



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SÉTIMA CÂMARA**

**Processo n°** 16327.001065/2001-19  
**Recurso n°** 154.861 Voluntário  
**Matéria** CSLL -Ex.: 1997  
**Acórdão n°** 107-09.570  
**Sessão de** 13 de novembro de 2008  
**Recorrente** FOCCAR FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA (SUCEDIDA POR CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
**Recorrida** 8ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1996

**PRELIMINAR DE NULIDADE – REEXAME DE PERÍODO FISCALIZADO**

O art. 7º, § 2º, da Lei 2.354/54 reproduzido no art. 906 do RIR/99 veda reexame da escrita do contribuinte em relação ao mesmo exercício sem ordem expressa do Delegado ou Inspetor. A finalidade do preceito e se considerando a contextura em que ele se coloca, antes da existência dos arts. 147 e 149, do CTN, não interdita o reexame feito por meio da atividade rotineira da Malha Fazenda, exercida no recesso da unidade fazendária. Inocorrência de nulidade.

**RETROATIVIDADE DO ART. 88, XXVI, DA LEI 9.430/96 – JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.**

O § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95 vedava expressamente a dedução dos juros sobre o capital próprio, para efeitos da CSLL, além de o *caput* do art. 9º só se referir ao lucro real. O art. 88, XXVI, da Lei 9.430/96, que revogou o § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95, não é norma interpretativa, e não gerou efeitos retroativos nos exatos termos do art. 87 da Lei 9.430/96.

**DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO POR SEREM DESPESAS NECESSÁRIAS.**

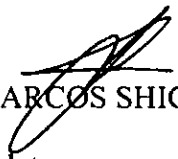
Diante da norma específica sobre a matéria, vedatória da dedução dos juros sobre o capital próprio, não se há de cogitar da cláusula geral de dedutibilidade. Ademais, os juros sobre o capital próprio, a rigor, não são despesas, mas distribuição de resultados, conforme a própria Deliberação CVM 207/96, e que, portanto, seriam objeto de exclusão do lucro líquido, apesar do emprego do termo dedução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, FOCCAR FACTORING FOMENTO COMERCIAL LTDA (SUCEDIDA POR CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

  
MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Selene Ferreira de Moraes (Suplentes Convocadas) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Sílvia Bessa Ribeiro Biar.

## Relatório

Cuida-se de auto de infração resultado de Malha Fazenda/97, retificado de ofício, relativo a ausência de adições ao lucro líquido, correspondentes a juros sobre o capital próprio, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro – CSL, (fls. 02 a 19 e 73 a 77), com fatos geradores consumados em 31/10/96, 30/11/96 e 31/12/96. A lavratura e retificação do auto foram levadas a efeito pela DEINF/SPO, em 16/05/2001 (fls 02) e 09/08/2001(fl. 77), respectivamente.

O crédito tributário remanescente após a retificação está composto pelos valores a seguir discriminados:

CSLL .....	R\$ 51.151,26
Multa de Ofício .....	R\$ 38.363,45
Juros de Mora (a incidirem sobre R\$ 26.444,79, a partir de 29/11/96, e sobre R\$ 24.706,47, a partir de 30/12/96)	

Como enquadramento legal do lançamento original, o autuante assinala os arts. 9º, § 10º, e 19 da Lei 9.249/95 e o art. 2º e §§, da Lei 7.689/88 (fls. 03). Para os juros de mora,

indica o art. 63 da Lei 9.065/95, e o art. 61, § 3º, da Lei 9.430/96, e, para a multa de ofício, o art. 4º, I, da Lei 8.218/91, o art. 44, I, da Lei 9.430/96, c/c o art. 106, II, c, do CTN. Como fundamento legal da Revisão de Ofício, a autoridade administrativa invoca o art. 142 c/c os arts. 145, III e 149, VIII, do CTN, e o art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/72, c/ a redação da Lei 8.748/93 (fls. 73 e 77).

No Termo de Verificação do lançamento de CSL resultante da Malha Fazenda/97 (fls. 07 a 19), a autoridade fiscal noticia que o autuado, em resposta a intimação, reconheceu não ter adicionado despesas com pagamento de juros sobre capital próprio, na base de cálculo da CSL de 10/96, 11/96 e de 12/96, nos valores de, respectivamente, R\$ 357.004,74, R\$ 333.537,55 e R\$ 358.498,47, como também informou não ter pago a CSL daqueles meses, nos valores de R\$ 52.889,59, R\$ 49.412,97 e R\$ 26.555,45, conforme acusado pelo sistema Malha Fazenda/97.

Posteriormente, em 06/06/2001, a autoridade lançadora, em Relatório (fls. 38 e 39), propõe a anulação do lançamento pelo fato de a exigência já ter sido objeto de auto de infração anterior.

Submetida a proposta de anulação à apreciação do Sr. Delegado da DEINF/SPO, esta autoridade decidiu pela revisão de ofício do lançamento, em 09/08/2001 (fls. 77), para exonerar os valores em "duplicidade" no novo lançamento (já lançados antes e contidos no PAF 16327.000507/98-99), mantendo, como lançamento complementar, a parte remanescente, não constituída - a saber, R\$ 26.444,79, para o mês 10/96, e R\$ 24.706,47, para o mês 11/96 - acrescida de juros moratórios e da multa de ofício de 75%.

Cientificado do lançamento original, em 18/05/2001 (fls. 02), o autuado, em síntese, deduziu em sua impugnação:

- i) como Preliminar, o auto de infração seria nulo. Por configurar duplicidade de exigência, uma vez que a matéria já teria sido objetivada em auto de infração anterior, de 08/10/98 (que originou o Processo administrativo 16327.000507-98/99, impugnado e, atualmente, aguardando julgamento no Egrégio Conselho de Contribuintes), um segundo exame fiscal do mesmo período de apuração só seria possível mediante ordem expressa do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal, na conformidade do art. 906 do RIR/99, o que não foi o caso, e consoante jurisprudência do Conselho de Contribuintes; a exigência em duplicidade representaria, ainda, confisco - vedado pela CF;
- ii) no Mérito, o embasamento legal dado ao lançamento - o art. 9º da Lei 9.249/95, que determinava a adição, ao lucro líquido, dos juros pagos sobre capital próprio, para determinação da base de cálculo da CSL - não pode prosperar, pois o art. 88, inciso XXVI, da Lei 9.430/96 tornou aquela despesa dedutível tanto na base de cálculo do IRPJ como na da CSLL; embora publicada em 30/12/96, a Lei 9.430/96 entrou em vigor imediatamente quanto a aspectos de redução de tributo, vigendo a partir de 1º/01/97 para instituição e/ou majoração; produziu, portanto, efeitos já a partir de 1º/01/96, por força do disposto no art. 106, I, do CTN, por ser de natureza interpretativa;
- iii) sendo operacionais e necessárias à atividade da empresa, nos termos do art. 187 da Lei de S.A., e do art. 242 do RIR/94 e das normas contábeis, as despesas

com pagamento de juros sobre o capital próprio devem ser registradas na apuração do lucro líquido, que é a base de cálculo da CSL, a qual não se confunde com o lucro real (lucro líquido ajustado por adições e exclusões);

- iv) como a legislação em vigor prevê a aplicação à CSL das mesmas regras de regência do IRPJ, dever-se-ia admitir a dedutibilidade dos JCP para efeitos da CSL, visto que tal dedução é admitida para fins de apuração do lucro real;
- v) não há sentido para a vedação da dedutibilidade dos JCP para fins da CSL, uma vez que, segundo a Exposição de Motivos da Lei 9.249/95, o intuito de introduzir a figura dos juros sobre o capital próprio seria incrementar as produções brasileiras, o que não justifica fosse permitida sua dedução apenas da base de cálculo do IRPJ;
- vi) os juros moratórios para fins tributários não podem ter como base a Taxa Selic, porquanto ela não foi criada para tal fim, segundo entendimento do E. STJ;
- vii) a multa, como penalidade, não pode ser elevada a ponto de implicar confisco, vedado pelo art. 150, IV, da CF, para revestir finalidade arrecadadora.

A 8ª Turma Julgadora da DRJ/São Paulo I decretou, por unanimidade, integral improcedência da impugnação, com base nos fundamentos sumariados na seqüência.

A nulidade da retificação de ofício do lançamento desprestigia a economia processual, pois demandaria três lançamentos. O original (anterior), o retificado (o segundo) e o de retificação (exoneração e conversão do segundo em lançamento suplementar), ao invés de dois: o original e o complementar, constituído este pela revisão de ofício daquele lançamento, feita pela decisão do Delegado da DEINF/SPO. O equívoco repousa em não reconhecer o lançamento suplementar, que se materializou com a revisão de ofício, consoante o art. 18, § 3º, do Decreto 70.235/72.

Sobre a nulidade fundada no art. 906 do RIR/99, deduz que, ao teor do art. 7º da Lei 2.354/54 se extrai a interpretação de que o segundo exame vedado pelo art. 906 do RIR/99 sem ordem expressa do Superintendente, Delegado ou Inspetor da Receita Federal se refere e objetiva impedir a ação fiscal no domicílio do contribuinte. Não quando a ação fiscal se desenvolve nas dependências da Receita, no âmbito da rotineira atividade de revisão de declarações, identificada como Malha Fazenda, para o que inexistente aquela interdição legal, de modo que se rechaça a nulidade, porquanto não houve “ação fiscal direta no domicílio do contribuinte”.

No Mérito, o decisório *a quo* pondera que, ao tempo dos fatos geradores em questão, 31/10/96 e 30/11/96, vigia o art. 9º, da Lei 9.249/95, que determinava a adição das despesas com JCP ao lucro líquido, para fins de apuração da CSL, e que a assertiva de ser interpretativa a norma contida no art. 88, XXVI, da Lei 9.430/96, é pretender retirar a manifesta clareza normativa do art. 9º da Lei 9.249/95, presumindo dificuldade inexistente na exegese desse preceito. O art. 88, XXVI, da Lei 9.430/96 inova e não meramente declara o que já há no ordenamento jurídico, até porque a questão não envolvia ambigüidade.

A alegação de que as despesas com juros sobre capital próprio seriam ainda dedutíveis por conformarem despesas operacionais e necessárias à atividade da empresa é

argumento que confronta diretamente a lei ordinária, que preceitua de forma diversa, levantando questão que escapa à competência do órgão julgador administrativo. E que, na mesma senda, se inclui a interpretação de que, como a Exposição de Motivos da Lei 9.249/95 revela o intuito de incrementar as produções brasileiras com o pagamento dos JCP, estes seriam dedutíveis, assim como a tese de que, como a legislação prevê a aplicação à CSL das mesmas regras impostas ao IRPJ, dever-se-ia admitir a dedutibilidade dos JCP para efeitos da CSL, vez que tal dedução é admitida para fins de IRPJ. Sob o mesmo escrutínio são repelidos os argumentos relativos à inadequação da taxa Selic para exigência dos juros moratórios e ao alegado caráter de confisco da multa de ofício.

O recurso voluntário, fundamentalmente, reitera as alegações vertidas na impugnação, carreando numerosos acordos do Conselho de Contribuintes sobre a nulidade do lançamento sem a observância da regra contida no art. 906 do RIR/99.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro –MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais. Dele, pois, conheço.

O art. 7º, “1”, da Lei 2.354/54 prevê a atuação dos agentes fiscais mediante ação fiscal direta, no domicílio do contribuinte. O art. 7º, “3”, dessa lei dispõe que os agentes fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade do contribuinte e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados. E o art. 7º, § 2º, da mesma lei, praticamente reproduzido no art. 906 do RIR/99 é o que “condiciona” (*condicio juris*) um segundo exame da escrita do contribuinte em relação ao mesmo exercício a ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor do Imposto de Renda – o que, atualizadamente, pode-se identificar no Delegado e do Superintendente, ficando de fora o Secretário da Receita (a competência para o Inspetor é prevista no art. 34 da Lei 3.470/58, que também é suporte legal indicado no e para o art. 906 do RIR/99, mas é de se ver que as Inspetorias têm como chefe o Inspetor, de modo que nem se faria necessário o recurso ao último preceito).

Vê-se que a norma legal foi editada num contexto histórico em que a regra da ação fiscal era a exercida diretamente no domicílio do contribuinte.

E é nesse quadro que me parece se colocar a *condicio juris* da ordem escrita do Delegado ou do Superintendente para o segundo exame da escrita do contribuinte em relação ao mesmo exercício.

Tenho para mim que a finalidade do preceito legal é evitar a prática de abusos por parte do agente fiscal, diligenciando novamente o contribuinte em seu domicílio para reexame da escrita contábil e fiscal (livros fiscais) quanto a um mesmo exercício, bem como elidir constrangimentos infligidos ao contribuinte ao ver novamente o agente fiscal verificar a

escrita do mesmo exercício, sem que haja determinação expressa de autoridade superior quanto a tal diligência. Note-se, também, que a regra em comentário foi instituída antes da existência do CTN, e, pois, dos ditames de seus arts. 147 e 149.

Secundando-se essa linha de raciocínio, não vejo ofensa ao previsto no art. 906 do RIR/99, que reproduz atualizadamente o art. 7º, § 2º, da Lei 2.454/54, para a atividade rotineira exercida no recesso da unidade fazendária, de revisão de declarações: a Malha Fazenda, e da qual decorre ordinariamente o lançamento suplementar - como se dá no caso em dissídio, por força da decisão revisional do Delegado no segundo lançamento (e que se justifica por economia procedimental, na medida em que não traz prejuízo ao contribuinte).

A meu ver, a finalidade do art. 906 do RIR/99, e se considerando a contextura da norma nela contida, como tal se deduziu acima, não alcança a atividade ordinária da Malha Fazenda, da qual resulta o lançamento em discussão.

Ademais disso, o art. 2º, § 4º, IV, do Decreto 3.721/01, vigente à época do lançamento, prevê expressamente que não será exigido o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, no procedimento de fiscalização relativo às malhas fiscais, como é o caso da Malha Fazenda. E, conforme o art. 6º, VI, da Portaria SRF 1.265/99, com a redação da Portaria SRF 407/01, que vigorava ao tempo do lançamento, dispunha ser autoridade competente para expedir o Mandado de Procedimento Fiscal o Delegado da Receita Federal.

Por conseguinte, rejeito as preliminares de nulidade da recorrente.

Passo a examinar o mérito.

O art. 9º, *caput*, da Lei 9.249/95 dispõe sobre a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados aos acionistas, sócios ou titular na determinação do lucro real. Nada dispõe sobre a CSL. Não houvesse o § 10 nesse artigo, poderia haver lugar para alguma discussão sobre a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio na determinação da base de cálculo da CSL.

Disse que poderia haver alguma discussão se nunca houvesse existido o § 10 do art. 9º, pois o argumento contrário seria o de que, quando a lei quis alcançar a CSL, ela o fez expressamente: é o caso do art. 13, do art. 21, do art. 22, do art. 24, da Lei 9.249/95. Mas o art. 9º da Lei 9.249/95 ostentava o § 10, antes do advento da Lei 9.430/96. E o § 10 do art. 9º em questão era expresso ao vedar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, para efeitos da CSL.

Não há como se recusar, portanto, que o art. 88, XXVI, da Lei 9.430/96 inovou o ordenamento jurídico, ao revogar o citado § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95. Com sua revogação, sim, merece ser agasalhada a interpretação de que, a partir de então, os juros sobre o capital próprio passam a ser dedutíveis também para fins da CSL.

Esclarece-se o “merece ser agasalhada a interpretação” “a partir de então”. É que a literalidade do art. 9º da Lei 9.249/95, mesmo com a superveniência da Lei 9.430/96, nada diz quanto à dedutibilidade para efeitos da CSL. Mas, por evidente que, aqui, a *mens legislatoris* (intenção do legislador) coincide com a *mens legis* (intenção da lei). Esta conduz à exegese de que a revogação do § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95 operada pelo art. 88, XXVI, da

Lei 9.430/96 tornou dedutíveis os juros sobre o capital próprio na apuração da base de cálculo da CSL. Até porque, se assim não fosse, a norma revogadora seria inútil.

Exposição de Motivos de uma lei, tal como invocada pela recorrente, embora seja fator contributivo à interpretação não é decisiva. Aquela denuncia a *mens legislatoris*, mas nem sempre essa coincide com a *mens legis* (intenção ou finalidade da lei). A *mens legislatoris*, isoladamente, não esgota a tarefa do hermenauta – ela pode inclusive contribuir na detecção da *mens legis*, mas mesmo esta, em geral, encontra um limite: a interpretação *contra legem* (a literalidade funciona como termo inicial da interpretação e também como seu termo final). Ora, como sobrepor a suposta *mens legislatoris*<sup>1</sup> à expressa preceituação contida no § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95? Expressa porque é dito “não” (para a CSL), e porque o *caput* do art. 9º só fala no lucro real. Ademais disso, como se sabe, a lei, após sua etapa de elaboração e aprovação, ganha “vida própria”.

É de cartesiana nitidez, portanto, que o art. 88, XXVI, da Lei 9.430/96 não tem caráter meramente declaratório, *i.e.*, não é norma interpretativa. E, nos exatos termos do art. 87 da Lei 9.430/96, o art. 88, XXVI, dessa lei não tem eficácia retroativa.

No que, por conseguinte, resulta derruída a alegação da recorrente. Outra coisa é se o § 10 do art. 9º da Lei 9.249/95, expresso em preceituar a indedutibilidade dos juros sobre o capital próprio para fins de CSL, era constitucional ou não – o que nada tem de ver com norma interpretativa (e que nem é o caso do art. 88, XXVI, da Lei 9.430/96). De outra parte, tal juízo escapa à competência deste órgão julgador administrativo, consoante a Súmula nº 2 do 1º Conselho de Contribuintes:

*Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Sobre o argumento de que os juros sobre o capital próprio seriam dedutíveis na determinação da base de cálculo da CSL por serem despesas operacionais e necessárias, igualmente o infirmo.

A cláusula geral de dedutibilidade é o da necessidade das despesas. Mas há normas, e muitas, específicas, entre as quais a dos juros sobre o capital próprio. A norma específica, vedatória da dedução, antes do advento da Lei 9.430/96, sem discussão de sua legalidade ou constitucionalidade, interdita a alegação em comentário. Novamente a discussão recairia ou poderia recair sobre a constitucionalidade da norma vedatória, e, como já se viu, tal juízo foge à competência deste órgão julgador, conforme a súmula retrocitada.

Digo que poderia recair (e não que certamente recairia), pois tenho para mim que os juros sobre o capital próprio previstos no art. 9º da Lei 9.249/95 não são despesas, mas distribuição de resultado, apesar do emprego do termo “dedução” daquela lei. Entendo, portanto, que, a rigor, o caso é de exclusão do lucro líquido, para fins de IRPJ, e também para efeitos da CSL, a partir da Lei 9.430/96. Isso implica dizer que não vejo os JCP como despesas, e por conseguinte, como despesas necessárias dedutíveis para fins da CSL<sup>2</sup>. Aliás,

<sup>1</sup> Suposta *mens legislatoris*, pois, e se o legislador pretendeu a indedutibilidade dos JCP para a CSL, e a não tributação deles (CSL) para o receptor?

<sup>2</sup> A partir da Lei 9.430/96, os JCP se tornaram dedutíveis, ou, a rigor, excludíveis do lucro líquido, para a apuração da base de cálculo da CSL.

que os JCP não são despesas, mas distribuição de resultados, esse é também o entendimento da CVM, enunciado na Deliberação CVM 207/96, cujos excertos são:

*b) que, no conceito de lucro da lei societária, remuneração do capital próprio, paga/creditada aos acionistas, configura distribuição de resultado e não despesa;*

*c) que o § 7º do art. 9º da referida Lei veio reforçar essa interpretação, ao permitir que esses juros possam ser imputados ao valor do dividendo obrigatório, estabelecido no art. 202. da lei societária; e*

*d) finalmente que, se esses juros não forem tratados como distribuição de resultado, além de possibilitar a falta de comparabilidade entre os resultados das companhias abertas, poderão provocar reflexos em todas as participações e destinação calculadas com base no lucro societário, deliberou:*

*I- Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados, diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.*

*II- Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma:*

*a) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e*

*b) como receita, nos demais casos.*

Por tudo isso, nego provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de novembro de 2008.

  
MARCOS SHIGUEO TAKATA