação das contas do Razão referentes a Juros e Prêmios provisionados (1.1.06.01.01.03, fls. 1000/1002) e das contrapartidas nas contas de receita (4.1.06.01.01.01 e 4.1.06.01.01.21), sem

realizar uma análise contábil para comprovar a tributação dos valores dos rendimentos relacionados à retenção pleiteada. Ao analisar os registros contábeis, verificou que o total oferecido à tributação no ano de 2004 foi de R\$ 646.825,78, superior aos R\$ 411.426,55 correspondentes ao rendimento objeto da retenção pleiteada.

Fonte de CNPJ n.º 60.830.833/0001-01

O terceiro item refere-se à comprovação da retenção no valor de R\$ 1.879.187,29 pela fonte de CNPJ nº 60.830.833/0001-01 e o oferecimento do rendimento à tributação. A controvérsia envolve um erro no informe de rendimentos, onde consta o código 8045, em vez de 3426. Ao analisar os registros contábeis na conta de receita nº 4.1.06.01.01.01 (fls. 107/151), observou que a contabilização das receitas em contrapartida das provisões de juros está em conformidade com o descrito pelo contribuinte. Contudo, não foi possível identificar os registros relacionados aos contratos de nº 99611211016 e 99611211024 da fonte pagadora, prejudicando a comprovação da tributação desses rendimentos.

Apesar disso, considerando que há um informe de rendimentos comprovando retenções no valor de R\$ 1.879.187,29 com divergência apenas no código de receita e que não consta na DComp outra retenção para o mesmo CNPJ com código diverso do 3426, entendo que o conjunto de elementos seria suficiente para validar a retenção pleiteada, se esse for o entendimento do CARF.

Fonte de CNPJ n.º 61.584.140/0001-49

A retenção referente ao CNPJ nº 61.584.140/0001-49 foi inicialmente glosada devido ao informe de rendimentos ter sido apresentado com o BNDES como beneficiário, em vez da BNDESPAR. No entanto, essa questão foi resolvida, pois o contribuinte, após diligenciar a fonte pagadora, apresentou o informe de rendimentos correto, conforme documentação de fl. 1.055. Portanto, a retenção pode ser considerada válida.

Fonte de CNPJ n.º 60.894.730/0001-05

Em relação à fonte de CNPJ nº 60.894.730/0001-05, o informe de rendimentos apresentado pelo contribuinte no recurso voluntário (fl. 1.021) é referente ao ano de 2003, não de 2004. O valor comprovado por meio do informe é de R\$ 4.709.023,42. No entanto, o contribuinte alega que apenas o montante de R\$ 3.151.316,66 foi utilizado no próprio ano de 2003. Essa informação já havia sido confirmada durante a realização da diligência determinada pelo CARF no processo nº 15374.001707/2006-66, que trata do saldo negativo do ano-calendário de 2003. A análise consta dos itens nº 21 e 31 do Despacho nº 5.548/2023 desse processo.

Portanto, se o CARF entender que a parcela da retenção não aproveitada no ano de 2003 pode ser utilizada em 2004, o valor pleiteado está comprovado.

Fonte de CNPJ n.º 02.125.990/0001-10

Com relação à retenção no valor de R\$ 6.850.712,63 relacionada à fonte CNPJ nº 02.125.990/0001-10, a glosa decorreu da divergência entre o CNPJ que consta do comprovante de rendimentos e aquele informado na Ficha 53 da DIPJ. De acordo com o contribuinte, foi informado o CNPJ do fundo em vez do Administrador, ou seja, 02.125.990/0001-10 no lugar de 33.644.196/0001-06.

Considerando que:

1. A Ficha 53 da DIPJ apresenta o rendimento e a retenção utilizando o CNPJ do fundo.
2. A DComp apresenta o mesmo valor da retenção, mas como tendo sido retido apenas pelo CNPJ do Administrador do fundo, impossibilitando a duplicidade de valores pleiteados por meio dos dois CNPJ.
3. O informe de rendimentos foi apresentado (fl. 775) contendo os dois CNPJ, comprovando o valor pleiteado.

Caso o CARF assim entenda, a confirmação do valor da retenção para a composição do saldo negativo pleiteado estaria respaldada pelo conjunto de elementos apresentados.

Fonte de CNPJ n.º 76.483.817/0001-20

A fonte de CNPJ nº 76.483.817/0001-20 teve uma retenção registrada na Ficha 53 da DIPJ, no valor de R\$ 1.532.432,60. Documentos de fls. 291/292 evidenciam retenções de R\$ 685.991,38 e R\$ 846.441,22 em 2004, totalizando o montante informado na DIPJ. A glosa ocorreu devido à apresentação dos valores nos rendimentos tributáveis exclusivos. A controvérsia sobre a validade das retenções reside no campo do direito, sujeita à análise do CARF, sendo este ponto específico da diligência excluído da consideração atual.

Fonte de CNPJ n.º 83.878.892/0001-55

A glosa relacionada ao CNPJ nº 83.878.892/0001-55 originou-se das retenções feitas em 2002, sem que o contribuinte apresentasse argumentos ou documentos adicionais sobre o assunto após a ciência do relatório da primeira diligência, concentrando todas as alegações no recurso voluntário. Os argumentos do contribuinte são confusos, indicando tanto a apresentação de um informe de rendimentos de 2004 como suporte à compensação da retenção quanto a contabilização da retenção em 2003 ou 2004. Não fica claro se as retenções em questão são de 2004, apoiadas pelo informe de fl. 296, ou de 2002, aproveitadas apenas no período tratado. No entanto, há um comprovante de 2004 que respalda a retenção em discussão, enquanto a análise das declarações de 2002 e 2003 não revela rendimentos ou retenções associadas ao CNPJ em questão, corroborando a alegação do contribuinte de que tais retenções não foram aproveitadas nos períodos correspondentes.

Juros sobre Capital Próprio

Com relação aos juros sobre capital próprio, os valores confirmados através de informes de rendimentos dos anos de 2003, 2004 e 2005 são apresentados na tabela abaixo, juntamente com as páginas do processo em que foram encontrados, além dos valores registrados na DIRF do ano-calendário 2004.

Fonte	AC 2003	AC 2004	AC 2005	Folha do processo	Valor DIRF 2004
02.558.132/0001-69		84.879,96		387	0,00
02.558.134/0001-58	1.655.770,25	363.096,49		390, 391	358.538,64
02.558.157/0001-62		98.099,80		399	98.099,80
02.998.611/0001-04		80.560,72	141.761,23	405	222.321,95
03.010.016/0001-73	132.979,72	73.683,66		408, 409	73.683,66
24.315.012/0001-73		3.009.375,84	449.106,18	424 a 428	1.748.599,03
27.251.974/0001-02		145.836,07	136.912,13	430	282.748,20
33.000.118/0001-79	737.677,10	630.505,35		390, 391	617.393,63
33.009.911/0001-39		42.777,43	14.160,64	437	56.938,07
33.611.500/0001-19		1.947.714,51		446	1.947.714,51
60.701.190/0001-04				Não localizado	0,00
60.746.948/0001-12		805.620,87		477	805.620,87
60.894.730/0001-05		1.273.523,08		278, 284, 493	1.375.211,80

Tendo sido intimado acerca do Despacho em diligência, o contribuinte apresentou Manifestação (fls. 1.302/1.309):

- Alega que a autoridade fiscal, assim como na diligência anterior, elaborou um relatório fiscal sem abordar todas as questões pertinentes e sem buscar esclarecimentos da contribuinte para dissipar quaisquer dúvidas, e que não houve validação das composições dos recebimentos feitos por cada Fonte Pagadora, nem a respectiva contabilização das receitas sujeitas à tributação e do IRRF retido pela BNDESPAR;
- Que tampouco foi mencionada a verificação dos valores líquidos recebidos, evidenciados nos extratos bancários. Além disso, a autoridade fiscal deixou de recalcular o Saldo Negativo, apesar de confirmar diversos créditos, o que se verifica contraproducente e não contribui para a celeridade processual;
- Que em relação aos créditos de JCP, somente foram confirmados os créditos declarados em DIRF pelas fontes pagadoras. Salientou que a autoridade diligenciadora elaborou um quadro que não se alinha nem com o total de cada crédito solicitado pela BNDESPAR nem com a parcela glosada, bem como que a Autoridade Diligente, ao mencionar valores futuros do ano-calendário 2005 no quadro demonstrativo, sem explicação clara, o raciocínio subjacente não é evidente, sugerindo a necessidade de uma análise adicional para que a contribuinte possa se manifestar posteriormente.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A questão controvertida no presente feito é a comprovação das parcelas do IRRF que compõem o saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2004, assim como o oferecimento das respectivas receitas à tributação.

Como cediço, a comprovação da efetiva retenção do IRRF e da tributação das receitas pode ser feita por diversos meios de prova. Essa é a inteligência do disposto na Súmula CARF nº 143.

Nesta esteira, caso não haja a apresentação de comprovante de rendimento, a prova da retenção das parcelas de IRRF deve ser feita por meio da escrituração contábil e fiscal, cotejada com a demonstração da apuração do IRPJ devido e do saldo a pagar ou a restituir na DIPJ, assim como os documentos fiscais e financeiros que comprovem o recebimento do valor líquido. A demonstração deve ser robusta e harmônica.

No entanto, como muito bem observado na última conversão em diligência, a autoridade julgadora de primeira instância adotou outra postura, com base na interpretação administrativa da norma legal de regência. Cito suas palavras:

Tendo em vista que a parcela do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2004 que deixou de ser reconhecida se refere a retenções de IRRF, cita-se legislação acerca da documentação necessária à comprovação das mesmas, qual seja, os artigos 815, 942 e 943 do RIR/99 e art. 2 .da IN SRF nº 119/2000 (que trata da retenção de Imposto de Renda na Fonte relativo a rendimentos pagos ou creditados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, sujeitos à retenção na fonte):

[...]

Deste modo, verifica-se que a apresentação do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora com a correta identificação dos rendimentos é requisito exigido por lei para que o beneficiário utilize o IRRF como antecipação do IRPJ devido ao final do período, trimestral ou anual, ainda mais quando há ausência do respectivo registro em DIRF.

No trecho acima, verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância tinha como requisito essencial a apresentação dos comprovantes de retenção para a validação das parcelas de IRRF. Essa limitação afetou o amplo exame dos demais elementos de prova

apresentados pelo contribuinte em sede de manifestação de inconformidade. Mas também penso que tal procedimento não leve à nulidade do julgamento, pois trata-se de interpretação válida da norma atinente à produção de provas naquele momento. Mas, tal limitação, por si só, já poderia e deu azo à conversão do julgamento em diligência nesta segunda instância.

Neste contexto, esta Turma Ordinária (em outra composição), na primeira vez que apreciou o recurso voluntário, converteu o julgamento em diligência uma vez que o processo não se encontrava maduro para ser julgado. A referida diligência foi formalizada através da Resolução n. 1401-000.293 de 11 de fevereiro de 2014.

Entretanto, ao analisar o Relatório de diligência exarado em 14/11/2017, e tendo em vista que a autoridade diligenciadora não se desincumbiu a contento da tarefa, negando-se efetivamente a enfrentar itens da diligência, esta TO viu-se obrigada a uma nova conversão em diligência através da Resolução 1401-000.930 de 15 de dezembro de 2022.

Como muito bem delimitado no escopo da nova diligência determinada por esta TO, descaberia determinar à autoridade fiscal que efetue diligências junto às fontes pagadoras: Primeiro, porque o ônus de comprovar o direito creditório recai sobre o contribuinte que pleiteia o crédito por meio de PER/DCOMP. Segundo, porque conforme disposição da Súmula CARF nº 143 acima transcrita, a comprovação da efetiva retenção do IRRF e da tributação das receitas pode ser feita por diversos meios de prova e tais meios estão à disposição do próprio contribuinte, especialmente a escrituração contábil e fiscal, suportada pelos documentos fiscais e financeiros que comprovem o recebimento dos valores líquidos.

Assim, descabe requerer à autoridade diligenciadora a realização de procedimento de diligência tendente a suprir a deficiência da parte na instrução probatória do processo em que requer direito creditório, cujo ônus probatório recai sobre seus ombros.

Por isso é que esta TO entendeu que a diligência devia ser feita junto ao contribuinte, examinando-se a escrituração contábil e fiscal, bem como documentos fiscais e outros que este venha a apresentar para dar suporte ao crédito pleiteado, tudo cotejado com a demonstração na DIPJ. Tal fato foi corretamente delimitado em que pese a discordância da Recorrente.

Mesmo assim, tal fato não autorizaria a autoridade diligente a descumprir os termos da diligência determinada pela Turma do CARF, e assim fazendo postergou em quase 10 anos a solução definitiva da lide.

Por sua vez, o novo relatório de diligência constante às fls. 1291 a 1294 atendeu ao que se pretendia na conversão em diligência, confirmando grande parte das alegações. Necessário ressaltar que isso apenas confirma que, independentemente da obrigatoriedade da autoridade diligente cumprir o escopo das diligências determinadas por este Conselho Administrativo, as conversões em diligência não se dão de maneira irresponsável ou protelatória, e em geral contribuem ao resultado útil do processo.

Pois bem, como acima afirmado entendo que, desta vez, a autoridade diligente realizou um excelente trabalho analisando, efetivamente, a matéria probatória, e reservando à análise desta TO a matéria de direito, a exemplo da questão atinente ao JCP.

Por sua vez, a Recorrente concorda com a diligência na parte favorável e repete seus argumentos de insurgência quanto à parcela desfavorável, sem nada novo adicionar.

Tratando-se de matéria essencialmente probatória, exceto questões atinentes ao regime de competência que serão tratadas adiante, entendo que o resultado da diligência deve ser acatado.

Para fins didáticos, reproduzo ponto a ponto das glosas que permanecem em litígio, com as análises promovidas pela autoridade diligente, seguindo com minhas conclusões.

a) Fonte de CNPJ n.º 47.508.411/0001-56 – valor do crédito R\$ 1.140.072,47 - glosa de R\$ 1.094.469,97

A autoridade diligente conclui:

Com relação à fonte de CNPJ nº 47.508.411/0001-56, destacou que não consta qualquer retenção informada na DComp nº 27136.43620.240309.1.7.02-9847 como parcela da composição do saldo negativo do período em questão. A retenção está relacionada apenas na Ficha 53 da DIPJ, com rendimento de R\$ 228.014,49 e valor retido de R\$ 1.140.072,47. O contribuinte menciona que requereu a retificação da DIPJ para elevar o valor do rendimento para R\$ 5.700.362,32.

Consta na fl. 456 o informe de rendimentos no valor de R\$ 5.700.362,32 e retenção de R\$ 1.140.072,47. Segundo o relatório de diligência anterior (fl. 1.229), restou comprovado, por meio dos registros contábeis, o total oferecimento à tributação do valor constante do comprovante apresentado referente ao CNPJ nº 47.508.411/0001-56 para o ano-calendário de 2004.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolvia a comprovação do oferecimento à tributação, o que foi confirmado pela autoridade diligente, desta forma, acato o resultado e afasto a glosa de **R\$ 1.094.469,97** do crédito de SN 2004.

b) Fonte de CNPJ n.º 48.081.848/0001-19 – valor do crédito R\$ 86.427,89 - glosa de R\$ 81.232,16

A autoridade diligente conclui:

A fonte de CNPJ nº 48.081.848/0001-19 consta na DComp com retenção pleiteada no valor de R\$ 83.927,89. Na Ficha 53 da DIPJ, foi informado rendimento no valor de R\$ 25.978,67 e retenção de R\$ 86.427,89. O contribuinte requereu a

retificação da DIPJ para elevar o valor do rendimento para R\$ 411.426,55. O relatório de diligência anterior (fl. 1.229) atestou a anexação das contas do Razão referentes a Juros e Prêmios provisionados (1.1.06.01.01.03, fls. 1000/1002) e das contrapartidas nas contas de receita (4.1.06.01.01.01 e 4.1.06.01.01.21), sem realizar uma análise contábil para comprovar a tributação dos valores dos rendimentos relacionados à retenção pleiteada. Ao analisar os registros contábeis, verificou que o total oferecido à tributação no ano de 2004 foi de R\$ 646.825,78, superior aos R\$ 411.426,55 correspondentes ao rendimento objeto da retenção pleiteada.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolvia a comprovação do oferecimento à tributação, o que foi confirmado pela autoridade diligente, desta forma, acato o resultado e afasto a glosa de **R\$ 81.232,16** do crédito de SN 2004.

c) Fonte de CNPJ n.º 60.830.833/0001-01 – valor do crédito inteiramente glosado R\$ 1.879.187,29

A autoridade diligente conclui:

O terceiro item refere-se à comprovação da retenção no valor de R\$ 1.879.187,29 pela fonte de CNPJ nº 60.830.833/0001-01 e o oferecimento do rendimento à tributação. A controvérsia envolve um erro no informe de rendimentos, onde consta o código 8045, em vez de 3426. Ao analisar os registros contábeis na conta de receita nº 4.1.06.01.01.01 (fls. 107/151), observou que a contabilização das receitas em contrapartida das provisões de juros está em conformidade com o descrito pelo contribuinte. Contudo, não foi possível identificar os registros relacionados aos contratos de nº 99611211016 e 99611211024 da fonte pagadora, prejudicando a comprovação da tributação desses rendimentos.

Apesar disso, considerando que há um informe de rendimentos comprovando retenções no valor de R\$ 1.879.187,29 com divergência apenas no código de receita e que não consta na DComp outra retenção para o mesmo CNPJ com código diverso do 3426, entendo que o conjunto de elementos seria suficiente para validar a retenção pleiteada, se esse for o entendimento do CARF.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolvia a comprovação da retenção já que a tributação foi confirmada nos termos do descrito pelo contribuinte. Para mim ficou claro o erro no código, e a autoridade diligente conclui que caso ultrapassada a possibilidade de erro no código, os elementos probatórios seriam suficientes para validar o crédito. Desta forma, acato o resultado e afasto a glosa de **R\$ 1.879.187,29** do crédito de SN 2004.

- d) Fonte de CNPJ n.º 61.584.140/0001-49 - valor do crédito inteiramente glosado R\$ 2.192.283,87

A autoridade diligente conclui:

A retenção referente ao CNPJ nº 61.584.140/0001-49 foi inicialmente glosada devido ao informe de rendimentos ter sido apresentado com o BNDES como beneficiário, em vez da BNDESPAR. No entanto, essa questão foi resolvida, pois o contribuinte, após diligenciar a fonte pagadora, apresentou o informe de rendimentos correto, conforme documentação de fl. 1.055. Portanto, a retenção pode ser considerada válida.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolvia a comprovação da retenção realizada em nome da Recorrente. Tendo o contribuinte diligenciado na fonte pagadora e corrigido o CNPJ informado, e tendo a autoridade diligente confirmado o crédito, acato o resultado e afasto a glosa de R\$ 2.192.283,87 do crédito de SN 2004.

- e) Fonte de CNPJ n.º 60.894.730/0001-05 - valor do crédito inteiramente glosado R\$ 1.557.706,75

A autoridade diligente conclui:

Em relação à fonte de CNPJ nº 60.894.730/0001-05, o informe de rendimentos apresentado pelo contribuinte no recurso voluntário (fl. 1.021) é referente ao ano de 2003, não de 2004. O valor comprovado por meio do informe é de R\$ 4.709.023,42. No entanto, o contribuinte alega que apenas o montante de R\$ 3.151.316,66 foi utilizado no próprio ano de 2003. Essa informação já havia sido confirmada durante a realização da diligência determinada pelo CARF no processo nº 15374.001707/2006-66, que trata do saldo negativo do ano-calendário de 2003. A análise consta dos itens nº 21 e 31 do Despacho nº 5.548/2023 desse processo.

Portanto, se o CARF entender que a parcela da retenção não aproveitada no ano de 2003 pode ser utilizada em 2004, o valor pleiteado está comprovado.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolvia a aplicação do regime de competência e a possibilidade de utilizar retenções feitas no ano calendário de 2003 para compor saldo negativo do AC de 2004. Ao contrário do afirmado pela Recorrente o crédito não foi confirmado. O desrespeito ao regime de competência não permite o aproveitamento de retenções realizadas em um ano calendário na composição do SN de outro ano calendário. Essa questão de mérito será mais bem detalhada quando analisar a matéria relativa ao JCP. Desta forma, em razão de entender não ser permitido utilizar retenções realizadas em um AC para compor SN de outro, mantenho a glosa de R\$ 1.557.706,75 do crédito de SN 2004.

- f) Fonte de CNPJ n.º 02.125.990/0001-10 – Código 6813 - valor do crédito inteiramente glosado R\$ 6.850.712,63

A autoridade diligente conclui:

Com relação à retenção no valor de R\$ 6.850.712,63 relacionada à fonte CNPJ nº 02.125.990/0001-10, a glosa decorreu da divergência entre o CNPJ que consta do comprovante de rendimentos e aquele informado na Ficha 53 da DIPJ. De acordo com o contribuinte, foi informado o CNPJ do fundo em vez do Administrador, ou seja, 02.125.990/0001-10 no lugar de 33.644.196/0001-06.

Considerando que:

1. A Ficha 53 da DIPJ apresenta o rendimento e a retenção utilizando o CNPJ do fundo.
2. A DComp apresenta o mesmo valor da retenção, mas como tendo sido retido apenas pelo CNPJ do Administrador do fundo, impossibilitando a duplicidade de valores pleiteados por meio dos dois CNPJ.
3. O informe de rendimentos foi apresentado (fl. 775) contendo os dois CNPJ, comprovando o valor pleiteado.

Caso o CARF assim entenda, a confirmação do valor da retenção para a composição do saldo negativo pleiteado estaria respaldada pelo conjunto de elementos apresentados.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolvia mero erro na informação do CNPJ da fonte pagadora (CNPJ do Fundo x CNPJ do Administrador). Tal erro foi comprovado pelos elementos probatórios e os documentos analisados pelo diligente, que também confirmou a inexistência de duplicidade no aproveitamento do crédito. Desta forma, acato o resultado e afasto a glosa de **R\$ 6.850.712,63** do crédito de SN 2004.

- g) Fonte de CNPJ n.º 76.483.817/0001-20 -- Código 6813 - valor do crédito inteiramente glosado R\$ 1.532.432,60

A autoridade diligente conclui:

A fonte de CNPJ nº 76.483.817/0001-20 teve uma retenção registrada na Ficha 53 da DIPJ, no valor de R\$ 1.532.432,60. Documentos de fls. 291/292 evidenciam retenções de R\$ 685.991,38 e R\$ 846.441,22 em 2004, totalizando o montante informado na DIPJ. A glosa ocorreu devido à apresentação dos valores nos rendimentos tributáveis exclusivos. A controvérsia sobre a validade das retenções reside no campo do direito, sujeita à análise do CARF, sendo este ponto específico da diligência excluído da consideração atual.

A recorrente concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado.

Aqui a questão envolve a possibilidade de imposto de renda exclusivo na fonte compor o Saldo Negativo. Ao contrário do afirmado pela Recorrente o crédito não foi confirmado.

Os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte não compõem do IRPJ devido em base anual. Aliás, é esta a característica que justifica o próprio nome do regime de tributação “exclusiva na fonte”.

E de maneira coerente com esse tratamento conferido ao rendimento, o art. 272 do Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época dos fatos, estabelecia o seguinte:

Art. 272. Na escrituração dos rendimentos auferidos com desconto do imposto retido pelas fontes pagadoras, serão observadas, nas empresas beneficiadas, as seguintes normas:

I - o rendimento percebido será escriturado como receita pela respectiva importância bruta, verificada antes de sofrer o desconto do imposto na fonte;

II - o imposto descontado na fonte pagadora será escriturado, na empresa beneficiária do rendimento:

a) como despesa ou encargo não dedutível na determinação do lucro real, quando se tratar de incidência exclusiva na fonte;

b) como parcela do ativo circulante, nos demais casos. (destaque acrescido).

Desta feita, tratando-se de retenção não dedutível do lucro real, o mesmo não pode compor o saldo negativo pretendido. Desta forma, mantenho a glosa de R\$ 1.532.432,60 do crédito de SN 2004.

h) Fonte de CNPJ n.º 83.878.892/0001-55 - Código 6813 - valor do crédito inteiramente glosado R\$ 197.799,84

A autoridade diligente conclui:

21. A glosa decorrente do CNPJ nº 83.878.892/0001-55 deveu-se ao fato de que as retenções são oriundas do ano de 2002. O contribuinte não apresentou nenhum argumento ou documento adicional em relação a esse ponto na sua manifestação após a ciência do relatório da primeira diligência. Todas as alegações foram apresentadas no recurso voluntário.

22. Nesse ponto, os argumentos do contribuinte são bastante confusos. Informa que apresentou à fl. 296 um informe de rendimentos do AC 2004 que dá suporte à compensação da retenção solicitada. Logo em seguida alega que a retenção foi realizada e contabilizada na efetivação do pagamento pela fonte pagadora, sendo o rendimento e retenção contabilizados em agosto de 2003. No parágrafo seguinte, afirma que retenção foi contabilizada na efetivação do pagamento pela

fonte no exercício analisado (2004?). E segue no próximo parágrafo argumentando que, como os rendimentos do AC 2002 não constam da DIPJ respectiva, tais valores foram incluídos na apuração do saldo negativo, não podendo ser desconsiderados para que não ocorra a bitributação. É o que consta das fls. 891/892.

23. Não fica claro se as retenções aqui utilizadas são decorrentes de rendimentos do AC 2004, comprovadas pelo informe de fl. 296, ou se seriam do AC 2002, aproveitadas apenas no período aqui tratado.

24. De qualquer forma, há um comprovante AC 2004 que dá suporte à retenção em questão. Também analisei a DIPJ 2003 (AC 2002) e não localizei rendimento e retenção informados para o CNPJ 83.878.892/0001-55 na Ficha 43, fato que dá respaldo à alegação do contribuinte de que não teria aproveitado, no próprio período, a retenção realizada 2002. A mesma situação ocorreu no AC 2003, ou seja, não consta da Ficha 53 da DIPJ 2004 qualquer retenção informada no CNPJ em questão.

A recorrente não concorda com a conclusão e defende que o crédito foi confirmado. Aduz que:

A correção consta à fl. 1107 da resposta à diligência anterior, que embora não analisada, não impediu a autoridade diligenciadora, de concluir pela procedência do crédito:

“De qualquer forma, há um comprovante AC 2004 que dá suporte à retenção em questão.”

Neste ponto, a questão central também é o aproveitamento de IRRF sobre JCP pago/creditado em período anterior. Não concordo com a utilização fora do período de competência, e me manifestarei mais detalhadamente no item seguinte específico de JCP. Desta forma, mantenho a glosa de R\$ 197.799,84 do crédito de SN 2004.

- i) Demais Créditos de Juros sobre Capital Próprio – possibilidade de aproveitamento fora do regime de competência

A autoridade diligente conclui:

Com relação aos juros sobre capital próprio, os valores confirmados através de informes de rendimentos dos anos de 2003, 2004 e 2005 são apresentados na tabela abaixo, juntamente com as páginas do processo em que foram encontrados, além dos valores registrados na DIRF do ano-calendário 2004.

Fonte	AC 2003	AC 2004	AC 2005	Folha do processo	Valor DIRF 2004
02.558.132/0001-69		84.879,96		387	0,00
02.558.134/0001-58	1.655.770,25	363.096,49		390, 391	358.538,64
02.558.157/0001-62		98.099,80		399	98.099,80
02.998.611/0001-04		80.560,72	141.761,23	405	222.321,95
03.010.016/0001-73	132.979,72	73.683,66		408, 409	73.683,66
24.315.012/0001-73		3.009.375,84	449.106,18	424 a 428	1.748.599,03
27.251.974/0001-02		145.836,07	136.912,13	430	282.748,20
33.000.118/0001-79	737.677,10	630.505,35		390, 391	617.393,63
33.009.911/0001-39		42.777,43	14.160,64	437	56.938,07
33.611.500/0001-19		1.947.714,51		446	1.947.714,51
60.701.190/0001-04				Não localizado	0,00
60.746.948/0001-12		805.620,87		477	805.620,87
60.894.730/0001-05		1.273.523,08		278, 284, 493	1.375.211,80

A Recorrente aduz que em relação aos créditos de JCP, somente foram confirmados os créditos declarados em DIRF pelas fontes pagadoras. Salientou que a autoridade diligenciadora elaborou um quadro que não se alinha nem com o total de cada crédito solicitado pela BNDESPAR nem com a parcela glosada, bem como que a Autoridade Diligente, ao mencionar valores futuros do ano-calendário 2005 no quadro demonstrativo, sem explicação clara, o raciocínio subjacente não é evidente, sugerindo a necessidade de uma análise adicional para que a contribuinte possa se manifestar posteriormente.

Neste ponto entendo que a Recorrente carece de inteira razão e busca desqualificar o trabalho fiscal. O objeto da diligência foi claro e o então Conselheiro Relator Carlos André Soares Nogueira foi absolutamente didático ao afirmar que:

Esta Turma tem posição sólida no sentido de que tanto a receita de JCP (e correspondente despesa da fonte pagadora), quanto o IRRF devem obedecer ao regime de competência. Assim, quanto ao JCP, não há qualquer descompasso entre o regime de reconhecimento das receitas e o aproveitamento do IRRF. O IRRF sobre JCP retido em 2003 somente poderia ser utilizado para compensar IRRF sobre pagamentos de JCP no próprio ano de 2003 ou para compor o saldo negativo no ajuste do lucro real daquele ano. Sempre respeitando o regime de competência. Não há a possibilidade de compensação direta do IRRF sobre JCP de 2003 com o IRPJ devido em 2004 para formação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2004.

Neste sentido, trago precedentes, cujas ementas estão reproduzidas na parte que interessa:

CRÉDITO DE IRRF SOBRE JCP RECEBIDO. COMPENSAÇÃO COM DÉBITO DE IRRF SOBRE JCP PAGO. REGIME DE COMPETÊNCIA. MESMO EXERCÍCIO.

O aproveitamento de crédito oriundo de IRRF incidente sobre JCP recebido para a compensação com débito de IRRF sobre JCP pago deve respeitar o regime de competência. Desta forma, o débito a ser quitado via compensação deve ser do mesmo exercício em que foi apurado o indigitado crédito.

Findo o exercício, o IRRF sobre JCP recebido deverá ser considerado antecipação do IRPJ devido no ajuste do lucro real e ser levado para a determinação do

imposto a pagar ou para compor eventual saldo negativo de IRPJ. (Acórdão nº 1401-006.026, de 16/11/2021)

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;

A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência. (Acórdão nº 1401-004.201, de 11/02/2020)

Assim, caso o JCP refira-se efetivamente ao ano-calendário 2003 ou períodos anteriores, o IRRF retido não seria passível de restituição em 2004, a não ser sob a forma de saldo negativo, o que não é o caso dos autos.

Feitas essas considerações, passo a apreciar as alegações de mérito feitas pela contribuinte e a delinear o escopo da diligência que ora se propõe.

Assim, restou claro que o objetivo neste ponto era detalhar as retenções realizadas em cada ano calendário, de forma a possibilitar que cada julgador pudesse quantificar o seu voto. Desta forma, a referida planilha detalha, pelos informes de rendimentos e DIRF's as retenções realizadas em cada ano calendário. Ressalto, mais uma vez, que aqui o ponto controvertido refere-se à aplicação do regime de competência.

No que se refere à possibilidade de aproveitamento do JCP apurado em exercícios anteriores, sem respeitar o regime de competência, em que pese reconheça a existência de julgados que acatam a tese do contribuinte, bem como decisões não vinculantes de tribunais superiores no mesmo sentido, permaneço firme na minha convicção acerca da impossibilidade.

Isto porque, aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa dos juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP.

Sobre o tema, peço vênia para citar o Acórdão n. 1401-004.201 de Relatoria do Nobre colega Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, julgado em 11/02/2020, e que recebeu, na parte que interessa, a seguinte ementa:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;

A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência.

Ressalte-se que este Relator acompanhou o voto proferido no referido julgamento, e não tendo mudado meu entendimento até então, por consequência lógica adotarei a mesma posição, e peço vênia para citar o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no que interessa para o presente processo:

Todavia, penso que a decisão de primeira instância deve ser reformada, em atenção ao recurso de ofício, restabelecendo-se o lançamento de ofício conforme efetuado pela autoridade administrativa.

Explico.

Diferentemente da forma como foi tratada pela DRJ, a matéria sob exame não se subsume à hipótese de inobservância do regime de competência, mas de impossibilidade jurídica de destinação *a posteriori* dos lucros de 2012 para pagamento de Juros sobre Capital Próprio em 2013.

É o que se extrai da ementa do Acórdão nº 1101-000.904, de 12/06/2013, no qual a 1ª Turma da 1ª Câmara do CARF negou, por unanimidade, a dedutibilidade de JCP em situação similar, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. **Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.** (grifei)

Do primoroso voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, destaco os seguintes trechos, cujas razões adoto neste voto:

Os julgados administrativos contrários à tese defendida pela recorrente fundamentam-se em doutrina que classifica o registro dos juros sobre capital próprio como opcional, de modo a limitar os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos.

Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi *et alli* em *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), que “(...) a contabilização **no período-base correspondente** é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a *distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio* (Op. cit., p. 131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3a ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240-242):

A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses

critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembleia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico.

Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

O art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.

Pois bem, o “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei.

Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em cash basis e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. **Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.**

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução

ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequências porque a observância – e a eventual inobservância – desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas.

O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. **Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.**

O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães bem sintetiza as conclusões extraídas deste texto, no voto condutor do Acórdão nº 130200.465:

Do referido texto, que acolho por inteiro, ressalto as seguintes conclusões:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;
7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;
8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;
9. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

A caracterização do registro de juros sobre o capital próprio como faculdade ou opção é aspecto que envolve, também, a definição de sua natureza. Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3o volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012,

p. 169/193), aborda a criação desta dedução em contexto que facilita a compreensão de sua natureza:

Os juros sobre o capital próprio devem ser inseridos em contexto mais amplo, tendo em vista que acompanharam a isenção de dividendos. Sob tal perspectiva, parece possível ver nos juros sobre capital próprio uma criativa solução do legislador brasileiro para enfrentar a prática da subcapitalização, ou thin capitalization.

Tal prática, que se mostrou corrente em países nos quais a distribuição de dividendos é tributada, consiste em os sócios de determinada sociedade, em vez de aportarem seus investimentos no capital social da referida sociedade, mantê-los como empréstimos. Revela-se vantajosa na medida em que as despesas da sociedade com o pagamento dos juros decorrentes de tais empréstimos são dedutíveis, ao passo que os dividendos distribuídos não.

Assim, em situações em que tanto os juros quanto os dividendos pagos aos sócios são tributados, é mais vantajoso para os sócios capitalizar suas empresas por meios de empréstimos do que por aportes no capital social, uma vez que o pagamento de juros, diferentemente dos dividendos, é despesa dedutível da sociedade.

Para evitar a prática da thin capitalization, países como os Estados Unidos da América estabeleceram alguns limites para a capitalização por meio de empréstimos dos sócios. Com efeito, a legislação desses países estabeleceram diversos métodos para se constatar se a subcapitalização estaria ocorrendo, a exemplo do limite máximo de empréstimos em relação ao valor do capital subscrito e integralizado; uma vez constatada a ocorrência da prática, autorizado ficaria o Fisco a tributar os juros excessivos como dividendos.

No Brasil, com o advento da Lei nº 9.249/1995 (produzindo efeitos para o exercício de 1996), os dividendos pagos pelas sociedades brasileiras aos seus sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou não no País, passaram a ser rendimentos não tributáveis. Conforme reconhecido pela própria Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda que acompanhou, à época, o Projeto de Lei nº 913/1995, tratou-se de medida de integração entre o imposto de renda da pessoa física e o imposto de renda da pessoa jurídica, com vistas a evitar a incidência do primeiro sobre recursos já tributados pelo último. O tema da integração da tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, ocupou, nas últimas décadas, estudos e debates nos Estados Unidos e na União Europeia.

E dizer, pretendeu-se eliminar, com tal expediente, a dupla tributação econômica.

Conferir-se isenção aos dividendos recebidos pelos acionistas ou sócios é método tradicional para evitar-se a dupla incidência econômica do imposto, cuja adoção já foi considerada pelo Departamento do Tesouro norte-americano em estudo sobre os diversos "protótipos" de integração.

Daí encontrar-se nos juros sobre capital próprio expediente criativo para se evitar a thin capitalization. Em face da isenção dos dividendos recebidos então estabelecida e que passou a diferenciar o modelo brasileiro daquilo que se encontrava, via de regra, no direito comparado, a solução adotada seguiu caminho inverso à experiência internacional. Enquanto alhures se conferia aos juros a indedutibilidade própria de dividendos, o Brasil inovava, permitindo que se deduzissem os juros sobre o capital próprio, equiparando-os, portanto, ao tratamento tributário de juros propriamente ditos.

Os "juros sobre o capital próprio" têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo.

Assim, consoante a disciplina do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e reconhece o valor como uma despesa dedutível, abatendo-a de seu lucro tributável. Ao mesmo tempo, tais valores encontram-se sujeitos à retenção na fonte, no momento do pagamento ao acionista, à alíquota de 15%. **Desincentiva-se, pois, a capitalização das sociedades por meio de empréstimos, ou subcapitalização, já que ela não é necessária para se conseguir a dedutibilidade dos pagamentos aos sócios.** A este respeito, assinalou a Exposição de Motivos que acompanhou o Projeto de Lei do qual derivou a Lei nº 9.249/1995:

"A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia."

[...] (negrejou-se)

Na sequência, descrevendo o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, referido autor conclui que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume razoável tomá-los como vero conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado. Daí que:

Afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a uma **remuneração do capital**.

O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta. Em tal contexto, **o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital**.

[...]

A natureza de remuneração do capital emprestada ao instituto constante do artigo 9o da Lei nº 9.249/1995 permite que se concretizem as exigências do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

[...]

É neste ponto que se revela, a partir de uma perspectiva essencialmente tributária, a relevância dos juros sobre o capital próprio. **Tal instituto, ao permitir que as empresas que se valem de recursos de seus próprios sócios ou acionistas tomem a dedutibilidade dos valores pagos enquanto remuneração pelo referido capital, restabelece a igualdade destes em relação a contribuintes que, com igual capacidade econômica, façam uso de capital emprestado por terceiros.**

[...]

Em síntese, por meio dos juros sobre capital próprio, assegura-se igual tratamento tributário à atividade empresarial, afastando-se a diferenciação por conta da origem de seu capital (próprio ou de terceiros).

Do ponto de vista do investidor, também, se concretiza a igualdade, naquilo que se equiparam ambas as situações. Se é verdadeira a premissa de que do lucro obtido na atividade empresarial, uma parte corresponde à remuneração do capital e outra, à atividade produtiva, então **não há razão para a remuneração do capital proveniente de aplicações financeiras ter tratamento diferente daquele mesmo capital investido na empresa.** Daí a tributação exclusiva na fonte. [...]

Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, **a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse "emprestado" dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância**, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros. (negrejou-se)

Abordando a questão, expõe Alberto Xavier, em *Natureza Jurídico-Tributária dos "Juros sobre Capital Próprio"* face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais (in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 21, Junho de 1997, p. 7/11), que o "juro sobre capital próprio" outra coisa não é que um resultado distribuível da companhia sujeito a **regime fiscal especial** e **"opcional"**. E acrescenta:

Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão

beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral.

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios.

Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos

incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro.

Como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto condutor do Acórdão nº 130200.465:

As disposições dos artigos 247 e 273 do RIR/99, não custa repisar, não guardam relação com a matéria submetida a exame, eis que não estamos diante nem de valores que competem a outro período de apuração nem de postergação de pagamento de imposto.

Despicienda, assim, a análise dos efeitos decorrentes da aplicação dos dispositivos acima mencionados.

No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante. (grifei)

Veja-se que as razões expostas no voto acima coadunam-se com a fundamentação utilizada pela fiscalização para a glosa das despesas de JCP. Reproduzo excertos do Termo de Verificação Fiscal:

21. O exame rigoroso da redação do **artigo art. 9º da Lei nº 9.249/95** evidencia que **todos os elementos são articulados logicamente**, pelo que é artificiosa qualquer interpretação que se refira, para fins de cálculo dos Juros sobre Capital Próprio, a períodos de apuração distintos daquele de seu pagamento ou crédito e dedução, para fins de apuração tributária.

22. Inexiste na Lei nº 9.249/95 qualquer referência a JCP acumulados e retroatividade, bem como respectiva forma de cálculo e definição de limites de valor e de decurso temporal, que deveriam acompanhar tais conceitos. A tentativa de interpretação nesse sentido afronta a lógica que articula os elementos da lei, conduzindo a um sem-número de contradições e dúvidas, que evidenciam sua inconsistência e corroboram o acerto da linha de interpretação exposta atrás.

[...]

25. O disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que prevê que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76) não implica que as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP se confundam. Claro está que a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, todavia cada um dos institutos é regido por legislação própria, consistindo em entidades com configurações jurídicas e efeitos distintos. Ressalte-se que o dividendo é remuneração obrigatória para as sociedades anônimas, enquanto que os JCP foram criados pela legislação tributária como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real. E, ainda, que há

previsão expressa quanto ao não pagamento dos dividendos obrigatórios em função da situação financeira da empresa, possibilitando o pagamento destes em momento posterior, conforme § 4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. No entanto, neste caso, conforme consta no diploma legal, deve este valor, em observância ao regime de competência, ser registrado como reserva especial.

26. Ou seja, enquanto a distribuição de dividendos tem obrigatoriedade prevista nos termos do art. 202 da Lei nº 6404/76, os JCP consistem em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade. O art. 9º da Lei nº 9.249/95 concede à pessoa jurídica a faculdade legal de remunerar o capital próprio nos termos que estabelece, cabendo à mesma decidir sobre o emprego da faculdade que lhe é colocada à disposição. Estar o direito posto à disposição não implica, todavia, autorização para que dele se usufrua a qualquer momento, inexistindo previsão legal para a dedução de alegados “JCP acumulados”, para fins de apuração do lucro real. Ao contrário dos dividendos obrigatórios, em que existe expressa previsão legal quanto ao não pagamento, no tocante aos JCP não há necessidade de restrição legal do gênero, na medida em que ninguém está compelido, por lei tributária ou comercial, a pagar juros desta natureza.

[...]

34. A aprovação das demonstrações implica verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que os embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e de resultado econômico. Cabe, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício - se existente.

Logo, uma vez não prevista a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio na ata da Assembléia que delibere acerca das demonstrações financeiras e destinação de lucros do exercício, inexistente de fato e de direito a despesa correspondente ao período-base.

35. Por outro lado, do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um **interesse público**. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um **ato jurídico perfeito** e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas. Neste cenário, permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não se aplica ao presente caso. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

[...]

38. Logo, podemos concluir que para haver **dedutibilidade** das despesas de JCP necessário se faz que tenha se materializado o fato gerador correspondente, ou seja, a **deliberação social tomada no devido tempo**, e que a empresa tenha observado as **condições previstas na lei 9.249/95**, ou seja, o pagamento ou creditamento (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer os limites previstos na lei.

É oportuno destacar que, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa tratou a questão do regime de competência como uma razão a mais, como se pode verificar no seguinte trecho:

23. **Adicionalmente**, em se tratando de Sociedade Anônima, a necessidade de observância do regime de competência constante do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996 é expressamente prevista no Art. 177 da Lei nº 6.404/76. Lembrando que o lucro real é o lucro líquido com os ajustes previstos em lei, conforme art. 247 do RIR/99, e considerando o disposto no art. 248 do RIR/99, que prevê expressamente que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial, bem como o disposto no art. 251 do RIR/99, que dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conclui-se que o regime de competência deve ser obedecido na apuração do lucro real, o que deixaremos ainda mais claro adiante. (grifei)

No mesmo diapasão das razões que fundamentam o auto de infração e o acórdão acima mencionado, colaciono os seguintes julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE PERÍODOS ANTERIORES. INCIDÊNCIA. FACULDADE. EXERCÍCIO.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, haja vista que, em observância ao regime de competência, a despesa juros com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades. (Acórdão CARF nº 1201-000.857, de 10/09/2013) (grifei)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1 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.

2 As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3 A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, consequentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, 4Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão CARF nº 9101-002.697, de 16/03/2017) (grifei)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS LEGAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

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.

As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão CARF nº 9101-004.396, de 11/09/2019). (grifei)

Em síntese, diante dos fundamentos expostos, chego à seguinte conclusão:

- (i) Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;
- (ii) A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;
- (iii) Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP, calculado conforme exposto acima, caso o montante decorrente da aplicação da TJLP (do próprio período) supere 50% dos lucros do próprio período.
- (iv) Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência.

Assim, neste tópico, voto por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário, restabelecendo o lançamento de ofício conforme efetuado pela autoridade administrativa.

Nesse mesmo sentido esta TO já se manifestou de forma unânime em processo de minha Relatoria:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP.

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

(Acórdão 1401-005.896 – Relator Daniel Ribeiro Silva – Sessão 16/09/2021)

No mesmo sentido é a posição da CSRF, proferida por voto de qualidade:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Os juros sobre o capital próprio (JCP) não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte dos próprios JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.

(Acórdão 9101-006.755 – Relator Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Sessão 03/10/2023)

Assim, repito, em que pese reconheça a existência de excelentes posições doutrinárias em sentido contrário, permaneço firme nas minhas convicções acerca da impossibilidade de dedução das despesas de juros fora

Necessário lembrar que, enquanto a distribuição de dividendos tem obrigatoriedade prevista nos termos do art. 202 da Lei nº 6404/76, os JCP consistem em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade. O art. 9º da Lei nº 9.249/95 concede à pessoa jurídica a faculdade legal de remunerar o capital próprio nos termos

que estabelece, cabendo à mesma decidir sobre o emprego da faculdade que lhe é colocada à disposição.

Entretanto, isso não implica em autorização para que dele se usufrua a qualquer momento, inexistindo previsão legal para a dedução de alegados “JCP acumulados”, para fins de apuração do lucro real. Ao contrário dos dividendos obrigatórios, em que existe expressa previsão legal quanto ao não pagamento, no tocante aos JCP não há necessidade de restrição legal do gênero, na medida em que ninguém está compelido, por lei tributária ou comercial, a pagar juros desta natureza.

Por sua vez, a aprovação das demonstrações implica verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que os embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e de resultado econômico. Cabe, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício - se existente.

Assim, uma vez não prevista a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio na ata da Assembleia que delibere acerca das demonstrações financeiras e destinação de lucros do exercício, inexistente de fato e de direito a despesa correspondente ao período-base.

Do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um interesse público. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um ato jurídico perfeito e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas.

Permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

Assim, a conclusão que chego é a de que para haver dedutibilidade das despesas de JCP necessário se faz que tenha se materializado o fato gerador correspondente, ou seja, a deliberação social tomada no devido tempo, e que a empresa tenha observado as condições previstas na lei 9.249/95, ou seja, o pagamento ou creditamento (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer os limites previstos na lei.

Por sua vez, a defesa do contribuinte de que teria respeitado o regime de competência vez que a deliberação e o pagamento ocorreu no próprio trimestre de apuração também não merece guarida. Como já exposto, a contabilização deve se dar no próprio período de apuração do lucro. Veja que em exemplos trazidos pela Recorrente as deliberações sempre ocorreram em períodos posteriores. Deduzir as despesas no período de deliberação não significa, no caso concreto, o respeito ao regime de competência como já muito bem detalhado acima.

Desta forma, com base nas razões acima expostas oriento meu voto neste ponto para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apenas para afastar as glosas relativas ao IR retido de pagamentos de JCP efetivamente realizados e aproveitados no ano calendário de 2004, conforme comprovações de retenções através dos informes de rendimentos e confirmados nas DIRF's relativas ao respectivo AC (tendo em vista a ausência de diálogo com a diligência e decisão recorrida e comprovação detalhada do direito creditório), indicados na tabela abaixo elaborada pela autoridade diligente:

Fonte	AC 2003	AC 2004	AC 2005	Folha do processo	Valor DIRF 2004
02.558.132/0001-69		84.879,96		387	0,00
02.558.134/0001-58	1.655.770,25	363.096,49		390, 391	358.538,64
02.558.157/0001-62		98.099,80		399	98.099,80
02.998.611/0001-04		80.560,72	141.761,23	405	222.321,95
03.010.016/0001-73	132.979,72	73.683,66		408, 409	73.683,66
24.315.012/0001-73		3.009.375,84	449.106,18	424 a 428	1.748.599,03
27.251.974/0001-02		145.836,07	136.912,13	430	282.748,20
33.000.118/0001-79	737.677,10	630.505,35		390, 391	617.393,63
33.009.911/0001-39		42.777,43	14.160,64	437	56.938,07
33.611.500/0001-19		1.947.714,51		446	1.947.714,51
60.701.190/0001-04				Não localizado	0,00
60.746.948/0001-12		805.620,87		477	805.620,87
60.894.730/0001-05		1.273.523,08		278, 284, 493	1.375.211,80

No mais, descabe o pleito da Recorrente de nova conversão em diligência para que seja recomposto o saldo negativo devido na medida em que, já tendo sido reconhecida parcela considerável do saldo negativo pleiteado, as retenções confirmadas e cujas glosas são afastadas no presente voto revertem-se em parcela adicional do SN de 2004, composta dos seguintes valores:

PARCELAS ADICIONAIS DE SN 2004 CONFIRMADAS	
CNPJ FONTE PAGADORA	VALOR
47.508.411/0001-56	R\$ 1.094.469,97
48.081.848/0001-19	R\$ 81.232,16
60.830.833/0001-01	R\$ 1.879.187,29
61.584.140/0001-49	R\$ 2.192.283,87
02.125.990/0001-10	R\$ 6.850.712,63
TOTAL	R\$ 12.097.885,92
JCP REGIME DE COMPETÊNCIA 2004	
CNPJ FONTE PAGADORA	VALOR
02.558.134/001-58	R\$ 358.538,64
02.558.157/0001-62	R\$ 98.099,80
02.998.611/0001-04	R\$ 222.321,95
03.010.016/0001-73	R\$ 73.683,66
24.315.012/0001-73	R\$ 1.748.599,03
27.251.974/0001-02	R\$ 282.748,20
33.000.118/0001-79	R\$ 617.393,63
33.009.911/0001-39	R\$ 56.938,07
33.611.500/0001-19	R\$ 1.947.714,51
60.746.948/0001-12	R\$ 805.620,87
60.894.730/0001-05	R\$ 1.375.211,80
TOTAL	R\$ 7.586.870,16
TOTAL GERAL	R\$ 19.684.756,08

Ocorre que, a parcela adicional reconhecida, acrescida da parcela já deferida pela DRJ e não objeto de Recurso de Ofício, chegam a montante quase que integral do direito creditório pleiteado originalmente, o que me leva a crer ter havido possível erro na análise ou somatório da composição do saldo negativo reconhecido pelo DD ou DRJ, mas não cabe, neste momento, revisão do valor já deferido.

Assim é que, diante do acima exposto, oriento meu voto no sentido de dar parcial provimento ao Recuso Voluntário para reconhecer parcela adicional de crédito relativo a Saldo Negativo de 2004 no valor de R\$ 19.684.756,08.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva