



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.720007/2014-55
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.840 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
WICKBOLD & NOSSO PAO INDUSTRIAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS IMPRESCINDÍVEIS. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Verificando-se que os documentos supostamente não juntados aos autos encontravam-se acessíveis durante todo o processo administrativo por meio de anexos dentro do arquivo digital, tem-se não haver qualquer nulidade que macule o auto de infração.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ILEGITIMIDADE. ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. PAGAMENTOS DE JCP.

Ao considerar que os pagamentos de JCP foram realizados em desconformidade com a legislação, a autoridade fiscal tem pleno poderes para atribuir as infrações decorrentes da desconconsideração da operação realizada. O fato da autoridade fiscal não ter fiscalizado ou autuado a empresa controladora que cedeu os direitos ao crédito de JCP para os minoritários, não invalida o procedimento fiscal realizado, nem sequer retira a legitimidade da recorrente na sujeição passiva da presente exação, haja vista que as infrações que lhe foram imputadas decorrem de efeitos fiscais de operações por ela realizadas.

JCP. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL. REQUALIFICAÇÃO INDEVIDA.

Ainda que a fiscalização discorde da possibilidade de dedução dos pagamentos desproporcionais a título de JCP, tal impossibilidade não desvirtua a natureza do JCP. O limite imposto pela autoridade fiscal diz respeito à possibilidade da pessoa jurídica deduzir os JCP, para efeitos de apuração do lucro. Portanto, indevida a requalificação dos pagamentos realizados a título de JCP desproporcional para pró-labore e/ou “pagamentos sem causa”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, em razão do crédito exonerado não superar o limite de alçada vigente e, em relação ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e de ilegitimidade passiva para, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente). Declarou-se impedido de participar do julgamento o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva. Ausente momentaneamente o Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra acórdão da DRJ/RPO que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente.

Transcreve-se alguns trechos do relatório da TVF, que resume a infração em exame:

Trata-se de procedimento fiscal realizado pela SAFIS/DRF/São José do Rio Preto - SP, amparado inicialmente pelo Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPF-D) nº 08.1.07.00-2013-00510-6, posteriormente convertido no MPF de Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.19.00-2013-00227-2, concluído com a lavratura de Autos de Infração no total de R\$ 17.997.812,27, abrangendo os anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, contemplando os tributos e valores a seguir descritos, incluindo-se o principal, multas de ofício de 75,00%, qualificada de 150,00% e isoladas e juros de mora e isolados, assim divididos:

TRIBUTOS	VALORES LANCADOS
i) IRPJ	7.164.638,51
ii) CSLL	2.507.751,36
iii) IRRF	3.586.260,24
iv) JUROS ISOLADOS S/ IRPJ	104.878,22
v) MULTA ISOLADA S/ IRPJ	3.751.478,56
vi) MULTA ISOLADA S/ CSLL	340.732,91
vii) JUROS ISOLADOS S/ IRRF	542.072,47

(...)

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Em Termo de Descrição dos Fatos – IRPJ, CSLL, IRRF de fls. 473/5101, a Autoridade Tributária relatou o resumo de todo o procedimento havido, inclusive as respostas e manifestações feitas pela fiscalizada, discorreu sobre as irregularidades apuradas, prefaciando que, “no curso da ação fiscal objeto do MPF n.º 0811900-2013-00227-2,

referente aos tributos IRPJ, CSLL, IRRF e Contribuição Previdenciária Patronal, no período de 01/01/2009 a 31/12/2012, junto à contribuinte acima qualificada, constatamos as infrações, abaixo relacionadas, tendo em vista que a fiscalizada, por meio de pagamentos efetuados a título de juros sobre o capital próprio, remunerou mensalmente os seus sócios quotistas, mediante o pagamento desproporcional à participação dos mesmos no capital social da empresa”.

Sequencialmente, listou as irregularidades, assim discriminadas:

– Contribuição Previdenciária Patronal incidente sobre os pró-labores indiretos, relativos ao excesso de pagamentos feitos aos sócios administradores da Wickbold – Tópico “5.1” deste Termo;
– Pagamento sem causa, relativo ao excesso de pagamentos feitos aos sócios quotistas (não administradores) – Tópico “5.4” deste Termo;
– Falta de adição ao Lucro Líquido e à base de cálculo da CSLL, no que tange referente aos pagamentos sem causa efetuados aos sócios quotistas (Despesas não necessárias) – Tópico “5.5.1” deste Termo;
– Multa Isolada relativa à falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL mensal - Tópicos “5.5.1.1” e “5.5.1.2” deste Termo;
– Multa de Ofício e Juros Isolados relativos à diferença do imposto retido na fonte incidente nas remunerações indiretas efetuadas aos sócios administradores (anos-calendário 2009 a 2012) – Tópico “5.2” deste Termo;
– Multa e Juros de Mora relativos ao recolhimento em atraso dos IRRF calculados sobre os pagamentos feitos aos sócios a título de Juros Sobre o Capital Próprio (anos-calendário 2009 a 2012) – Tópico “5.3” deste Termo;

Para relatar a seguir:

- que, “a Wickbold apresenta um valor elevado de “outras exclusões”, na ficha 09A, linha 78 da DIPJ (Outras Exclusões R\$5.425.199,25)”; que, “em relação às vendas canceladas a contribuinte conseguiu comprovar a regularidade das exclusões da base de cálculo da receita bruta”, mas que, “todavia, em relação às “Outras Exclusões”, verifiquei que se tratavam de valores creditados aos sócios a título de Juros Sobre o Capital Próprio, cujos valores foram desproporcionais à participação deles no capital social da Wickbold, conforme já informado no preâmbulo”;
- que, “de acordo com os Contratos Sociais apresentados, a composição societária da Wickbold durante o período de fiscalização foi a seguinte”:

Titular	01/01/2009 até 02/02/2010		03/02/2010 até 31/12/2012	
	Qde Quotas	Participação Societária	Qde Quotas	Participação Societária
NDSA Empreendimentos e Participações Ltda	1.632.290	99,9993%	1.632.291	99,9994%
Adalberto Herberto José Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Ronaldo Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Espólio de Edilberto de Freitas Wickbold	1	0,0001%		
Telma de Freitas Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Denise Wickbold O'Donnel	1	0,0001%	1	0,0001%
Bettina Wickbold Von Ammon	1	0,0001%	1	0,0001%
Jane Torres Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
TOTAL	1.632.297	100,00%	1.632.297	100,00%

- que, “a Wickbold é controlada pela pessoa jurídica NDSA, sendo que os sócios minoritários (pessoas físicas) possuem, individualmente, apenas 01 (uma) quota do capital social da empresa”;
- que, “apesar da participação ínfima na sociedade, os sócios - pessoas físicas receberam pagamentos, a título de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP), em valores desproporcionais à participação dos mesmos na empresa”;
- que, “de acordo com os Contratos Sociais obtidos junto à JUCESP – Junta Comercial do Estado de São Paulo, a composição societária da NDSA durante o período de fiscalização foi o seguinte (fl. 280)”:

Titular	01/01/2009 até 29/11/2010		30/11/2010 até 31/12/2012	
	Qde Quotas	Participação Societária	Qde Quotas	Participação Societária
Telma de Freitas Wickbold	16.747.840	21,2267%		
Denise Wickbold O'Donnel	16.747.840	21,2267%		
Ronaldo Wickbold	14.328.240	18,1600%		
Bettina Wickbold Von Ammon	14.328.240	18,1600%		
Jane Torres Wickbold	8.373.920	10,6133%		
Pedro Henrique Torres Wickbold	4.186.960	5,3067%		
Gabriel Torres Wickbold	4.186.960	5,3067%		
TPFW Participações Ltda			18.626.400	21,2267%
TATLIBO Participações Ltda			18.626.400	21,2267%
BEMARO Participações Ltda			15.935.400	18,1600%
BENOFRI Participações Ltda			15.935.400	18,1600%
PJ & G Participações Ltda			18.626.400	21,2267%
TOTAL	78.900.000	100,00%	87.750.000	100,00%

- que, “os sócios quotistas receberam pagamentos a título de JCP em valores desproporcionais à participação dos mesmos no capital da Wickbold”, e que, “cumpre ressaltar que a composição societária nas duas empresas são diferentes, já que há sócios que participam apenas de uma sociedade (Adalberto Herberto José Wickbold, Pedro Henrique Torres Wickbold e Gabriel Torres Wickbold)”;
- que, “a Wickbold apresentou demonstrativo de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) no valor de R\$ 4.455.893,65”, e que, “os juros foram pagos/creditados aos sócios quotistas da empresa, tendo, inclusive, recolhido o IRRF no valor de R\$ 668.384,05 (15% x R\$4.455.893,65)”;
- que, “contabilizou os JCP diretamente à conta de Lucros Acumulados de acordo com a deliberação CVM nº 207/96”, e explicou “que a exclusão dos JCP realizada pela empresa na ficha 09A (linha 79) teve o condão de excluir os referidos juros do resultado da companhia”;
- que, “cotejando as despesas de juros pagas/creditadas aos sócios da Wickbold com a sua composição societária verificamos que as referidas despesas foram pagas/creditadas em valores desproporcionais (...) à efetiva participação societária dos mesmos na Wickbold”;
- que, “com efeito, os sócios da Wickbold deveriam receber os valores relativos à distribuição de JCP no percentual de suas participações no capital da empresa (0,0001%)”;
- que, “todavia, apuramos que o JCP pago/creditado aos sócios pessoas físicas foram bem acima deste percentual, já que não foi distribuído para a sócia majoritária – NDAS Empreendimentos, nenhuma despesa de JCP”;
- que, “por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 01, a Wickbold foi intimada para apresentar cópia digitalizada do Contrato Social e justificar/comprovar as razões que a levaram a pagar/creditar JCP aos sócios, cujos valores são desproporcionais à efetiva participação societária dos mesmos na empresa (fls. 306/309)”;

Titular	A/C 2009		A/C 2010		A/C 2011		A/C 2012	
	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%
NDAS Empreend. Participações Ltda								
Adalberto Herberto José Wickbold	1.133.317,38	28,72%	595.913,85	13,37%	498.231,55	11,82%	440.423,60	10,60%
Ronaldo Wickbold	1.262.800,51	32,00%	1.908.074,71	42,82%	1.840.865,32	43,66%	1.841.775,93	44,31%
Espólio de Edilberto de Freitas Wickbold								
Norma Wickbold Von Ammon	203.976,98	5,17%						
Telma de Freitas Wickbold	1.060.649,98	26,87%	1.654.211,27	37,12%	1.628.615,20	38,62%	1.654.162,40	39,80%
Denise Wickbold O'Donnel	143.002,92	3,62%						
Bettina Wickbold Von Ammon								
Jane Torres Wickbold	143.002,92	3,62%	297.693,87	6,68%	248.895,84	5,90%	220.017,38	5,29%
TOTAL dos JCP Creditados	3.946.750,69	100,00%	4.455.893,70	100,00%	4.216.607,91	100,00%	4.156.369,31	100,00%

- que, “em resposta à intimação supra, a fiscalizada apresentou cópia digitalizada de seu Contrato Social e afirmou o seguinte (fls. 310/313)”;

No tocante ao item “1” do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, informa a Requerente que a empresa “NDSA Empreendimentos e Participações Ltda”, também sócia da Requerente, em verdade, abriu mão do direito no recebimento na parte dos Juros que lhe cabia, em benefício do pagamento direto aos demais sócios pessoas físicas.”

- que, “em relação às despesas de JCP, em razão de a Wickbold ter adotado o mesmo comportamento nos anos-calendário de 2009, 2011 e 2012, foi intimada para apresentar demonstrativo individualizando as datas e os valores pagos/creditados aos acionistas no período de 2009 a 2012 (Termo de Intimação Fiscal nº 01) – fls. 362/364”;
- que, “na resposta, entregue no dia 18/10/2013, a Wickbold apresentou os razões das despesas de JCP e os demonstrativos dos valores creditados e pagos aos acionistas nos anos-calendário de 2009 a 2012 – fl. 365”.

Discorre a Autoridade Fiscal acerca dos conceitos de Juros Sobre Capital Próprio (JCP), transcreve a legislação de regência, diz que “o tratamento tributário dos juros sobre o capital próprio, quando recebidos por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido, é de rendimento (base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica), sendo que o imposto de renda retido pela fonte pagadora é considerado antecipação do imposto de renda devido pela pessoa jurídica beneficiária”, de forma que, “a pessoa jurídica beneficiária deverá adicionar ao lucro presumido o valor dos juros sobre o capital próprio recebidos, para efeito de determinação do imposto de renda devido, sendo certo que poderá descontar o valor do imposto de renda retido pela fonte pagadora”.

Volta a reproduzir texto legal pertinente, disserta que a alíquota de imposto de renda na fonte é de 15% no caso de pagamento de JCP, e que o mesmo percentual é exigido das empresas optantes pelo Lucro Presumido, mais 10% a título de adicional e 9% pertinente à CSLL, e que, “essa é a diferença de tratamento tributário dos juros sobre o capital próprio pagos às pessoas físicas e jurídicas, no caso do imposto de renda (IRPF X IRPJ): na tributação das pessoas físicas o imposto de renda retido na fonte (15% sobre o valor dos juros) é definitivo (...) não sofre qualquer outro tipo de tributação e, portanto, a pessoa física recebedora dos juros os declara como “rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva”, já que são tributados exclusivamente na fonte”; enquanto que, “a tributação das pessoas jurídicas (...) não é definitiva, tendo em vista que o valor dos juros sobre o capital próprio recebidos estão sujeitos a ajustes na declaração de rendimentos”, e que, “nas pessoas jurídicas os juros sobre o capital próprio são tributados também pela contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL (9%)”, e que “foi justamente essa diferença de tratamento tributário que motivou a infração cometida pelo Wickbold”, posto que, “na pessoa física a tributação é de 15% sobre o valor dos juros, já que a única tributação é a do IRRF”.

Reproduz ainda uma vez o quadro societário da autuada (fls. 481), volta a mencionar a resposta da fiscalizada de que a NDSA Empreendimentos e Participações Ltda., sua sócia majoritária, “abriu mão do direito no recebimento na parte dos Juros que lhe cabia, em benefício do pagamento direto aos demais sócios pessoas físicas”, e prossegue em sua acusação:

- que, “na verdade não se trata de a empresa NDSA Empreendimentos e Participações Ltda abrir mão do seu direito em benefício do sócio”, posto que, “na verdade a pessoa jurídica não tem vontade própria e as decisões são tomadas pela vontade dos sócios”;
- que, “aliás, a NDSA Empreendimentos e Participações Ltda é uma Holding “, que tem como objeto social a “compra e venda de imóveis próprios e aluguel de imóveis próprios”, sendo “uma Holding que cuida do patrimônio de seus sócios”;
- que, “a NDSA Empreendimentos e Participações Ltda é detentora de 99,9993% do capital social da WICKBOLD & NOSSO PÃO Indústrias Alimentícias LTDA, situação que ocorreu em todo o período objeto da presente fiscalização (01/01/2009 a 31/12/2012)”, e que, “portanto, o pagamento dos juros sobre o capital próprio deveria

obedecer a participação de cada sócio no capital social da empresa pagadora, no caso a WICKBOLD & NOSSO PÃO Indústrias Alimentícias LTDA.”;

• que, “os sócios (pessoas físicas) deveriam receber os valores relativos à distribuição de juros sobre o capital próprio no percentual de suas participações no capital da empresa (0,0001%)”, sendo isso “o que determina o caput do artigo 9º da lei nº 9.249/96”, e que, “os juros sobre o capital próprio deverão ser pagos “a título de remuneração do capital próprio”.

Sustenta-se no artigo 9º, da Lei nº 9.249/1996 (que transcreve), e pontua que, “todavia, no período de 01/01/2009 a 31/12/2012, os juros sobre o capital próprio foram creditados pela empresa WICKBOLD & NOSSO PÃO Indústrias Alimentícias LTDA da seguinte forma”:

Titular	A/C 2009		A/C 2010		A/C 2011		A/C 2012	
	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%	JCP (Creditados)	%
NDSA Empreend. e Participações Ltda								
Adalberto Herberto José Wickbold	1.133.317,38	28,72%	595.913,85	13,37%	498.231,55	11,82%	440.423,60	10,60%
Ronaldo Wickbold	1.262.800,51	32,00%	1.908.074,71	42,82%	1.840.865,32	43,66%	1.841.775,93	44,31%
Espólio de Edilberto de Freitas Wickbold								
Norma Wickbold Von Ammon	203.978,98	5,17%						
Telma de Freitas Wickbold	1.060.049,98	26,87%	1.654.211,27	37,12%	1.628.815,20	38,62%	1.654.152,40	39,80%
Denise Wickbold O'Donnell	143.002,92	3,62%						
Bettina Wickbold Von Ammon								
Jane Torres Wickbold	143.002,92	3,62%	297.683,87	6,68%	248.895,64	5,90%	220.017,38	5,29%
TOTAL dos JCP Creditados	3.946.750,69	100,00%	4.455.893,70	100,00%	4.216.507,91	100,00%	4.156.369,31	100,00%

Acentua que “nem todos os JCP creditados são pagos no mesmo ano, sendo certo que os JCP são creditados em conta do passivo da Wickbold (conta nº 2.1.7.02.001) e parte é paga nos anos seguintes (fl. 294)”, e que, “antes da retenção do IRRF os valores pagos pela Wickbold são os seguintes” (fl. 483):

SÓCIO	2009	2010	2011	2012
Ronaldo Wickbold	1.644.762,35	1.545.938,82	2.003.349,84	1.998.597,32
Adalberto H. J. Wickbold	1.530.669,88	1.530.669,88	721.672,47	719.590,59
Telma de Freitas Wickbold	976.797,88	1.259.150,82	1.715.995,06	1.739.196,99
Norma Wickbold Von Ammon	487.115,29	487.115,29	88.127,29	157.732,11
Jane Torres Wickbold	341.503,76	341.503,76	359.477,65	359.477,65
Denise Wickbold O'Donnell	341.503,76	341.503,76	61.783,76	110.581,82
TOTAL	5.322.352,94	5.505.882,35	4.950.406,07	5.085.176,47

Para acrescentar que, “entretanto, se os juros sobre o capital próprio tivessem sido pagos corretamente (de acordo com a participação de cada sócio no capital social da WICKBOLD & NOSSO PÃO), os valores seriam os seguintes”:

SÓCIO	2009	2010	2011	2012
NDSA EMPREENDIMENTOS	5.322.315,70	5.505.849,29	4.950.376,37	5.085.145,93
Adalberto H.J. Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,09
Ronaldo Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,09
Norma Wickbold Von Ammon	5,32	5,51	4,95	5,09
Jane Torres Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,09
Telma Wickbold Marques	5,32	5,51	4,95	5,09
Denise Wickbold O'Donnell	5,32	5,51	4,95	5,09
Espólio de Edilberto F. Wickbold	5,32			
TOTAL	5.322.352,94	5.505.882,35	4.950.406,07	5.085.176,47

OBS: o valor dos juros sobre o capital próprio da tabela acima é o valor bruto, antes da retenção do IRRF.

Relata que, “conforme já ressaltamos, a NDSA Empreendimentos era detentora de 99,9993% do capital social da WICKBOLD, no período de 01/01/2009 a 02/02/2010 e de 99,9994 no período de 03/02/2010 a 31/12/2012, enquanto que os sócios pessoas

físicas eram detentores de 0,0001% cada um”, e que, “cada sócio deveria receber os juros “a título de remuneração do capital próprio”, conforme determina a lei”.

Para perguntar na sequência: “por que os juros sobre o capital próprio não foram pagos aos sócios corretamente (de acordo com a participação de cada sócio)?”, e replicar: “a resposta é simples: por que, conforme já demonstramos antes, a tributação dos juros sobre o capital próprio é muito maior para as pessoas jurídicas do que para as pessoas físicas”, acrescentando ainda: “na pessoa física a tributação é de 15% sobre o valor dos juros, já que a única tributação é a do IRRF (imposto de renda retido na fonte)”, enquanto que “na pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, além dos 15% de IRPJ, tem também o adicional do IRPJ (10%) e a CSLL (9%)”, passando, a seguir, a demonstrar “a diferença da tributação na pessoa física e na pessoa jurídica”, ressaltando que nos anos fiscalizados “a sócia NDSA Empreendimentos optou pela tributação com base no lucro presumido”, de forma que “a tributação dos juros sobre o capital na NDSA seria assim” (fls. 484):

RUBRICA	ANO DE 2009	ANO DE 2010	ANO DE 2011	ANO DE 2012
JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO	5.322.315,70	5.505.849,29	4.950.376,37	5.085.145,93
IRPJ (15%)	798.347,36	825.877,39	742.556,46	762.771,89
ADICIONAL DO IRPJ (10%)	532.231,57	550.584,93	495.037,64	508.514,59
CSLL (9%)	479.008,41	495.526,44	445.533,87	457.663,13
(-IRRF) – 15%	-798.347,36	-825.877,39	-742.556,46	-762.771,89
TOTAL	1.011.239,98	1.046.111,37	940.571,51	966.177,73

E prosseguir acusando:

- que, “observa-se, também, no cálculo acima, que o valor do IRPJ (15%) foi compensado pelo valor do IRRF (15%), já que o valor do IR retido na fonte é o mesmo para pessoas físicas e jurídicas e, no caso dessas últimas é considerado como antecipação do IRPJ devido”, e que, “portanto, os valores totais da tabela acima são exatamente os valores que seriam pagos (a mais) pela NDSA (R\$1.011.239,98 em 2009 – R\$1.046.111,37 em 2010 – R\$940.571,51 em 2011 e R\$966.177,73 em 2012), além do IRRF (pago antecipadamente), caso os juros sobre o capital próprio tivessem sido pagos corretamente pela WICKBOLD & NOSSO PÃO, ou seja, respeitando a participação societária de cada sócio”;
- que, “a diferença de tributação dos juros sobre o capital próprio entre pessoas físicas e jurídicas, no presente caso, é de 19%, já que a tributação para as pessoas físicas é de 15% (exclusivamente na fonte) e para as pessoas jurídicas é de 34% (15% do IRPJ, 10% do adicional do IRPJ e 9% da CSLL)”;
- que, “destarte, conclui-se que os sócios (pessoas físicas) da empresa WICKBOLD & NOSSO PÃO, de forma premeditada e astuciosa, decidiram ludibriar o fisco, com o objetivo de receberem valores, a título de juros sobre o capital próprio, pagando menos tributos (...), conforme demonstram os “Termos de Deliberação entre Sócios Quotistas” arquivados na Jucesp (fls. 381/392)”, mediante os quais “os sócios deliberaram e aprovaram “a distribuição desproporcional de lucro, bem como o pagamento desproporcional de juros sobre capital”;
- que, “todavia, quando esses valores são pagos/creditados sem que se respeite o percentual de participação de cada sócio, o valor pago/creditado a maior perde a natureza jurídica de juros sobre o capital próprio e passa a ser considerado como pró-labore indireto, no caso dos sócios que exercem a administração da Wickbold (Ronaldo Wickbold e Telma Wickbold Marques), e como pagamento sem causa, no caso dos sócios que são apenas quotistas - não exercem nenhuma atividade remunerada na Wickbold (Adalberto H. J. Wickbold, Norma Wickbold Von Ammon, Jane Torres Wickbold, Denise Wickbold O'Donnell e Espólio de Edilberto F. Wickbold), sujeitando-se, no caso de sócios administradores, ao IRPF”.

Refere-se a decisões do CARF em casos análogos, reproduz ementas do Colegiado de 2º Grau, ressaltando que o Parecer Normativo nº 01/2002 determina que “*havendo a retenção*

e a falta de recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, após a data da entrega do IRPF (30/04/xx) serão exigidos da fonte pagadora (no caso a Wickbold) a multa de ofício e os juros de mora isolados”, lembra que “os juros sobre o capital próprio possuem natureza jurídica diversa dos lucros e dividendos pagos pela pessoa jurídica”, entendimento que liquidaria a argumentação da fiscalizada de que “o artigo 1007 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), permite o pagamento de juros sobre o capital próprio em proporção diferente daquela verificada na composição do capital social”.

Transcreve o mencionado artigo do Código Civil, concorda que existe permissão para distribuição desproporcional dos lucros, mas que “*esse dispositivo não se aplica aos juros sobre o capital próprio*”, concluindo que, “*portanto, as remunerações pagas/creditadas aos sócios administradores, a título de juros sobre o capital próprio, em valores desproporcionais a participação dos mesmos no capital social da Wickbold, possui natureza jurídica de pró-labore indireto*”, e, “em relação aos demais sócios quotistas (não administradores), em razão de os mesmos não exercerem nenhuma atividade remunerada na Wickbold, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio, serão considerados como pagamento sem causa”.

Sequencialmente resume as infrações apuradas, iniciando pela contribuição previdenciária patronal (tratada em outro processo) e, naquilo que diz respeito a presente procedimento, discorre (Termo de Descrição dos Fatos - fl. 493):

5.2 – DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA ISOLADOS

A respeito, disserta que a autuada “remunerou indiretamente seus sócios administradores (Ronaldo Wickbold e Telma de Freitas Wickbold) mediante o pagamento mensal de valores, contabilizados a título de juros sobre o capital próprio, desproporcionais à participação dos mesmos no Capital Social da empresa”, e que, “apesar de reter na fonte, mensalmente, os valores pagos aos sócios a título de juros sobre o capital próprio - alíquota de 15% (quinze por cento), efetuou os recolhimentos em atraso”, o que seria “mais uma demonstração de que os pagamentos, apesar da roupagem dada pela fiscalizada, de juros sobre o capital próprio, na verdade referem-se à remuneração indireta paga aos sócios administradores (pró-labore indireto) ou pagamento sem causa aos sócios não administradores”.

Diz ser “cediço de que sobre os pró-labores indiretos creditados aos sócios administradores deveria ser retido, como antecipação, o imposto de renda calculado com uma alíquota de 27,5%, de acordo com a tabela progressiva mensal”; que, “referida retenção de 27,5% compete à fonte pagadora”, e que, “o Parecer Normativo nº 01/2002 determina que havendo a falta de recolhimento do imposto, ou recolhimento do imposto após o prazo sem o acréscimo devido, após a data da entrega do IRPF (30/04/xx), serão exigidos da fonte pagadora (no caso a Wickbold) a multa de ofício e os juros de mora isolados”, detalhando a base de cálculo da multa de ofício e dos juros de mora isolados “calculados sobre a diferença de imposto de renda que deixou de ser retido (diferença entre o valor retido pela Wickbold – 15%, e o valor devido – 27,5%)”, conforme tabela (fl. 496):

Mês	2009		2010		2011		2012	
	Multa Ofício	Juros de Mora	Multa Ofício	Juros de Mora	Multa Ofício	Juros de Mora	Multa Ofício	Juros de Mora
Jan	40.363,66	2.852,37	43.141,78	3.376,56	56.568,09	4.827,14	57.169,68	3.494,97
Fev	40.363,66	2.591,35	43.156,30	3.159,04	57.329,88	4.540,53	57.169,68	3.182,45
Mar	40.363,66	2.365,31	43.156,30	2.965,28	57.329,88	4.219,48	58.369,54	2.972,96
Abr	40.363,66	2.158,11	43.156,30	2.750,50	57.236,37	3.834,84	57.569,64	2.648,20
Mai	40.363,66	1.953,60	43.156,30	2.523,21	57.251,55	3.469,44	57.569,64	2.402,57
Jun	40.363,66	1.741,02	43.156,30	2.275,78	57.251,55	3.099,22	57.569,64	2.141,59
Jul	40.363,66	1.555,35	43.156,30	2.019,72	58.591,71	2.753,81	57.569,58	1.876,77
Ago	40.363,66	1.369,67	43.156,30	1.775,16	57.251,55	2.332,05	57.569,64	1.669,52
Set	40.363,66	1.184,00	43.156,30	1.542,12	57.251,53	1.996,17	57.569,64	1.435,40
Out	40.363,66	1.006,40	43.156,30	1.309,07	57.251,55	1.667,93	57.569,64	1.224,31
Nov	40.363,66	809,96	43.156,30	1.041,51	57.251,55	1.320,60	57.569,64	1.013,23
Dez	40.363,66	632,36	44.213,83	813,53	57.251,55	980,91	57.569,59	782,95
TOTAL	484.363,95	20.219,50	518.918,65	25.552,47	687.816,77	35.042,12	690.835,53	24.844,92

5.3 – DA MULTA E JUROS DE MORA ISOLADOS

Pontua:

- que, “conforme explicado no tópico anterior, a Wickbold apesar de ter retido o imposto de renda na fonte, relativo aos pagamentos efetuados a título de Juros Sobre o Capital Próprio (15%), efetuou recolhimento do imposto retido fora do prazo legal (em atraso)”;
- que, “com efeito, o imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos feitos a título de Juros sobre o Capital Próprio vence no terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência do fato gerador (art. 70, inciso I, alínea b, da Lei nº 11.196/2005)”;
- que, “desta forma, sobre o IRRF não pago nos prazos previstos, incide a multa e os juros de mora, nos termos dos artigos 43 e 61, da Lei nº 9.430/96”.

Transcreve referidos dispositivos legais e consolida os valores lançados (planilha - fl. 497):

Mês	2009		2010		2011		2012	
	Juros de Mora	Multa de Mora	Juros de Mora	Multa de Mora	Juros de Mora	Multa de Mora	Juros de Mora	Multa de Mora
Jan	543,19	10.863,72	5.215,71	11.437,97	6.310,38	12.205,76	4.063,34	10.792,41
Fev	-	-	4.317,35	10.328,59	5.191,32	11.021,91	3.269,67	9.745,65
Mar	2.927,77	10.863,72	4.397,90	11.437,97	5.236,27	12.205,76	3.494,27	11.647,58
Abr	2.428,37	10.512,40	3.840,64	11.068,12	4.482,30	11.811,08	2.871,40	10.917,86
Mai	2.096,70	10.863,72	3.517,18	11.437,97	4.034,00	12.205,76	2.606,30	11.282,69
Jun	1.613,65	10.512,40	2.927,52	11.068,12	3.342,54	11.811,08	2.150,82	10.917,86
Jul	1.132,83	9.519,60	2.516,35	11.437,97	2.801,22	12.205,76	1.684,33	10.365,09
Ago	562,84	6.660,88	2.030,24	11.437,97	2.227,55	12.205,76	1.404,47	10.365,09
Set	476,98	8.814,63	1.453,38	10.608,63	1.635,83	11.811,08	1.053,15	10.029,99
Out	-	-	1.098,73	11.385,79	1.165,65	12.205,76	645,67	8.331,24
Nov	476,98	5.351,74	550,88	5.999,10	590,55	5.846,48	492,00	4.870,79
Dez	-	-	-	-	-	-	-	-
TOTAL	12.259,32	83.962,82	31.865,88	117.648,21	37.017,62	125.536,16	23.735,41	109.266,25

5.4 – DOS PAGAMENTOS SEM CAUSA

Relativamente a esta infração, escreve o condutor do feito:

“em relação aos demais sócios quotistas (não administradores), em razão de os mesmos não exercerem nenhuma atividade remunerada na Wickbold, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio serão considerados como pagamento sem causa, conforme determina o art. 674, do RIR/99” (que transcreve); “já restou comprovado que não obstante a Wickbold remunerar os seus sócios a título de juros sobre o capital próprio, o percentual dos juros pagos é desproporcional à participação societária dos mesmos na

fonte pagadora dos juros”, estando “configurado que os pagamentos representam pró-labore indireto para os sócios administradores (que recebem pró-labore e atuam na administração da sociedade) e pagamento sem causa para os demais sócios quotistas (não administradores), já que a explicação dada pela Wickbold e pelos sócios não comprova a causa do pagamento”.

Transcreve decisões do CARF e continua em subitem próprio, ainda na mesma infração:

5.4.1 - DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF DEVIDO

Afirma o Fisco que “a base de cálculo do IRRF foi calculada de acordo com os demonstrativos de pagamentos efetuados aos sócios não administradores, apresentados pela Wickbold – fl. 365”, e que, “mesmo intimada a Wickbold não conseguiu comprovar a causa do pagamento dos excessos dos pagamentos efetuados aos sócios não administradores”.

Destaca que, na forma do art. 674, 3º, do RIR/1999, tais valores serão tidos como líquidos, impondo reajustar suas bases, “mediante a divisão do valor total pago sem a comprovação da causa, por 0,65 (65%)”.

Sobre tal valor reajustado, o Fisco apurou o IRRF que entendeu devido, utilizando-se da alíquota de 35% (Lei nº 8.981/1995, art. 61), consoante demonstrado em planilha específica (fls. 500):

MÊS	PAGAMENTOS SEM CAUSA (IRRF)			
	2009	2010	2011	2012
Jan	103.010,19	103.010,16	41.156,40	41.156,40
Fev	103.010,19	103.010,16	40.671,79	41.156,40
Mar	103.010,19	103.010,16	40.671,79	41.156,40
Abr	103.010,19	103.010,16	40.671,79	41.156,40
Mai	103.010,19	103.010,16	42.610,25	41.156,40
Jun	103.010,19	103.010,16	41.156,40	41.156,40
Jul	103.010,19	103.010,16	82.444,13	113.348,77
Ago	103.010,19	103.010,16	41.156,40	41.156,40
Set	103.010,19	103.010,16	69.434,09	41.156,40
Out	103.010,19	103.010,16	41.156,40	41.156,40
Nov	103.010,19	103.010,16	41.156,40	41.156,40
Dez	103.010,19	103.010,16	41.156,40	91.768,52
TOTAL	1.236.122,30	1.236.121,97	563.442,26	616.681,31

Para concluir que “os pagamentos sem causa também repercutem na apuração do Imposto de Renda e na Contribuição Social sobre o Lucro, já que estes pagamentos são considerados como despesas indedutíveis”, tema que passa a tratar no item seguinte do Termo de Descrição dos Fatos.

5.5 – DAS DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Lembra que “somente foram considerados pagamentos sem causa, os realizados aos sócios quotistas, que não possuem nenhuma atividade remunerada e/ou de direção na Wickbold, já que a empresa foi intimada e não conseguiu comprovar a causa dos pagamentos efetuados”, transcreve o artigo 299, do RIR/1992, que trata das condições para dedutibilidade das despesas, afirma que “os pagamentos feitos aos sócios quotistas, que não recebem pró-labore da empresa e não exercem nenhuma outra atividade remunerada caracterizam pura liberalidade (...) não são despesas necessárias ou usuais às operações e atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica, sendo, portanto, consideradas como despesas não necessárias (inedutíveis)”, e que, “de acordo com o art. 304, do Decreto nº 3.000/99 [que reproduz], os pagamentos sem causa são considerados como despesas indedutíveis”.

Volta-se a decisões do CARF sobre a matéria e conclui seu pensamento expondo que, “portanto, os pagamentos sem causa efetuados aos sócios não administradores são considerados como despesas não necessárias às atividades da pessoa jurídica razão pela qual estão sendo adicionadas ao lucro líquido e à base de cálculo da CSLL”, elaborando a tabela demonstrativa que alimentou os lançamentos pertinentes (Termo de Descrição dos Fatos – fls. 502/503):

MÊS	PAGAMENTOS SEM CAUSA			
	2009	2010	2011	2012
Jan	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Fev	294.314,83	294.314,75	116.205,11	117.589,72
Mar	294.314,83	294.314,75	116.205,11	117.589,71
Abr	294.314,83	294.314,75	116.205,11	117.589,72
Mai	294.314,83	294.314,75	121.743,56	117.589,72
Jun	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Jul	294.314,83	294.314,75	235.554,67	323.853,64
Ago	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Set	294.314,83	294.314,75	198.383,11	117.589,72
Out	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Nov	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Dez	294.314,83	294.314,75	117.589,72	262.195,76
TOTAL	3.531.778,01	3.531.777,05	1.609.835,03	1.761.946,59

5.5.1 DO IRPJ E DA CSLL DEVIDOS

Neste tópico, trata da adição das despesas e do reflexo na recomposição do lucro líquido e base de cálculo da CSLL, assim como da compensação, de ofício, dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição.

5.5.1.1 – DA MULTA ISOLADA – IRPJ MENSAL RECOLHIDO A MENOR

Expõe que a autuada adotou nos períodos fiscalizados o regime do Lucro Real anual que impõe o recolhimento de valores estimados mensais, salvo se utilizada a prerrogativa de levantamentos de balanços ou balancetes de suspensão ou redução.

Concretamente, como a Fiscalização retificou a apuração efetuada pela contribuinte, em razão da adição de valores considerados como indedutíveis (pagamentos sem causa), os recolhimentos de estimativas mensais restaram incorretos, impondo seus lançamentos de ofício, conforme tabela elaborada pela Autoridade condutora do procedimento (fls. 504/505).

MÊS/ANO	MULTA ISOLADA (IRPJ)
jan/09	30.767,04
fev/09	-
mar/09	100.680,21
abr/09	39.386,57
mai/09	82.336,09

jun/09	39.447,74
jul/09	23.602,55
ago/09	33.128,16
set/09	29.951,83
out/09	26.241,31
nov/09	93.905,99
dez/09	-
Total	499.647,51
jan/10	-
fev/10	19.020,99
mar/10	158.481,25
abr/10	-
mai/10	8.533,67
jun/10	5.066,77
jul/10	85.733,18
ago/10	-
set/10	-
out/10	28.652,10
nov/10	42.835,50
dez/10	-
Total	348.323,46

jan/11	16.814,57
fev/11	17.111,17
mar/11	23.561,43
abr/11	17.128,17
mai/11	23.028,45
jun/11	21.814,85
jul/11	30.514,54
ago/11	20.298,30
set/11	36.841,00
out/11	27.078,75
nov/11	20.220,35
dez/11	-
Total	254.411,57
jan/12	20.393,01
fev/12	-
mar/12	35.749,86
abr/12	19.094,94
mai/12	25.638,49
jun/12	17.920,36
jul/12	45.033,56
ago/12	30.572,08
set/12	20.191,21
out/12	33.109,68
nov/12	19.458,00
dez/12	-
Total	267.161,19
Total Geral	1.369.543,72

Finaliza reproduzindo a legislação pertinente e ementas de decisões do CARF sobre o tema.

5.5.1.2 – MULTA ISOLADA – CSLL MENSAL RECOLHIDA A MENOR

No item, trata da mesma situação relatada precedentemente, agora envolvendo a CSLL, elaborando tabela (fls. 507/508):

MÊS/ANO	MULTA ISOLADA (CSLL)
jan/09	9.119,71
fev/09	-
mar/09	18.239,44
abr/09	9.119,72
mai/09	9.119,72
jun/09	9.124,72
jul/09	8.928,92
ago/09	9.612,92
set/09	9.270,92
out/09	9.270,92
nov/09	9.270,92
dez/09	-
Total	101.077,89
jan/10	-
fev/10	7.567,56
mar/10	54.863,88
abr/10	-
mai/10	3.792,12
jun/10	2.184,04
jul/10	31.223,95
ago/10	-
set/10	-
out/10	-
nov/10	5.383,61
dez/10	-
Total	105.015,15
jan/11	5.291,54
fev/11	5.229,23
mar/11	5.229,23
abr/11	5.229,23
mai/11	5.478,46
jun/11	5.291,54

jul/11	10.589,96
ago/11	5.291,54
set/11	8.027,24
out/11	5.291,53
nov/11	5.291,54
dez/11	-
Total	67.151,03
jan/12	5.291,54
fev/12	-
mar/12	10.583,07
abr/12	5.291,54
mai/12	5.291,54
jun/12	5.291,54
jul/12	14.573,41
ago/12	5.291,54
set/12	5.291,54
out/12	5.291,54
nov/12	5.291,54
dez/12	-
Total	67.488,79
Total Geral	340.732,86

E conclui (Termo - fl. 508): “isto posto, será lançada a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre o valor recolhido a menor da CSLL calculada por estimativa com base nos balanços de suspensão/redução”.

6 – DO AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO

Para justificar a exasperação da multa, discorre sobre “fraude”, diz que “conforme exaustivamente demonstrado a Wickbold tentou modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, conferindo a aparência de Juros Sobre o Capital Próprio aos pagamentos feitos aos sócios quotistas, quando na verdade referem-se a pró-labore indiretos (pagamentos feitos aos sócios administradores) e pagamentos sem causa (cujos beneficiários são os sócios não administradores)”, e que, “com este artifício a Wickbold distribuiu indiretamente recursos aos sócios quotistas e administradores, com o pagamento de tributação reduzida, vez que, se optasse pela via legal, conforme já demonstramos, pagaria 19% (dezenove por cento) a mais de tributo na pessoa jurídica NDSA, sócia majoritária, cuja composição societária é praticamente a mesma da Wickbold (ou seja, com algumas exceções, como já explicado, os sócios das duas pessoas jurídicas são os mesmos)”. Acrescenta que, “além de pagar menos tributo, também tentou induzir o fisco em erro, agindo em conluio com os demais sócios da pessoa jurídica (WICKBOLD & NOSSO

PÃO), de forma premeditada, restando flagrantemente caracterizado o intuito de fraude, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430 de 1996 (com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”.

Transcreve citado dispositivo e continua narrando que “a base legal para a qualificação da multa são os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964” (que transcreve), e que, “as infrações apuradas neste Processo Administrativo serão lançadas com multa de ofício qualificada (150%)”.

Informa, por fim, sobre a elaboração de Representação Fiscal para Fins Penais e pontua que os lançamentos relativos às “infrações apuradas no item “5.1 – DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL”, serão constituídas de ofício no Processo Administrativo nº 16004-720.005/2014-66”.

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Os autos de infração foram lavrados em 10/01/2014, formalizado e protocolizado o processo administrativo pertinente e estão juntados às fls. 511/587.

A ciência da contribuinte fez-se em 15/01/2014, por via postal “AR” (fls. 589/590).

Cientificada do lançamento a contribuinte apresentou Impugnação que foi inicialmente foi julgada improcedente, conforme o 1º (primeiro) acórdão da DRJ (e-Fls. 832 e ss).

Em seguida, o processo fora encaminhado ao CARF que, por maioria de votos, decidiu por anular a decisão de 1ª instância, *“pois houve cerceamento do direito de defesa da recorrente, não só porque não lhe foi dada ciência dos cálculos efetuados pelos autuantes, como também, por ter a DRJ proferido decisão em processo no qual não constava sequer respostas de várias intimações realizadas pela Fiscalização. Ora, o que não está nos autos não existe para o Julgador, razão pela qual há que se concluir que a DRJ proferiu julgamento ignorando documentos que deveriam constar dos autos”*. Divergiu a Conselheira Talita Pimenta Félix, que anulava o lançamento.

Diante da nulidade constatada, a Turma do CARF determinou que a DRF São José do Rio Preto fizesse juntar aos autos os documentos faltantes, concedendo à contribuinte prazo para vistas dos autos e aditamento de suas razões de impugnação.

Em observância ao Acórdão exarado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, a DRF São José do Rio Preto expediu Termo De Ciência e Informação Fiscal, demonstrando como a contribuinte poderia acessar os arquivos, bem como abrindo novo prazo para Impugnação, o que complementada pela recorrente.

Em seguida, a contribuinte apresenta nova Impugnação, onde reitera os argumentos quanto à nulidade do auto de infração, aduz a ilegitimidade passiva, bem como no mérito contesta todas as infrações.

Ao apreciar novamente a Impugnação, a DRJ julgou parcialmente procedente, conforme dispositivo a seguir:

1. por unanimidade de votos JULGAR PROCEDENTE EM PARTE A IMPUGNAÇÃO para:
 - a. cancelar a exigência de multa de mora isolada e juros de mora isolados;
 - b. cancelar parcialmente as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2009, 2010, 2011 e 2012 (item 5.5 do Termo de Verificação Fiscal) por reconhecimento do equívoco na glosa de despesas em valores superiores aos contabilizados;

c. cancelar parcialmente as bases tributáveis da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, por reconhecimento do equívoco na glosa de despesas em valores superiores aos contabilizados;

2. por maioria de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO para manter a multa qualificada. Vencida a Julgadora Maria Lucia Aguilera, conforme Declaração de Voto em anexo.

Cientificada a decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-Fls. 1.635 e ss), onde além de reiterar os argumentos da Impugnação, contesta os fundamentos da decisão recorrida, que serão apreciados a seguir no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Severo Chaves, Relator.

Recurso de Ofício – Exame de Admissibilidade

Como relatado, o presente Recurso de Ofício fora interposto em face da decisão de primeira instância que exonerou diversas parcelas do crédito tributário exigido que, extraindo-se das planilhas constantes do acórdão recorrido (e-Fls. 1.565 e ss), somam aproximadamente a quantia de 2,8 milhões de reais.

Faz-se necessário, portanto, realizar o exame de admissibilidade do recurso.

Inicialmente, cumpre destacar que o Recurso de Ofício possui previsão legal nos arts. 25, inciso II, e 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, “*in verbis*”:

Art.25.O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar **recursos de ofício** e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

(...)

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.”

À época da decisão de primeira instância, a Portaria MF nº 63/2017 estabelecia que a autoridade julgadora de 1ª instância deveria recorrer de ofício sempre que a decisão exonerasse o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 2.500.000,00.

Acontece que a recém publicada Portaria MF nº 02/2023, de 18 de janeiro de 2023, alterou o limite de alçada, em valor superior a R\$ 15.000.000,00. É o que se observa:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Ainda, nos termos da Súmula nº 103 do CARF, o valor do crédito exonerado deve ser analisado de acordo com o limite de alçada vigente na data da apreciação do recurso em 2º instância. Veja-se:

“Súmula CARF nº 103

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.”

Assim sendo, em razão do crédito exonerado deste feito não superar o limite de alçada atualmente vigente (R\$ 15.000.000,00), o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Recurso Voluntário

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto nº 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

• **Preliminarmente – Nulidade do Auto de Infração**

Nos tópicos 2.2 e 2.3 do Recurso Voluntário, bem como nos memoriais apresentados, a recorrente defende a nulidade do auto de infração por vício material e cerceamento do direito de defesa.

Quanto a esta arguição, torna-se importante rememorar que esta matéria foi apreciada no Acórdão 1302-001.866 do CARF, quando do julgamento do primeiro Recurso Voluntário. Vejamos o que foi decidido:

DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Inicialmente, cabe analisar a preliminar processual alegada, qual seja, de que houvera cerceamento do direito de defesa por não ter sido oportunizado à recorrente a ciência dos cálculos efetuados pela Fiscalização. De plano, já me manifesto pelo acolhimento parcial da preliminar, pois não é o caso de se declarar a nulidade do lançamento como pleiteia a recorrente, mas apenas de anular a decisão de primeira instância, oportunizando a insurgente aditar a sua impugnação após a Unidade Preparadora providenciar a devida juntada das planilhas aos autos.

Inicialmente, ressalto que tais planilhas não são elementos essenciais dos autos de infração sub examine, logo, não há que se falar que tenha havido qualquer vício de forma nos atos de lançamentos em tela. Todavia, são elementos que, uma vez mencionados no Termo de Descrição dos Fatos (efls. 712) deveriam constar nos autos, não somente para garantir a ampla defesa e o contraditório, mas também para permitir a análise por parte do julgador, tanto da primeira instância como deste Colegiado. Se não vejamos o seguinte:

não consta dos autos o documento dito anexado cf. informação na folha 455:



não consta dos autos o documento dito anexado cf. informação na folha 456:

Da multa e juros de mora - atraso nos recolhimentos de IRPF.xlsx	37 KB	Pasta de Trabalho d...	08/01/2014 17:14
--	-------	------------------------	------------------

c) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 460:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
Consolidação dos valores a lançar - 2009 a 2012.xls	22 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:44
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2009.xls	33 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 11:34
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2010.xls	33 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:37
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2011.xls	35 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:36
Demonstrativo de Apuração da CSLL reduzida - A.C 2012.xls	32 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 14:40
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2009.xls	49 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 15:05
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2010.xls	41 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 08:45
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2011.xls	41 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 08:53
Demonstrativo de Apuração do IRPJ reduzido - A.C 2012.xls	41 KB	Planilha do Microsof...	10/01/2014 09:04

Além desse conjunto de documentos acima enumerados, dos quais a recorrente alega que não teve ciência, há uma outra série de documentos que foram coligidos durante a fiscalização, os quais também não se encontra juntados aos autos, se não vejamos:

a) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 371, os quais seriam a resposta ao TIF nº 04 (fl. 366):

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
Fatura Janeiro_2009 Cesta Básica.pdf	313 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:13
Fatura Janeiro_2009 Seguro Saúde.pdf	730 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 10:59
Fatura Junho_2012 Cesta Básica.pdf	999 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:11
Fatura Junho_2012 Seguro Saúde.pdf	548 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 11:01
Fatura Março_2010 Cesta Básica.pdf	556 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:12
Fatura Março_2010 Seguro Saúde.pdf	677 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 11:00
Fatura Setembro_2011 Cesta Básica.pdf	663 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 14:53
Fatura Setembro_2011 Seguro Saúde.pdf	539 KB	Adobe Acrobat Doc...	30/10/2013 11:01
Intimação nº 04.pdf	1.051 KB	Adobe Acrobat Doc...	22/10/2013 16:46
procuração.pdf	908 KB	Adobe Acrobat Doc...	11/10/2013 09:17
Protocolo assinado termo 04.pdf	213 KB	Adobe Acrobat Doc...	01/11/2013 08:41
Resumo dos reembolso despesas Acionistas 2009-2010-2011-2012.xls	23 KB	Pasta de Trabalho d...	31/10/2013 18:21

b) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação nas folhas 375/376, os quais seriam a resposta ao Termo de Encerramento de Diligência (fl. 372):

APURACAO CSLL 2009 a 2012.xls	2.043 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 15:37
APURACAO IRPJ CSLL 2009.xls	1.960 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 11:00
APURACAO IRPJ CSLL 2010.xls	290 KB	Planilha do Microsof...	08/01/2014 08:49
APURACAO IRPJ CSLL 2011.xls	289 KB	Planilha do Microsof...	09/01/2014 17:01
APURACAO IRPJ CSLL 2012.xls	292 KB	Planilha do Microsof...	08/01/2014 08:49
Carta Resposta - 23-12.jpg	728 KB	Imagem JPEG	08/01/2014 08:49
Intimação de 23-12-2013.pdf	552 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:49
procuração.pdf	939 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:49
Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
2009.pdf	4.250 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:54
2010.pdf	3.962 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:54
2011.pdf	3.883 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:50
2012.pdf	2.629 KB	Adobe Acrobat Doc...	08/01/2014 08:50

c) não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 380, os quais seriam a resposta ao TIF a fls. 377:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
Carta resposta - 26-12.jpg	680 KB	Imagem JPEG	07/01/2014 18:14
Cta 2111020027 - JCP a pagar.pdf	50 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020058 - JCP a pagar.pdf	47 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020062 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020065 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020070 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020077 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Cta 2111020087 - JCP a pagar.pdf	48 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
Intimação RFB - 26-12-2013.pdf	523 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
JCP 2009 a 2012 - fiscal.xlsx	32 KB	Pasta de Trabalho d...	07/01/2014 18:14
JCP A PAGAR 2010 A 2012.pdf	29 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14
procuração.pdf	939 KB	Adobe Acrobat Doc...	07/01/2014 18:14

não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 457, os quais seriam a resposta a intimação e resposta de Adalberto:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
carta resposta da intimação 01 - Adalberto.pdf	270 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 13:24
Comprovante 2009 - Adalberto.pdf	757 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:33
Comprovante 2010 - Adalberto.pdf	1.246 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:41
Comprovante 2011 - Adalberto.pdf	4.079 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:29
Comprovante 2012 - Adalberto.pdf	2.434 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:24
Procuração do Itau.pdf	1.402 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:38
Termo de Intimação 01 - Adalberto.PDF	111 KB	Adobe Acrobat Doc...	13/01/2014 14:36

não consta dos autos os documentos ditos anexados cf. informação na folha 458, os quais seriam a resposta a intimação e resposta de Jane:

Nome	Tamanho	Tipo	Data de modificação
carta resposta da intimação 01 - Jane.pdf	278 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 13:26
Comprovaentes 2009 - Jane.pdf	695 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:36
Comprovaentes 2010 - Jane.pdf	1.510 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:40
Comprovaentes 2011 - Jane.pdf	2.711 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:30
Comprovaentes 2012 - Jane.pdf	3.313 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:25
Procuração do Itau.pdf	1.402 KB	Adobe Acrobat Doc...	16/12/2013 11:38
Termo de Intimação 01 - Jane.PDF	108 KB	Adobe Acrobat Doc...	13/01/2014 14:41

Há outros documentos também nessa mesma situação, como por exemplo, o informado na folha 454.

Ressalto, ainda, que está apenso apenas o PAF 1600472009/201444, cujo objeto é a representação fiscal para fins penais, sendo que nenhum dos documentos acima tratados consta do PAF apenso.

Assim, reafirmo que não há falar em nulidade dos autos de infração, já que, além deles estarem formalmente em consonância com o art. 10, não se constata a hipótese de nulidade prevista no art. 59, I, ambos os dispositivos do Decreto nº 70235/72. Não obstante, há que se reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância, pois houve cerceamento do direito de defesa da recorrente, não só porque não lhe foi dada ciência dos cálculos efetuados pelos autuantes, como também, por ter a DRJ proferido decisão em processo no qual não constava sequer respostas de várias intimações realizadas pela Fiscalização. Ora, o que não está nos autos não existe para o julgador, razão pela qual há que se conclui que a DRJ proferiu julgamento ignorando documentos que deveriam constar dos autos.

Alfim, saliento que, conforme já dito, há representação fiscal para fins penais, razão pela qual o princípio constitucional do contraditório há de ser garantido de forma que não repouse dúvida sobre a sua observância.

Em face do exposto, voto por anular a decisão de primeira instância e determinar que a DRFSão José do Rio Preto faça juntar aos autos todos os documentos acima referidos e, posteriormente, conceda à Wickbold & Nosso Pão Ind. Alimentícias Ltda prazo para vistas dos autos e aditamento de razões a sua impugnação.

Em contrapartida, argumenta a recorrente que, desde a primeira Impugnação, pugna pelo reconhecimento da nulidade do lançamento, vez que não lhe havia sido franqueado o acesso a documentos essenciais, sobretudo ao demonstrativo de cálculo do valor exigido.

Aduz que no Relatório Fiscal (e-Fls. 473 e ss) a autoridade fiscal afirma ter elaborado “novo demonstrativo” pelo qual apurou “excessos de valores (pagos a títulos de juros sobre o capital próprio” e calculou “o valor do imposto de renda que deveria ter sido retido na fonte”. Entretanto, esses e outros documentos não foram remetidos à empresa quando da notificação do lançamento.

Discorda do entendimento da DRJ que justificou que “os documentos supostamente não juntados aos autos dele constaram todo o tempo, tendo ocorrido um problema técnico na abertura”, por entender que independentemente do motivo, o contribuinte não teve acesso a arquivos imprescindíveis à elaboração da defesa.

Assevera que em novo julgamento a DRJ reconheceu a existência de erros na quantificação dos créditos tributários, o que demonstra que as informações sequer eram conhecidas inicialmente pela DRJ.

Argumenta que embora a primeira decisão do CARF tenha sido precisa no diagnóstico, a decisão correta seria pela nulidade do lançamento, haja vista o cerceamento do direito de defesa. Isso porque, o defeito não é particular à decisão recorrida, mas decorre da própria autuação, sendo intrínseco ao lançamento, haja vista que este não contemplava todos os requisitos essenciais previstos pelo art. 142, CTN, nem os elementos constantes do art. 10, do Decreto nº 70.235/72.

Defende que o ocorrido envolve uma falha tão grave que não pode ser compreendido como um mero caso de vício formal, vez que a ausência dos cálculos elaborados pela autoridade lançadora adentra na essencialidade da infração tributária. Ademais, ao longo da peça recursal, menciona jurisprudência administrativa do CARF.

Pois bem.

Antes de analisar os argumentos da contribuinte, cumpre inicialmente analisar se esta turma tem competência para analisar novamente a arguição da nulidade do lançamento, haja vista que a matéria já foi apreciada por outra turma do CARF, que decidiu por afastar a nulidade do lançamento, e reconhecer nulidade da decisão da DRJ.

Quanto a este ponto, entendo que com a prolação de uma nova decisão pela DRJ, toda a matéria arguida no novo Recurso Voluntário é devolvida ao CARF, e deve ser apreciada por esta turma. Ademais, as arguições de nulidade são matérias que envolvem vícios no procedimento fiscal e/ou no lançamento, e que podem inclusive serem reconhecidas de ofício, razão pela qual entendo que a matéria não se encontra preclusa.

Passa-se à análise das razões da nulidade arguida.

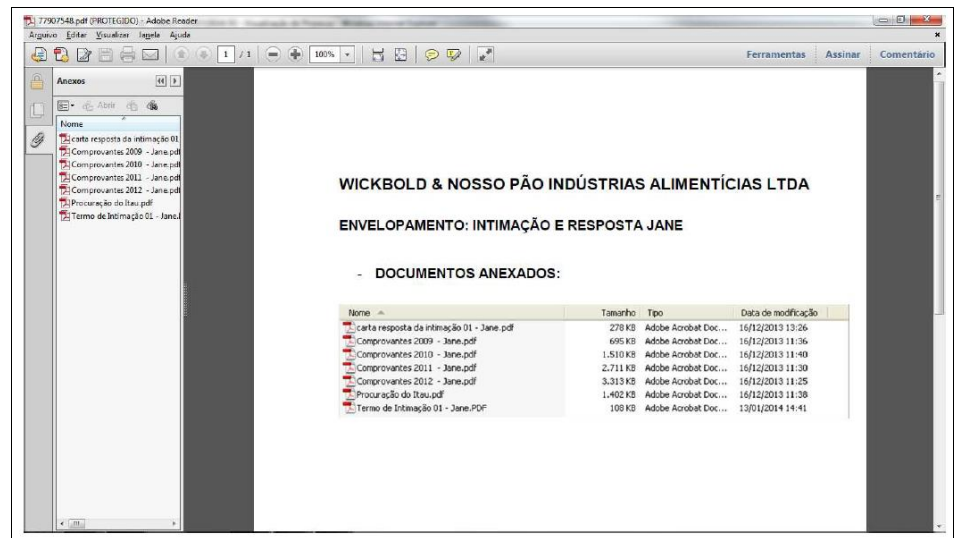
Ao analisar o novo acórdão proferido pela DRJ, extrai-se que a autoridade julgadora analisou detidamente a questão da nulidade apontada, justificando que os documentos supostamente não juntados aos autos dele constaram em todo o tempo, tendo ocorrido um problema técnico na abertura dos arquivos, não reportado anteriormente pela interessada.

Veja-se alguns trechos da decisão recorrida:

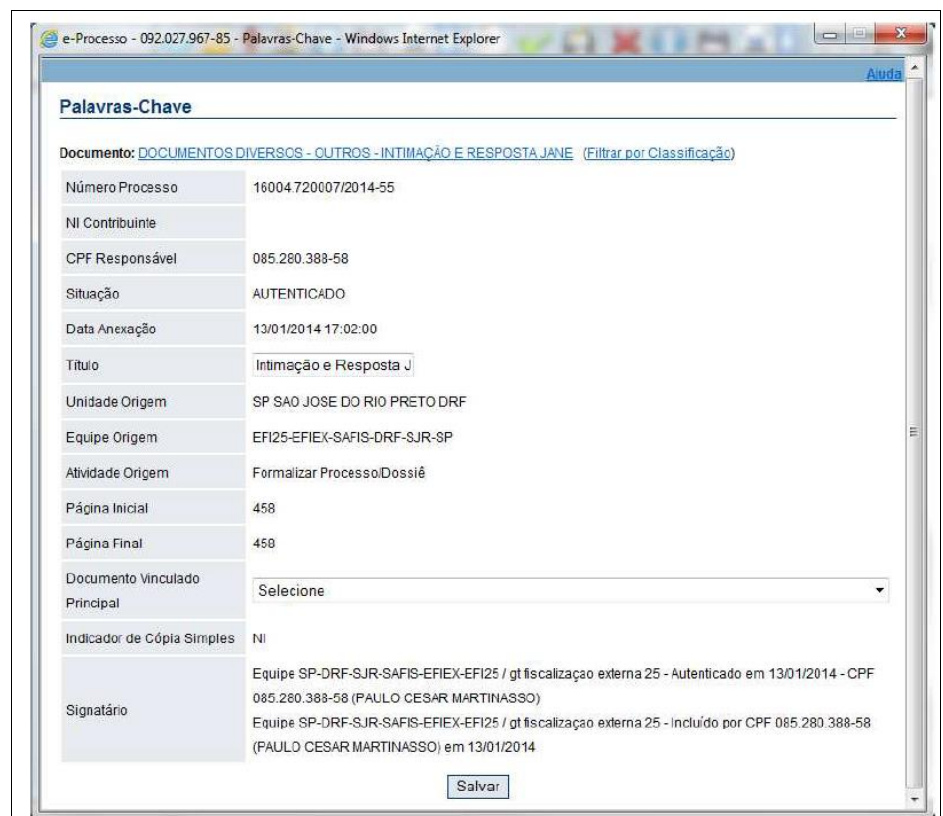
Em análise aos autos do processo em epígrafe, verifica-se que, assim como esclarecido pela fiscalização, os documentos supostamente não juntados aos autos dele constaram

em todo o tempo, tendo ocorrido um problema técnico na abertura dos arquivos, não reportado anteriormente pela interessada.

É o que se verifica, por exemplo, em relação à resposta à intimação de Jane:



Ao consultar a data de anexação, verifica-se ter sido ela efetuada na mesma data da anexação dos autos de infração combatidos:



Caso a contribuinte tão-só tivesse clicado no “grampo” constante do documento, teria acesso a todos os documentos questionados, oportunamente entregues em CD, juntamente com todas as demais informações constantes do processo.

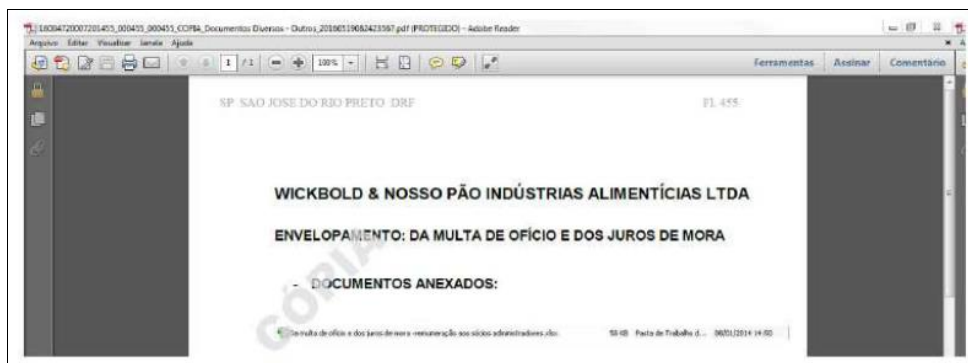
Observe-se que isso é demonstrado de forma bem clara pelos esclarecimentos prestados pela fiscalização:

No exercício das atribuições inerentes ao cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e na forma do disposto no art. 7º do Decreto nº 70.235/72, DOU INÍCIO ao procedimento fiscal no contribuinte acima identificado, em conformidade com o disposto nos artigos 904, 905, 910, 911, 915, 916, 927 e 928 do Decreto nº 3.000/99, bem como obedecendo à forma do inciso II, art. 23, do Decreto nº 70.235/72, com redação alterada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, cientificando-o dos fatos a seguir relatados.

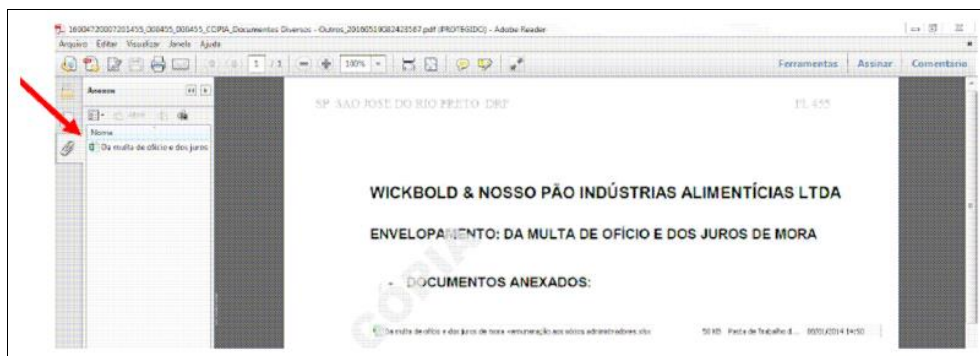
Por meio do Acórdão nº 1302-001.866, lavrado pela 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (fls. 1147/1170 do Processo Administrativo nº 16004.720007/2014-55), foi declarada a nulidade da decisão de primeira instância (Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto - fls. 832/888), por entender que “houve cerceamento do direito de defesa da recorrente, não só porque não lhe foi dada ciência dos cálculos efetuados pelos autuantes, como também, por ter a DRJ proferido decisão e processo no qual não constava sequer respostas de várias intimações realizadas pela Fiscalização”.

O ponto central em questão é o fato de a contribuinte alegar que não conseguiu abrir os documentos (arquivos não pagináveis), envelopados pela fiscalização dentro de um arquivo pdf.

A título de exemplo, a contribuinte cita que não conseguiu abrir a planilha de fl. 455, elaborada pela fiscalização. Alegou que somente conseguiu identificar o seguinte:

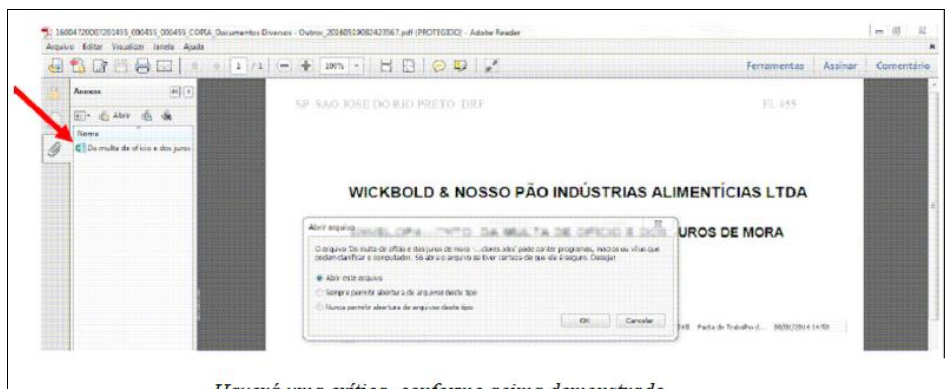


Após clicar no “grampo”, abrirá outra tela disponibilizando o acesso aos documentos envelopados:



No exemplo acima, ficou disponível o acesso à planilha “Da multa de ofício e dos juros de mora – remuneração aos sócios administradores.xlsx”.

c) Então clicar no documento que se quer abrir (no caso é a planilha no formato excel):



Haverá uma crítica conforme acima demonstrado.

Haverá uma crítica, conforme acima demonstrado.

Basta clicar em ok para que a planilha envelopada no arquivo pdf possa ser aberta no formato original (excel, doc etc):

Mês	2009		2010		2011		2012	
	Multa de Ofício	Juros de Mora	Multa de Ofício	Juros de Mora	Multa de Ofício	Juros de Mora	Multa de Ofício	Juros de Mora
Jan	40.203,60	2.852,27	42.441,70	2.376,50	56.586,09	4.827,34	57.109,68	3.495,37
Fev	40.363,66	2.793,35	43.156,30	2.159,04	57.329,88	4.546,53	57.169,68	3.182,45
Mar	40.363,66	2.365,71	43.156,30	2.966,28	57.329,88	4.219,48	58.305,54	2.972,96
Abr	40.363,66	2.156,11	43.156,30	2.785,50	57.286,17	3.934,84	57.569,64	2.646,36
Mai	40.363,66	1.593,80	43.156,30	2.523,21	57.251,55	3.465,44	57.569,64	2.403,57
Jun	40.363,66	1.741,02	43.156,30	2.775,38	57.251,55	3.095,22	57.569,64	2.141,35
Jul	40.363,66	1.555,35	43.156,30	2.619,72	58.591,71	2.753,81	57.569,58	1.676,77
Ago	40.363,66	1.369,67	43.156,30	1.776,16	57.251,55	2.312,05	57.569,64	1.669,52
Set	40.363,66	1.184,00	43.156,30	1.542,12	57.251,55	1.996,17	57.569,64	1.435,40
Out	40.363,66	1.008,40	43.156,30	1.389,07	57.251,55	1.667,93	57.569,64	1.226,31
Nov	40.203,60	820,36	43.226,70	1.042,11	57.224,10	1.335,69	57.569,64	1.012,23
Dez	40.363,66	632,36	44.213,63	813,53	57.251,55	986,51	57.569,59	782,95
TOTAL	484.363,86	20.219,50	518.618,65	25.552,47	682.816,77	35.042,12	690.815,53	24.844,92

Este procedimento deverá ser utilizado nos demais documentos envelopados.

Isto posto, tendo em vista que as dificuldades alegadas em abrir os arquivos envelopados estão superadas, em cumprimento ao Acórdão nº 1302-001.866 do CARF, REMETO ao contribuinte, juntamente com o presente Termo, CD-ROM contendo cópia integral do processo administrativo nº 16004.720007/2014-55 (sendo que o citado Acórdão corresponde aos documentos de folhas 1147 a 1170), reabrindo-se, a partir do seu recebimento, o prazo de 30 (trinta) dias para vistas dos autos e apresentação de aditamento de razões à sua impugnação.

Lembrando que o sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF - utilizando o programa Consulta Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Internet, www.receita.fazenda.gov.br, onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo.

Maiores informações poderão ser obtidas, caso necessário, direta e pessoalmente com o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil signatário, no endereço da Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto (Rua Roberto Mange, 360, V. Nova Redentora, Cep 15.090-150), MEDIANTE PRÉVIO AGENDAMENTO, ou pelo telefone (17) 3201-9551.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, assinado por nós, Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, sendo enviado uma via para o contribuinte, cuja ciência dar-se-á via postal, através de aviso de recebimento - AR, conforme disposto no inciso II do art. 23 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, ainda que a contribuinte tivesse algum tipo de dificuldade, esta seria facilmente sanada com o questionamento junto à DRF São José do Rio Preto ou mesmo com a consulta a alguém minimamente conhecedor da plataforma “Adobe Reader”, tão amplamente utilizada nos dias de hoje.

(...)

Como se vê, os documentos no qual a contribuinte alega não ter recebido estavam o tempo todo anexados nos arquivos digitais do processo. Inclusive, este relator seguiu o passo-a-passo acima demonstrado, e conseguiu acessar normalmente os arquivos.

Desse modo, o que se verifica é que por questões estritamente técnicas ou de falta de informação não conseguiu acessá-los, razão pela qual entendo não ter havido qualquer nulidade material que macule o auto de infração.

Ademais, entendo que os direitos ao contraditório e à ampla defesa foram devidamente garantidos, na medida em que o acórdão de 1ª instância foi anulado, e a contribuinte teve a oportunidade de complementar a sua Impugnação, com o total acesso aos documentos que inicialmente alega não ter tido.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade do auto de infração.

- **Preliminarmente – Ilegitimidade da Parte**

Outra preliminar arguida pela recorrente é a ilegitimidade da WICKBOLD, por entender que como os pagamentos a título de JCP foram realizados aos sócios por conta e ordem de sua controladora NDSA, a autoridade fiscal deveria ter analisado quais os aspectos fiscais envolvidos na cessão do direito ao crédito.

Argumenta que “não é aceitável uma análise apenas sob o enfoque da questão financeira, em outras palavras, não é correto analisar o mero fato de os valores terem sido creditados e depositados diretamente à conta bancária das pessoas físicas para puni-las e desqualificar a natureza de tais pagamentos, o que, por si só, justifica a nulidade do lançamento pela ilegitimidade de parte no polo passivo da presente demanda, nos termos do já mencionado art. 142 do CTN”.

Penso que não assiste razão à recorrente quanto a esta preliminar.

Os pagamentos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) foram realizados e escriturados na contabilidade da fiscalizada e geraram efeitos fiscais. Assim sendo, ao considerar que os pagamentos de JCP foram realizados em desconformidade com a legislação, a autoridade fiscal tem plenos poderes para atribuir as infrações decorrentes da desconconsideração da operação realizada.

Portanto, o fato da autoridade fiscal não ter fiscalizado ou autuado a empresa controladora NDSA, ou ter desconconsiderado a cessão de direitos, não invalida o procedimento fiscal realizado, nem sequer retira a legitimidade da recorrente na sujeição passiva da presente exação, haja vista que as infrações que lhe foram imputadas decorrem de efeitos fiscais de operações por ela realizadas.

Desta feita, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.

- **Exame do Mérito**

Núcleo da Autuação – Distribuição de Juros sobre o Capital Próprio de Forma Desproporcional à Participação no Capital Social da Empresa

Como visto no relatório, todas as exigências fiscais decorrem da constatação de que “a fiscalizada, por meio de pagamentos efetuados a título de juros sobre o capital próprio, remunerou mensalmente os seus sócios quotistas, mediante o pagamento desproporcional à participação dos mesmos no capital social da empresa”.

Passa-se à análise central desta matéria, que dela decorreu todas as infrações apuradas.

Inicialmente, convém transcrever as razões de decidir da autoridade julgadora de 1ª instância quanto a esta matéria, que aborda também a síntese dos argumentos da Impugnação da contribuinte, ora reprisados em sede recursal:

(..)

Vê-se que, embora tenham sido sete os tópicos presentes nos autos de infração, a refrega centra-se, nas palavras do Fisco, nas implicações advindas dos “pagamentos efetuados aos sócios quotistas da Wickbold, a título de Juros sobre o Capital Próprio, cujos valores foram desproporcionais à participação societária dos mesmos na referida empresa”, posição contra a qual a impugnante se bateu ferozmente em sua peça contestatória, na qual, depois de historiar o surgimento da figura dos JCP no ordenamento jurídico, perfilou:

- que dois fatores estão por trás da inserção dos JCP no ordenamento jurídico (Impugnação – fl. 624), quais sejam, “(i) atribuir à remuneração do capital dos sócios o mesmo tratamento fiscal dispensado aos juros pagos na contratação de empréstimos de terceiros, estimulando, assim a capitalização da Sociedade pelos seus próprios acionistas, e (ii) compensar os efeitos decorrentes do fim da correção monetária de balanço, que permitia a dedução, para fins fiscais, dos ajustes do ativo permanente realizados de acordo com os índices de inflação”.

- que pode ser possível definir os JCP como “modalidade de distribuição de resultados aos sócios ou acionistas”, que, “não obstante a sua denominação, os JCP não apresentam a natureza de “juros” propriamente ditos, pois o seu pagamento não decorre de qualquer operação de crédito”, sendo “calculados sobre contas do Patrimônio Líquido da pessoa jurídica, e não sobre contas de seu passivo exigível, o que reforça sua natureza de distribuição de resultados”.

- que “a pessoa jurídica pode utilizar a taxa que julgar conveniente para remunerar o capital colocado à sua disposição pelos seus acionistas”, mas que sua dedutibilidade fiscal atrela-se à variação da TJLP.

- que “a interpretação dada pela fiscalização (...) de que o pagamento deve ser feito de forma proporcional à participação do sócio na sociedade, não encontra amparo em lei”.

- que os JCP têm caráter de distribuição de resultados, “eis que os valores pagos pela Impugnante guardam, pois, natureza de legítimos juros sobre o capital próprio”, e reafirma que “o fato de seu pagamento supostamente ter ocorrido de forma desproporcional (...) não teria o condão de tirar-lhe a natureza jurídica”.

Nesta linha, a definição da celeuma em relação ao pagamento dos JCP implicará, reflexivamente, nos demais tomos presentes nos autos de infração, em razão de sua direta relação, vale dizer, é inquestionável que as infrações têm alicerce e decorrem do entendimento do Fisco de que os Juros sobre o Capital Próprio foram incorretamente pagos, de modo que a solução desta parte do litígio refletirá diretamente nos demais itens.

Para melhor compreensão do tema, impende rever a evolução histórica dos JCP, ainda que de forma resumida. Já antecipadamente à sua entrada no mundo jurídico, ocorrida pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995, art. 9º, autores de contabilidade faziam referência a

uma forma de remuneração do capital, todavia (certamente tolhidos pela legislação tributária que, à época, interferia de forma desmedida na ciência contábil) ressaltando sua não aceitação como “despesa”, esta entendida para fins fiscais

Pouco antes da promulgação da mencionada Lei, A. Lopes de Sá e A. M. Lopes de Sá6, escreviam:

“JUROS SOBRE CAPITAL – Valor que deve apresentar o interesse ou compensação do capital aplicado em uma empresa, e que, segundo algumas teorias, deverá ser incluído no custo de um produto (teoria de economistas e de raríssimos contabilistas); despesa figurativa que representa o valor que renderia um capital aplicado.

A inclusão do valor dos juros sobre o capital como fator de custeio é bastante discutida ainda, por efeito de confusões que se estabelecem em nossa doutrina.

Os juros sobre o capital não devem ser incluídos como fator de custo de operação, mas, apenas, extraordinariamente, para efeito de estudos de rentabilidade do capital e não de sua redutibilidade”

Veja-se, o tema (repita-se, certamente pelo engessamento que a legislação tributária, mormente do IR, exercia sobre a Contabilidade e os profissionais da área), era quase um tabu, sendo entendido mais como um assunto afeto aos economistas que aos contabilistas:

“A imputação dos juros sobre o capital próprio ao custo é matéria discutida em Contabilidade e a maior parte de nossos melhores autores concorda em não admitir tal como custo, pois julga que isto é mais um problema de Economia que de Contabilidade”7

Foi necessária a devida permissão legislativa para que o assunto mudasse de cenário, ganhando a forma e a dimensão de hoje, o que se fez pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 9º, cuja redação atual é a seguinte:

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

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

§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 4º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros de que trata este artigo serão adicionados à base de cálculo de incidência do adicional previsto no § 1º do art. 3º.(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

§ 9º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital, garantida sua dedutibilidade, desde que o imposto de que trata o § 2º, assumido pela pessoa jurídica, seja recolhido no prazo de 15 dias contados a partir da data do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos referidos juros, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 10. O valor da remuneração deduzida, inclusive na forma do parágrafo anterior, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 11. (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)

Importante verificar que o artigo 35 dispôs que referida Lei entraria em vigor a partir de 1º de janeiro de 1.996, oportunidade em que também passou a vigor outro dispositivo (art. 10)8 que excluiu da tributação do IR, os lucros e dividendos calculados com base nos resultados das pessoas jurídicas, em quaisquer de suas formas de apuração (Lucros Real, Presumido ou Arbitrado).

A conjugação destes dois dispositivos (arts. 9º e 10) mostra que a intenção do legislador foi a de permitir que os empreendedores e investidores nos capitais das empresas mantivessem tais investimentos nas próprias pessoas jurídicas de que participassem recebendo, em contrapartida, remuneração por tal aplicação, ao invés de buscarem tais frutos no mercado financeiro. Em outras palavras, representam os JCP, a compensação do capital investido em uma empresa.

Nesta trilha, não só se isentaram os lucros da tributação, como se permitiu que sobre o Capital e outras contas do Patrimônio Líquido se calculassem e pagassem JCP aos detentores de ações, quotas ou participações societárias (ou mesmo empreendedores individuais) permitindo, ainda, a reaplicação de tais montantes ao próprio Capital, aumentando a base de cálculo dos Juros.

Tudo isso sem se olvidar a tributação extremamente favorecida no caso de beneficiários pessoas físicas (15% de IRRF, ao invés de 27,5% na Declaração de ajuste anual) e o fato de as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real poderem deduzir tais montantes das bases imponíveis de IRPJ e CSLL (geralmente 34%).

Neste hiato, imprescindível lembrar o contexto existente no Brasil quando a Lei nº 9.249/1995 foi promulgada.

Até 1995 existia no País a Correção Monetária dos Balanços (CMB), sistema pelo qual os saldos credores ou devedores da CMB (confronto entre contas do Ativo Permanente e Patrimônio Líquido), resultavam em, i) lucro inflacionário, sobre o qual o tributo devido poderia ser diferido para pagamento quando de sua realização, ou, ii) despesas, dedutíveis in actu.

Extinta a Correção Monetária de nosso sistema econômico-jurídico com o advento do Plano Real, a CMB foi também expurgada do sistema contábil e fiscal.

Com isso, dado que às obrigações junto a terceiros, assim como às aplicações financeiras continuaram sendo imputados juros, com evidente desequilíbrio patrimonial e reflexos tributários caso as contas do Patrimônio Líquido não seguissem sendo igualmente atualizadas pelo mesmo critério, o legislador acenou com o surgimento da figura aqui analisada, ou seja, a dos Juros sobre o Capital Próprio, calculados com base na variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e sobre contas previamente definidas, permitindo a remuneração, a título de “juros”, ao sócio, acionista ou empreendedor individual,

Surge daí, a condição legal para seu pagamento, condicionada à existência de lucros antes da dedução dos próprios juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Para melhor compreensão dos pressupostos que ensejaram o nascimento dos Juros sobre o Capital Próprio no ordenamento jurídico, fundamental que se perscrute a exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913/1995, origem do artigo 9º da Lei 9.249/1995 (atrás reproduzido), quando se perceberá que a intenção de permitir a dedução dos JCP do imposto de renda da pessoa jurídica que realiza o pagamento ou crédito dos Juros sobre o Capital Próprio foi baseada no princípio da isonomia, isto porque, antes da referida alteração legislativa, as pessoas jurídicas que possuíam capital financiado de terceiros, poderiam deduzir os juros desse tipo de empréstimo da base de cálculo do imposto de renda, não havendo, entretanto, previsão legal para a mesma dedução no caso de investimento com capital próprio.

Veja-se o que diz a exposição de motivos do Projeto de Lei nº 913/1995 (depois Lei nº 9.249/1995) em relação ao artigo 9º:

“A permissão da dedução de juros pagos ao acionista até o limite proposto [variação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP], 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. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimentos”

O deputado Antonio Kandir, relator do PL nº 913/1995, destacou seu entendimento a respeito do que viria a ser o artigo 9º, da Lei:

“A medida visa a estimular o autofinanciamento das empresas, pela redução da diferença de tratamento que a atual legislação confere ao capital próprio e ao capital de terceiros. Como se sabe, os juros sobre empréstimos (capital de terceiros) são dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda, enquanto os encargos implícitos sobre a parcela do capital próprio não podem ser deduzidos.

Com isso, a empresa que se financia de formas preponderante com empréstimos de terceiros tem a vantagem comparativa com outra empresa do mesmo porte, que opera no mesmo setor, mas que prefira financiar-se com capital próprio, pois que a primeira deverá pagar menos imposto de renda do que a segunda. (...) Os encargos implícitos sobre o capital próprio consistem no seu custo de oportunidade, vale dizer, no custo equivalente ao quanto renderia se aplicado no mercado financeiro”.

O que o legislador buscou, portanto, foi criar um ambiente propício para que se aumentasse o autofinanciamento das empresas, gerando aumento em sua liquidez, sem endividamento, mediante a formação de capitais próprios, em detrimento do uso dos empréstimos.

Situação que se sintetiza na brilhante lição de Marco Aurélio Greco⁹ “Neste contexto é que aparece a figura das opções fiscais, que serão figuras criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme a sua conveniência”.

Postas estas premissas, pode-se afirmar que, diferentemente de outros países onde a figura dos JCP inexistente, no Brasil o legislador optou por permitir uma forma mista de remuneração do capital para os investidores, i) dividendos, e, ii) juros sobre capital próprio, destacando-se, TODAVIA, que essa divisão não é meramente acadêmica ou didática, pois dela resultam efeitos tributários diferentes, conforme se verá adiante.

Esclareça-se: ainda que tenham por fim remunerar o capital dos investidores, lucros e JCP têm contornos legais e tributários opostos, bem ao revés do entendimento de alguns, inclusive da defendente (impugnação – fl. 634), de que “os JCP possuem natureza de dividendos”.

Sobre os efeitos tributários antagônicos dos JCP e dos dividendos, a definição da Procuradora Federal Tarsila Ribeiro Marques Fernandes em artigo apresentado na rede mundial de computadores no dia 05/06/201310:

“Os dividendos são uma parte dos lucros de uma empresa que é dividida entre os acionistas. Nesse sentido, pessoas, físicas ou jurídicas, que possuem ações, títulos ou fundos mútuos, podem receber dividendos de tais investimentos. Cabe esclarecer que tanto os dividendos quanto os juros sobre capital próprio são formas de remuneração do investidor, com uma grande diferença tributária, uma vez que o pagamento dos dividendos não confere à pessoa jurídica o direito à dedução do imposto de renda, uma vez que há isenção do imposto de renda para o beneficiário.

(...)

Quaisquer valores pagos a título de dividendos como forma de remunerar os acionistas não são tributados, razão pela qual os investidores recebem integralmente os valores distribuídos (...) diferentemente do que acontece no Brasil em relação aos juros sobre capital próprio, que é considerado, como visto anteriormente, um custo dedutível da apuração do seu lucro real para fins de tributação do imposto de renda”.

Dizendo de modo mais claro, enquanto os lucros e dividendos estão fora da tributação do IR quando distribuídos, os JCP submetem-se a toda uma sistemática de imposição tributária (na fonte, de forma exclusiva, quando os recebedores forem pessoas físicas), como antecipação, se beneficiários pessoas jurídicas, além de seu caráter de dedutibilidade na fonte pagadora (PJ com regime de tributação pelo Lucro Real).

Resumidamente pode-se afirmar com segurança que, i) lucros e dividendos significam a participação do sócio/acionista/empreendedor individual no resultado positivo da atividade empresarial, e, ii) JCP revestem-se de nítidos e indiscutíveis contornos de “remuneração do capital investido”, ou, no dizer do próprio deputado Antonio Kandir, relator do Projeto que se transformou na Lei nº 9.249/1995:

“os encargos implícitos sobre o capital próprio consistem no seu custo de oportunidade, vale dizer, no custo equivalente ao quanto renderia se aplicado no mercado financeiro”.

Nesta linha é que o Código Civil de 2002, por seu artigo 1.00711 ÚNICA E TÃO SOMENTE cuidou de permitir que os lucros pudessem ser distribuídos de forma desigual às participações dos sócios/acionistas no capital, NÃO FAZENDO QUALQUER REFERÊNCIA EM RELAÇÃO AOS JCP (sempre lembrando que, quando da promulgação da Lei nº 10.406/2002, os JCP já existiam no ordenamento legal há sete anos, de modo que, se fosse intenção do legislador equiparar ambos institutos, o teria feito naquela oportunidade).

Contextualmente, enquanto o Código Civil permite distribuição desproporcional dos lucros, os Juros sobre o Capital Próprio, por sua nítida natureza compensatória do investimento realizado e seu claro caráter de “custo de oportunidade”, só podem ser calculados sobre o Capital e na EXATA PROPORÇÃO da participação dos investidores no referido capital, sob pena de completo desvirtuamento do instituto, sendo certo que quaisquer recebimentos além dos limites individuais aos quais o artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, se refere¹², serão tidos como indevidos e sujeitos ao crivo fiscal.

Mal comparando, mas bem comparando, imagine-se uma sociedade de dois sócios, “A” e “B”, na qual o primeiro detenha 20% do capital e o segundo os restantes 80%. Se

ambos deliberarem que os JCP serão pagos meio a meio, ou seja, 50% para cada um, como é que “A” (que só tem 20%) poderá habilitar-se a receber 50% de juros sobre o capital próprio se o capital próprio que possui é apenas 20%? Como poderá receber juros sobre um capital que não detém?!

Uma aberração jurídica, mais, um verdadeiro absurdo sob o ângulo da própria lógica.

Ressalte-se, esta possibilidade (de que os sócios/acionistas estipulem distribuição desfigurada em relação às suas participações no capital da sociedade), permitida em relação aos lucros (por literal disposição legal), não pode ser ampliada para outro instituto com conotação e regramento próprios.

Deste modo, a alegação da autuada (fls. 310/311) de que “a empresa “NDSA Empreendimentos e Participações Ltda.”, também sócia da Requerente, em verdade, abriu mão do direito no recebimento na parte dos Juros que lhe cabia, em benefício direto aos demais sócios pessoas físicas”, não tem o mínimo respaldo legal para transmutar os beneficiários dos JCP, tratando-se, como é óbvio, de mero acordo entre partes, impossível de ser oposto à Fazenda Pública para modificar efeitos tributários.

Indo ao caso concreto, veja-se a composição societária da autuada, conforme Contrato Social de fls. 673/687:

CAPÍTULO IV – DO CAPITAL SOCIAL		
CLÁUSULA 5ª - O capital social é de R\$ 1.632.297,00 (Um milhão, seiscentos e trinta e dois mil, duzentos e noventa e sete reais), dividido em 1.632.297 (Um milhão, seiscentos e trinta e dois mil, duzentos e noventa e sete) quotas de valor nominal de R\$ 1,00 (Um real) cada uma, totalmente subscrito e integralizado em moeda corrente nacional, assim distribuídas entre os sócios quotistas:		
	QUOTAS	VALOR EM R\$
NDSA EMPREEND. E PARTICIP. LTDA	1.632.291	1.632.291,00
ADALBERTO HERBERTO JOSÉ WICKBOLD	1	1,00
RONALDO WICKBOLD	1	1,00
TELMA DE FREITAS WICKBOLD	1	1,00
DENISE WICKBOLD O'DONNELL	1	1,00
BETTINA WICKBOLD VON AMMON	1	1,00
JANE TORRÉS WICKBOLD	1	1,00

Ou, na planilha elaborada pela Fiscalização englobando os períodos sob ação fiscal (Termo de Descrição dos Fatos - fl. 475):

2.1 – PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA WICKBOLD				
De acordo com os Contratos Sociais apresentados, a composição societária da Wickbold durante o período de fiscalização foi a seguinte:				
Titular	01/01/2009 até 02/02/2010		03/02/2010 até 31/12/2012	
	Qde Quotas	Participação Societária	Qde Quotas	Participação Societária
NDSA Empreendimentos e Participações Ltda	1.632.290	99,9993%	1.632.291	99,9994%
Adalberto Herberto José Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Ronaldo Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Espólio de Edilberto de Freitas Wickbold	1	0,0001%		
Telma de Freitas Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
Denise Wickbold O'Donnel	1	0,0001%	1	0,0001%
Bettina Wickbold Von Ammon	1	0,0001%	1	0,0001%
Jane Torres Wickbold	1	0,0001%	1	0,0001%
TOTAL	1.632.297	100,00%	1.632.297	100,00%

Como é natural, se a empresa optar por pagar/creditar JCP aos detentores do Capital, deve fazê-lo com observância de suas respectivas participações, posto que, como visto, Juros sobre Capital Próprio visam compensar e remunerar justamente o capital investido, sendo ilógico não remunerar quem possui a esmagadora maioria das quotas (99,9994% do capital, a holding NDSA) e, muito mais que isso, remunerar em valores

astronomicamente superiores às residuais participações de que dispunham junto à sociedade, os demais sócios, todos pessoas físicas.

Voltando ao hipotético exemplo de pagamento disforme de JCP e trazendo-o ao caso concreto, tome-se o quadro abaixo, de lavra do Fisco (Termo citado – fl. 491):

➤ Juros sobre o Capital Próprio creditados aos sócios quotistas:

Titular	Participação Societária Total na Wickbold (PF)	JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO CREDITADOS				
		2009 a 2012	2009	2010	2011	2012
NDSA Empreend. e Participações Ltda	99,9993%	-	-	-	-	-
Adalberto Herberto José Wickbold	0,0001%	1.133.317,38	595.913,85	498.231,55	440.423,60	
Ronaldo Wickbold	0,0001%	1.262.800,51	1.908.074,71	1.840.865,32	1.841.775,93	
Norma Wickbold Von Ammon		203.976,98	-	-	-	-
Espólio de Edilberto de F. Wickbold	0,0001%	-	-	-	-	-
Telma de Freitas Wickbold	0,0001%	1.060.649,98	1.654.211,27	1.628.615,20	1.654.152,40	
Denise Wickbold O'Donnell	0,0001%	143.002,92	-	-	-	-
Bettina Wickbold Von Ammon	0,0001%	-	-	-	-	-
Jane Torres Wickbold	0,0001%	143.002,92	297.693,87	248.895,84	220.017,38	
TOTAL	100,00%	3.946.750,67	4.455.893,69	4.216.607,91	4.156.369,31	

Confira-se o absurdo que se estampa: quem investiu na sociedade R\$ 1.632.291,00, para um Capital Social total de R\$ 1.632.297,00 (conf. Contrato atrás reproduzido) NÃO RECEBEU UM CENTAVO pelo seu investimento lá aplicado e quem investiu mísero R\$ 1,00 (um real), chegou a receber R\$ 6.853.516,47 (caso do sócio Ronaldo Wickbold), somente no período de 2009 a 2012, ou seja, aplicou UM REAL e recebeu remuneração a títulos de JUROS de mais de SEIS MILHÕES DE REAIS em quatro anos.

Vale dizer, em um período de quatro anos, quando a inflação ficou em torno de 25% e a TJLP (taxa básica para cálculo dos JCP) mal atingiu 22%, o ínfimo R\$ 1,00 aplicado pelo sócio da Wickbold rendeu, a título de “Juros sobre o Capital Próprio” (conforme pretende a autuada), espantosa remuneração superior a 6.850.000% (SEIS MILHÕES, OITOCENTOS E CINQUENTA MIL POR CENTO)!

E tudo isso sobre um “Capital” que não detinha!

Certamente um disparate.

Observe-se que restou claro nos presentes autos que os valores pagos a título de JCP não foram apenas desproporcionais, tendo em conta a utilização de uma taxa de juros distinta da TJLP, como quer crer a Impugnante. Os valores milionários pagos a detentores de menos de 1% do capital social da empresa (0,0001%, mais exatamente) desnaturaram por completo qualquer tentativa de enquadrar tais pagamentos na forma desejada pela empresa.

É o que se extrai da planilha elaborada pela fiscalização, na qual restariam demonstrados os valores devidos a título de JCP, caso observadas as normas aplicáveis:

SÓCIO	2009	2010	2011	2012
NDSA EMPREENDIMENTOS	5.322.315,70	5.505.849,29	4.950.376,37	5.085.145,93
Adalberto H.J. Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,09
Ronaldo Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,09
Norma Wickbold Von Ammon	5,32	5,51	4,95	5,09
Jane Torres Wickbold	5,32	5,51	4,95	5,09
Telma Wickbold Marques	5,32	5,51	4,95	5,09
Denise Wickbold O'Donnell	5,32	5,51	4,95	5,09
Espólio de Edilberto F. Wickbold	5,32			
TOTAL	5.322.352,94	5.505.882,35	4.950.406,07	5.085.176,47

OBS: o valor dos juros sobre o capital próprio da tabela acima é o valor bruto, antes da retenção do IRRF.

Em contrapartida, traz-se a planilha com o demonstrativo dos valores efetivamente pagos:

SÓCIO	2009	2010	2011	2012
Ronaldo Wickbold	1.644.762,35	1.545.938,82	2.003.349,84	1.998.597,32
Adalberto H. J. Wickbold	1.530.669,88	1.530.669,88	721.672,47	719.590,59
Telma de Freitas Wickbold	976.797,88	1.259.150,82	1.715.995,06	1.739.196,99
Norma Wickbold Von Ammon	487.115,29	487.115,29	88.127,29	157.732,11
Jane Torres Wickbold	341.503,76	341.503,76	359.477,65	359.477,65
Denise Wickbold O'Donnell	341.503,76	341.503,76	61.783,76	110.581,82
TOTAL	5.322.352,94	5.505.882,35	4.950.406,07	5.085.176,47

Resta, portanto, claramente demonstrada a impossibilidade de se atribuir aos valores distribuídos o caráter de JCP, sendo correta sua caracterização como pró-labore, no caso dos valores pagos aos sócios-administradores, configurando “Pagamentos sem causa” aqueles realizados aos sócios não-administradores, nos moldes da brilhante decisão de lavra do Ilustre julgador, atual conselheiro do CARF, Paulo Mateus Ciccone, contida no acórdão nº 14- 51.076, de 15 de julho de 2014:

Em síntese, em face de sua clara natureza compensatória pelo investimento carreado a favor da pessoa jurídica investida, os JCP só podem ser calculados e pagos/creditados na exata proporção do montante da participação do investidor no Capital Social da investida, sendo elementar que tudo que o sócio/acionista/empreendedor individual receber além dessa EXATA e MATEMÁTICA medida não será proibido, mas não poderá se calçar nos benefícios fiscais que a legislação dos Juros sobre o Capital Próprio prescreve, simplesmente porque de JCP não se tratam.

Ou seja, podem ter o cognome jurídico ou contábil que lhe imputarem os interessados. Só não poderá ser chamados de JCP, porque isso não são. Cristalinamente, a posição da doutrina¹³:

“Convém salientar que os juros sobre o capital devem ser pagos de acordo com a participação de cada sócio ou acionista no capital, e, deste modo, não é aplicável a regra que permite a distribuição desproporcional de lucros, posto diferentes são as causas dos juros e dos lucros”. (destaque acrescido pela Relator)

O CARF já teve oportunidade de se manifestar:

Acórdão nº: 2401-01.504 — 4ª Câmara / Turma Ordinária - Sessão de: 1 de dezembro de 2010

“JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO, NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA FINANCEIRA. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL IMPOSSIBILIDADE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE O EXCESSO.

A natureza jurídica dos Juros Sobre Capital Próprio é de despesa financeira para a empresa e de receita para o sócio beneficiário. Os valores pagos ou creditados aos sócios a título de Juros Sobre Capital Próprio, além do que lhes seria devido pela aplicação do percentual correspondente a participação de cada um no capital social, devem sofrer incidência de contribuição previdenciária, por representar pró-labore indireto.”

Sintetizando, em razão dos argumentos articulados no presente voto, nenhuma ressalva ao trabalho fiscal em relação à descaracterização dos pagamentos feitos pela autuada a título de JCP, quando se mostrou sua impropriedade.

Neste eito, como dito preambularmente, a definição da celeuma em relação ao pagamento dos JCP implicaria, reflexivamente, na definição dos demais tomos presentes nos autos de infração, em razão de sua direta relação, vale dizer, é inquestionável que as infrações têm alicerce no entendimento do Fisco de que os Juros sobre o Capital Próprio foram incorretamente pagos.

Deste modo, mantido o trabalho fiscal, por seus próprios e escorreitos fundamentos em relação à descaracterização dos pagamentos feitos pela atuada a título de Juros sobre o Capital Próprio, procedimento da contribuinte que se revelou irregular, as demais imputações fiscais, abaixo listadas, também se mantêm, quais sejam:

- considerar como pró-labore, os valores pagos aos sócios-administradores, supostamente a título de JCP, naquilo que excedeu ao percentual que cada um dispunha de investimento no Capital Social da atuada;
- tributar como pagamento sem causa a sócios não gestores, os valores a eles carregados e nominados pela atuada como JCP, com suporte no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, dispositivo consolidado no RIR/1999, artigo 67414;
- tratar como “despesas indedutíveis” os, montantes pagos a sócios não administradores, tendo em conta que, não se tratando tais desembolsos de JCP e não podendo ser tidos como pró-labore (tais sócios não administravam a sociedade), referidos desenhos se revelam desnecessários e não se amoldam aos conceitos de normalidade, usualidade e necessidade, requisitos essenciais que se exigem das despesas para serem consideradas dedutíveis, a teor do artigo 299, do RIR/1999, impondo-se sua adição ao lucro líquido do período para fins de apuração do Lucro Real (IRPJ) e da Base de Cálculo da CSLL, tudo conforme discriminado em planilha elaborada pelo Fisco (Termo de Descrição dos Fatos - fls. 502/503):

MÊS	PAGAMENTOS SEM CAUSA			
	2009	2010	2011	2012
Jan	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Fev	294.314,83	294.314,75	116.205,11	117.589,72
Mar	294.314,83	294.314,75	116.205,11	117.589,71
Abr	294.314,83	294.314,75	116.205,11	117.589,72
Mai	294.314,83	294.314,75	121.743,56	117.589,72
Jun	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Jul	294.314,83	294.314,75	235.554,67	323.853,64
Ago	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Set	294.314,83	294.314,75	198.383,11	117.589,72
Out	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Nov	294.314,83	294.314,75	117.589,72	117.589,72
Dez	294.314,83	294.314,75	117.589,72	262.195,76
TOTAL	3.531.778,01	3.531.777,05	1.609.835,03	1.761.946,59

- refazer as bases tributáveis de IRPJ e CSLL, recompondo os resultados apurados pela atuada, inclusive prejuízos fiscais e bases negativas, tendo em conta as irregularidades encontradas na ação fiscal;
- impor juros e/ou multa isolada por recolhimentos inexistentes ou insuficientes de estimativas mensais, em face das recomposições havidas.

(...)

Em que pese o extenso e bem fundamentado voto do julgador de primeira instância, ouse discordar do seu posicionamento.

Torna-se necessário, portanto, discorrer inicialmente sobre a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, haja vista à grande celeuma envolvendo o tema.

Com a edição da já mencionada Lei nº 9.249/1995, passou a ser admitida a dedução das despesas com JCP, pagas ou creditadas pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Embora reconheça-se que o JCP é uma forma de remuneração do sócio ou acionista, há quem defenda que sua natureza é similar a dividendos ou lucro distribuível, bem como há quem atribua possuir natureza de juros. Além disso, há ainda quem entenda que sua natureza é híbrida, ou até mesmo que se constitui um instituto próprio no âmbito do Direito Tributário.

Contudo, a doutrina majoritária brasileira¹ entende que o JCP possui a natureza jurídica de participação no resultado, mesmo que constitua instrumento híbrido dotado de efeitos fiscais diversos da distribuição de lucros na forma de dividendos.

Ainda que denominado pelo legislador como “juros”, a sua classificação mais adequada é de uma modalidade *sui generis* de distribuição de resultados, haja vista que está mais próximo à noção de dividendo do que ao conceito de juros.

Isso porque, (i) extrai-se dos parágrafos 1º e 7º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/1995, que o pagamento de JCP pressupõe a existência de lucro; (ii) os juros decorrem de uma relação de crédito, a exemplo do mútuo, enquanto o JCP remunera a contribuição de um sócio ou acionista para a formação do capital social, não existindo relação de crédito entre estes e a sociedade; (iii) a deliberação do pagamento do JCP é facultativa e eventual, diferentemente do pagamento de juros.

Melhor explicando, diferentemente do que ocorre com os juros propriamente ditos, a distribuição de JCP apenas é possível quando a pessoa jurídica pagadora possui lucros, sejam estes lucros correntes ou lucros acumulados e reservas de lucros. Existem, inclusive, critérios fixos e rígidos que vinculam o JCP a uma proporção de tais valores.

Ademais, o conceito de juros é reservado a remunerações direta ou indiretamente relacionadas com a concessão de crédito registrado no passivo exigível, havendo a obrigação de restituição de quantias emprestadas após o decurso do lapso temporal.

Já o JCP são calculados sobre contas que não compõem o passivo exigível da pessoa jurídica, e são determinados mediante a aplicação da TJLP sobre contas patrimoniais que formam parte do passivo não exigível. Tais recursos podem ser empregados pela sociedade para liquidar outras obrigações, sem nunca haver qualquer restituição aos detentores da participação societária.

Outro fundamento que visa afastar a natureza de juros do JCP, atribuindo-lhe natureza mais próxima de lucros distribuídos, é que o §7º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/1995² estabelece que o JCP pago ou creditado pela pessoa jurídica pode ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios de que trata o art. 202, da Lei 6.404/76 (Lei das S/A).

Assim, a própria Lei nº 9.249/1995 parece confirmar que o JCP constitui instrumento para efetuar a distribuição de lucros, atribuindo participações similares a dividendos para sócios ou acionista.

¹ REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. v. 2. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 265; XAVIER, Alberto. Natureza jurídico-tributária dos ‘juros sobre capital próprio’ face à lei interna e aos tratados internacionais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 21, 1997, p. 7-8; AMARO, Luciano. PIS/COFINS e Juros sobre o Capital Próprio. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 239, 2015, p. 99-100; ÁVILA, Humberto. Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e enquadramento legal. In: PRETO, Raquel Elita Alves (Org.). Tributação Brasileira em Evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p. 992; BARRETO, Paulo Ayres. Juros sobre o capital próprio: não incidência de PIS e COFINS. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 100, 2008, p. 133-134; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro; CÔELHO, Eduardo Junqueira. PIS/Cofins: não incidência sobre valores recebidos a título de juros sobre o capital próprio. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime da não-cumulatividade. São Paulo: MP, 2007, p. 404.

² Art. 9º (...) § 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

Ademais, segundo a Deliberação CVM n. 207/96, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683/12, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 08), que trata da “Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos”.

A ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia³. Dessa forma, segundo a ICPC 08, os juros sobre o capital próprio não deveriam ser registrados como despesa financeira da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Dessa forma, se o JCP deve ser contabilizado por meio de débito em conta de patrimônio líquido na qual estão contidos valores que são passíveis de distribuição, parece não restarem dúvidas de que o JCP possui natureza jurídica mais próxima ao de lucros ou dividendos.

Sobre a distribuição desproporcional de dividendos, o regime jurídico das sociedades limitadas encontra-se previstos nos arts. 1.052 a 1.087, do Código Civil (Lei 10.406/2002). Para as hipóteses em que tais dispositivos sejam omissos, o *caput* do art. 1.053⁴ estatui que a sociedade limitada rege-se em conformidade com as normas aplicáveis às sociedades simples.

Aplicando-se, portanto, a regra do art. 1.007⁵, do Código Civil, extrai-se que é plenamente possível a distribuição desproporcional de dividendos. Ademais, os arts. 997, VII⁶, e 1.054⁷, do Código Civil, estabelecem que o contrato social das sociedades limitadas poderá dispor sobre a participação de cada sócio nos resultados empresariais. Diferentemente do que ocorre com as sociedades anônimas, que somente admite que a distribuição de resultados ocorra de forma desproporcional para titulares de ações preferenciais, nos termos do art. 17⁸, da Lei das S/A.

³ ICPC 08: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

⁴ Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

⁵ Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

⁶ Art. 997. A sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará: (...) VII - a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas;

⁷ Art. 1.054. O contrato mencionará, no que couber, as indicações do art. 997, e, se for o caso, a firma social.

⁸ Art. 17. As preferências ou vantagens das ações preferenciais podem consistir: I - em prioridade na distribuição de dividendo, fixo ou mínimo; II - em prioridade no reembolso do capital, com prêmio ou sem ele; ou III - na acumulação das preferências e vantagens de que tratam os incisos I e II.

Inclusive, quanto a este tema, esta turma já entendeu pela possibilidade de distribuição desproporcional de lucros para sociedade limitada, à vista do Acórdão nº 1401-004.224.

No caso em exame, os sócios da WICKBOLD assim o aprovaram, como atestam os Termos de Deliberação de fls. 381/384 e 387/392 arquivados na JUCESP, conforme recorte a seguir:

Únicos sócios componentes da Sociedade denominada de WICKBOLD & NOSSO PÃO INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS LTDA., sociedade comercial por quotas de responsabilidade limitada, com sede e foro na Av. Presidente Juscelino, nº 734, Diadema, São Paulo, inscrita no C.N.P.J./MF sob o nº 62.691.043/0001-18 e na JUCESP sob o NIRE 35.202.118.371, com última alteração arquivada na JUCESP em 21/12/2009, sob o número de Registro 287.325/06-04, resolvem o quanto segue

Os sócios quotistas, neste ato, e em cumprimento ao artigo 1078 e em conformidade com o § 3º do artigo 1072, ambos do Código Civil Brasileiro, declaram ter recebido o balanço patrimonial, bem como o demonstrativo do resultado econômico da sociedade, ambos do exercício de 2006 e, estão cientes de todo o conteúdo dos respectivos documentos. **APROVANDO-OS SEM RESERVAS E/OU RESTRIÇÕES**

Os sócios quotistas, neste ato, também, aprovam a distribuição desproporcional de lucro, bem como o pagamento desproporcional de juros sobre capital, ocorrida neste exercício.

Quanto ao dispositivo legal que regulamenta o JCP, o artigo 9º, da Lei nº 9.249/95 estabelece que a distribuição de JCP enseja a dedutibilidade dos pagamentos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, desde que atendidos certos requisitos.

O juros sobre o capital próprio deverão ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido, e ficam limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. Ademais, como já visto, o pagamento do JCP está condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os JCP a serem pagos ou creditados.

Verifica-se, portanto, dos dispositivos legais que tratam da matéria, a inexistência de vedação legal à distribuição desproporcional de JCP, razão pela qual enquanto não vedada pela legislação, depende exclusivamente da anuência dos sócios cotistas.

Ademais, ainda que se defenda que o JCP tenha natureza de “juros”, por possuir para fins fiscais efeitos similares ao de despesa/receita financeira, com a dedutibilidade para a pessoa jurídica pagadora, e tributação para a beneficiária, tem-se que o mesmo remunera a indisponibilidade do capital e do lucro, sendo calculado sobre as contas do patrimônio líquido, e não do capital social.

Adicionalmente, como o capital social não corresponde, necessariamente, às importâncias aportadas pelos sócios ou acionistas na sociedade⁹, é errado supor que o pagamento do JCP em montante desproporcional remuneraria capital alheio, isto é, capital diverso daquele investido por cada sócio ou acionista.

Portanto, entendo que os fundamentos apresentados possibilitam a distribuição desproporcional, independentemente do entendimento se o JCP constitui dividendos, juros, ou instituto de natureza híbrida.

⁹ Com a Lei n. 6404, o capital social deixou de representar, necessariamente, a soma de todas as entradas de capital, diante da possibilidade da constituição de reservas destinadas a outros fins (art. 200 da Lei n. 6404), formadas pelo ágio de ações com valor nominal ou por parte do valor de emissão de ações sem valor nominal.

Destaca-se que nesse mesmo sentido já decidiu o Tribunal Regional da 4ª Região, conforme ementa a seguir colacionada:

Apelação Cível Nº 5013804-94.2021.4.04.7200/SC

RELATOR: Desembargador Federal RÔMULO PIZZOLATTI

APELANTE: ARNALDO ANGELONI (EMBARGANTE)

ADVOGADO: ANDREI FURTADO FERNANDES (OAB RJ089250)

APELADO: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (EMBARGADO)

EMENTA

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. ART. 9º DA LEI Nº 9.249, DE 1995. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL DE CADA SÓCIO. IRRELEVÂNCIA.

1. Não dispondo a lei em contrário, inexistente vedação para que sejam distribuídos juros sobre o capital próprio de forma desproporcional à participação de cada sócio no capital social.

2. Respeitado o limite legal para distribuição dos juros sobre o capital próprio -TJLP sobre as contas do patrimônio líquido- bem como retido imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, cuja tributação é exclusiva, nos termos do art. 9º, §3º, III, da Lei nº 9.249, de 1995, é nulo o lançamento decorrente da diferença do recolhimento de imposto sobre valores classificados pelo Fisco como "rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica sujeitos à tabela progressiva".

Por todo o exposto, reconhecendo-se a legitimidade da distribuição desproporcional de JCP, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar integralmente a exigência fiscal.

Contudo, quando da votação preliminar desta matéria de distribuição desproporcional de JCP, verificou-se que este entendimento restar-se-ia vencido por voto de qualidade.

Por outro lado, constatou-se a existência de outros argumentos autônomos que implicaram no cancelamento integral do presente auto de infração, e que serão analisados a seguir.

Da Qualificação dos Pagamentos como Pró-Labore para os Sócios-Administradores

Em sede recursal, a contribuinte alega que ainda que a fiscalização tivesse razão quanto à impossibilidade da distribuição desproporcional dos JCP, não poderia ter conferido aos referidos pagamentos a natureza de pró-labore indireto e pagamento sem causa.

Aduz que ainda que se considerasse que o pagamento desproporcional contraria o perfil legal dos JCP, isso acarretaria no máximo a indedutibilidade dos valores excedentes pagos a cada sócio, mas não a total desnaturação da verba. Complementa no sentido de que se é possível a pessoa jurídica utilizar, inclusive, outra taxa que não a TJLP para calcular os juros remuneratórios sem que isso retire sua natureza, o mesmo deve se dizer em relação aos juros pagos de forma desproporcional aos sócios.

No que se refere aos valores considerados pela autoridade fiscal como pagamento excessivo de pró-labore aos sócios administradores, argumenta a recorrente que não assiste razão a autoridade fiscal por dois motivos: (i) em vista de que os beneficiários são sócios e, portanto, titulares do direito ao recebimento de lucros e juros calculados sobre o capital da Recorrente; e

(ii) porque os desembolsos realizados possuem natureza própria de juros, de remuneração pelo capital investido, não podendo ser confundidos com remuneração pela administração da sociedade (trabalho desenvolvido).

Para fins de saneamento processual, cumpre esclarecer que a qualificação dos pagamentos como pró-labore ocasionou as autuações de:

- i. Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) incidente sobre os pró-labores indiretos, relativos ao excesso de pagamentos feitos aos sócios administradores da Wickbold – Tópico 5.1 do Relatório Fiscal;
- ii. Multa de Ofício e Juros Isolados relativos à diferença do imposto retido na fonte incidente nas remunerações indiretas efetuadas aos sócios administradores (ano-calendário 2009 a 2012) – Tópico 5.2 do Relatório Fiscal;

No que se refere à CPP, cumpre ressaltar que o auto de infração de contribuição previdenciária não é objeto do presente processo. Quanto ao item “ii”, a DRJ manteve a multa de ofício isolada, bem como parte dos juros isolados cancelou parte da autuação, conforme trechos a seguir:

DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS ISOLADOS

Uma vez constatada que a natureza dos pagamentos feitos aos sócios administradores seria, na verdade, de pró-labore indireto, e não JCP, incidem sobre os valores pagos a tal título as regras previstas no art. 9º da Lei 10.426 de 200216, sujeitando-se à multa de ofício a fonte pagadora que efetuou a retenção e o recolhimento a menor do imposto ou contribuição (item 5.2).

(...)

Diante das interpretações adotadas pela PGFN, não há amparo na legislação em vigor na data de ocorrência dos fatos geradores em apreço (anos-calendário 2009 e 2010), para o lançamento de juros de mora isolados por falta de retenção de imposto de renda, pelo que se impõe o cancelamento desta parte da exigência.

Pois bem. Quanto a este ponto, penso que assiste razão à recorrente.

Como visto, os valores lançados a título de multa e juros isolados sobre os pagamentos realizados aos sócios-administradores decorrem da desconsideração dos pagamentos efetuados a título de JCP desproporcional.

Entendo que ainda que a fiscalização discorde da possibilidade de dedução dos pagamentos desproporcionais a título de JCP, tal impossibilidade não desvirtua a natureza do JCP. O limite imposto pela autoridade fiscal diz respeito à possibilidade da pessoa jurídica deduzir os JCP, para efeitos de apuração do lucro.

Penso que a requalificação dos pagamentos para “pró-labore”, para fins de incidência das exigências acima mencionadas, requer a comprovação da natureza remuneratória e habitual da verba. Como destacado pela recorrente, remuneração nem poderia ser, haja vista que os valores pagos tomaram como referência o patrimônio líquido da empresa. Também não se vislumbra qualquer habitualidade, haja vista que as parcelas distribuídas de JCP não atenderam qualquer periodicidade.

Ademais, o simples fato do pagamento ter sido realizado aos sócios-administradores não requalifica automaticamente os pagamentos como “pró-labore”. E quanto a este ponto, nada se manifestou a autoridade lançadora no Relatório Fiscal (e-Fls. 493 e ss).

Destaca-se que este mesmo entendimento prevaleceu no julgamento do Acórdão CARF nº 2301-006.899, que analisou situação semelhante. É o que se verifica:

Numero do processo: 13888.721066/2012-92

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Data da sessão: 15 de janeiro de 2020

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/06/2007 a 30/11/2008 REPRESENTAÇÃO FISCAL. SÚMULA CARF N 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

MATÉRIA ESTRANHA A LIDE. Recurso não conhecido quanto a matérias estranhas que não fazem parte da lide.

PAGAMENTO DE VERBA A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95. NÃO DESVIRTUA A NATUREZA JURÍDICA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. CONTABILIDADE REGULAR. A inobservância do limite previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/1995 não desvirtua a natureza dos Juros sobre o Capital Próprio, ou seja, não gera uma presunção de pagamento de pró-labore, não sendo possível a incidência de contribuições.

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONTABILIDADE. DIVIDENDOS EFETIVADOS. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. Havendo contabilidade que cumpre com as formalidades intrínsecas e extrínsecas e sendo a apuração de lucro regular e contabilizada, não há que se falar em tributação dos valores distribuídos como lucro. A legislação previdenciária não considera o lucro regular como base de incidência de contribuições previdenciárias.

Numero da decisão: 2301-006.899

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações quanto: 1) à Representação Fiscal Para Fins Penais (súmula CARF no 28) e 2) ao pedido de restituição/compensação dos valores supostamente recolhidos indevidamente a título de IRRF e dedutibilidade integral dos valores em discussão para fins de IRPJ e CSLL (matérias estranhas a lide), e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Sheila Aires Cartaxo Gomes (relatora), Cleber Ferreira Nunes Leite e Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, que deram provimento parcial para excluir da base de cálculo apenas os valores pagos a Ana Regina Romi Zanatta, Flora Sans Romi, Giordano Romi e Suzana Guimarães Chiti. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Wesley Rocha. (documento assinado digitalmente) João Maurício Vital - Presidente (documento assinado digitalmente) Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora (documento assinado digitalmente) Wesley Rocha - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente).

Nome do relator: SHEILA AIRES CARTAXO GOMES

Portanto, aos pagamentos realizados a título de pró-labore, dou provimento para cancelar integralmente a Multa Isolada e os Juros Isolados.

Por fim, menciona-se que quanto à cobrança da Multa de Ofício sobre a diferença entre o valor retido (15%) e o valor entendido como devido pela fiscalização (27,5%), a recorrente ainda expõe outro argumento subsidiário, qual seja, que nos processos administrativos de nº 16004.720001/2014-88 e nº 16004.720601/2013-65, exige-se das pessoas físicas, sócios administradores, multa de ofício sobre o suposto pró-labore indireto, atribuindo-lhes o dever de suportar a diferença do tributo devido, ao registrar que “*a responsabilidade não é mais da fonte pagadora (pessoa jurídica), mas sim das pessoas físicas*”.

Argumenta que a legislação tributária impõe a referida multa ou à fonte pagadora ou às pessoas físicas, mas não a ambos simultaneamente, sob pena de cobrança em duplicidade sobre a mesma penalidade.

Em que pese *a priori* concordar com o argumento, entendo que a discussão resta-se prejudicada em razão do meu entendimento anterior pelo cancelamento da multa.

Da Consideração dos Pagamentos aos Sócios Não Administradores Como “Sem Causa” para Fins de Incidência do IRRF

No que tange aos pagamentos realizado aos sócios que não são administradores, a recorrente aduz que o art. 61, *caput* e § 1º, da Lei nº 8.981/95, estão sujeitos a IRRF à alíquota de 35% os pagamentos efetuados (i) a *beneficiário não identificado* ou (ii) a *terceiros ou sócios* quando não comprovada a operação ou a sua causa.

Argumenta que “nem uma nem outra hipótese se aplica ao caso. Com efeito, a operação que originou o desembolso de JCP aos beneficiários – todos identificados na autuação – decorre de sua posição de sócios da pessoa jurídica e dos Termos de Deliberação fls. 381/384 e 385/392, e a causa do pagamento foi o fato de serem sócios (sendo que o único que nada recebeu renunciou de forma expressa a esse direito)”.

Assevera que, ainda que se entenda que a distribuição desproporcional de JCP conduz à indedutibilidade das despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é indevida e imotivada a sua caracterização pagamento sem causa deve ser enquadrados como dividendos, fruto da distribuição dos lucros auferidos pela empresa aos sócios.

Já a DRJ entendeu no acórdão recorrido que “ficou claro nos autos que tais pagamentos a sócios não gestores não têm o mínimo contorno de “JCP”, como exhaustivamente visto neste voto, de tal modo que, não sendo “Juros” e não podendo ser “retirada pró-labore” (posto que eles não exercem atividade na empresa) só podem se revestir EXATAMENTE de um pagamento sem causa, posto que nenhum outro motivo poderia existir para tal benefício financeiro a favor dos mesmos”.

Inicialmente, na mesma linha abordada no tópico anterior, entendo que ainda que a fiscalização discorde da possibilidade de dedução dos pagamentos desproporcionais a título de JCP, tal impossibilidade não desvirtua a natureza do JCP. O limite imposto pela autoridade fiscal diz respeito à possibilidade da pessoa jurídica deduzir os JCP, para efeitos de apuração do lucro.

Exigir IRRF para pagamentos “sem causa” no presente caso trata-se de uma qualificação extremamente forçosa e chega a beirar o absurdo, haja vista que ainda que não concorde com a possibilidade do pagamento via JCP na forma como foi realizado, tal pagamento teve sim uma causa, a distribuição de juros sobre o capital próprio para os sócios. E os pagamentos foram realizados aos sócios da empresa, devidamente identificados.

Portanto, voto também por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente o auto de infração de IRRF referente aos pagamentos realizados aos sócios não administradores.

No que se refere à outra alegação subsidiária da recorrente quanto ao efeito confiscatório da cobrança de IRRF à alíquota de 35%, concomitantemente à indedutibilidade do pagamento sem causa, tem-se que a discussão resta-se prejudicada em razão do voto pelo cancelamento da exigência.

Falta de adição ao Lucro Líquido e à base de cálculo da CSLL, no que tange referente aos pagamentos sem causa efetuados aos sócios quotistas (Despesas não necessárias)

Seguindo a linha do tópico anterior, entendo que a fiscalização se equivocou ao qualificar os pagamentos aos sócios não administradores como pagamentos sem causa.

Acontece que além da incidência de IRRF, a autoridade fiscal entendeu por lançar IRPJ e CSLL pela falta de adição ao Lucro Líquido e à base de cálculo da CSLL, no que tange aos *pagamentos sem causa efetuados aos sócios quotistas*.

Como já destacado, entendo que ainda que a fiscalização discorde da possibilidade de dedução dos pagamentos desproporcionais a título de JCP, tal impossibilidade não desvirtua a natureza do JCP. O limite imposto pela autoridade fiscal diz respeito à possibilidade da pessoa jurídica deduzir os JCP, para efeitos de apuração do lucro.

Entendo que caso a fiscalização discordasse do tratamento dado, a glosa correta seria de dedução indevida de JCP. Ao requalificar indevidamente as operações como pagamentos sem causa, e realizar a glosa pela falta de adição dos pagamentos, entendo que a autuação não deve ser mantida.

Isso porque, a autoridade fiscal ao motivar a autuação, partiu da premissa que os pagamentos feitos aos sócios quotistas, que não recebem pró-labore da empresa e não exercem nenhuma outra atividade remunerada caracterizam pura liberalidade, e que não seriam despesas necessárias ou usuais ao desenvolvimento da atividade.

Penso que a premissa utilizada pela fiscalização, a qual este relator discorda veemente, macula os lançamentos de IRPJ e CSLL.

Portanto, voto também por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os autos de infração de IRPJ e CSLL decorrentes dos supostos pagamentos sem causa.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de:

- i. Não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do crédito exonerado não superar o limite de alçada vigente;
- ii. Conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e de ilegitimidade passiva e, no mérito, por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar integralmente a exigência fiscal

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves