



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

Processo n° 16327.001142/2006-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2801-004.011 – 1ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2015
Matéria IRRF
Recorrente COOPERATIVA DE ECONOMIA E CRÉDITO MÚTUO DOS
SERVIDORES DA FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO SESC E SENAC DE
SÃO PAULO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO INCOMPLETA DOS FATOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE.

O Auto de Infração deve indicar, em pormenor, qual o comportamento irregular atribuído ao sujeito passivo e em que medida ele não se ajusta ao dispositivo legal violado. Fatos insuficientemente descritos constituem cerceamento do direito de defesa e configura descumprimento do requisito exigido pelo art. 10, III, do Decreto n° 70.235/1972, implicando em nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NATUREZA DO DEFEITO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

O cerceamento do direito de defesa pode caracterizar tanto um vício material, quanto um vício formal, não se podendo afirmar, antes da análise do caso concreto, em que categoria o defeito se subsume.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL.

Não se pode confundir os aspectos intrínsecos da hipótese de incidência, ligados que são ao objeto do ato administrativo do lançamento, com os requisitos do Auto de Infração, ligados que são ao modo pelo qual o ato do lançamento aparece e revela sua existência (forma). A “descrição dos fatos”, ao contrário da “determinação da matéria tributável”, não compõe o núcleo material do lançamento. “A descrição dos fatos” é um dos requisitos do Auto de Infração, enquanto revestimento exterior do ato administrativo do lançamento. A determinação incorreta da matéria tributável dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício material, por afetar

diretamente um aspecto intrínseco da hipótese de incidência, ao passo que a descrição incorreta/insuficiente dos fatos dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício formal, por afetar um aspecto extrínseco da hipótese de incidência, vale dizer, por afetar um dos requisitos do documento que exterioriza o ato administrativo do lançamento (Auto de Infração).

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício formal, do presente Auto de Infração, nos termos do voto do Relator.

Assinado digitalmente

Tânia Mara Paschoalin - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Tânia Mara Paschoalin, Eivanice Canário da Silva, Adriano Keith Yjichi Haga, Carlos César Quadros Pierre, Marcelo Vasconcelos de Almeida e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 211.843,19, incluídos multa e juros de mora.

Os seguintes excertos do “Relatório” da decisão recorrida delimitam o cerne da controvérsia agitada neste processo (fls. 127/129 deste processo digital), a ver:

4. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 37 a 43) a autoridade fiscal noticia, em resumo, que:

i) a Cooperativa pagou juros aos seus associados nos 3 primeiros trimestres do ano-calendário de 2002 e no último trimestre do ano-calendário de 2003, conforme declarou nas respectivas DIPJ's, tendo recolhido o IRRF à alíquota de 15%, corno se fossem Juros sobre Capital Próprio - JsCP, sem, contudo, atender às condições legais para tanto;

ii) os JsCP foram instituídos pela Lei 9.249/95, devendo ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e atender aos requisitos de individualização dos beneficiários, contabilização como despesa financeira, apropriação pelo regime de competência e atendimento a limites de valores;

iii) embora recolhido o IRRF a título de juros sobre o capital próprio, o autuado não efetuou a compensação desse imposto, permitida por lei, nas declarações de ajuste, o que demonstra não se tratar, de fato, do enquadramento legal dos JsCP;

iv) os juros pagos aos associados são os previstos no artigo 24, parágrafo 3º, da Lei 5.764/71, correspondentes a 12% do capital da cooperativa, e, assim, estão sujeitos à alíquota de IRF de 20%, - não de 15%, como utilizada -, consoante o artigo 65, parágrafo 4º, alínea c, da Lei 8.981/95, e em conformidade com decisões em processos de consulta exaradas pelas 1ª e 6ª Regiões Fiscais da SRFB;

v) para o lançamento foram apuradas as diferenças não recolhidas, após reajustadas as bases de cálculo, de acordo com o artigo 725, do RIR/99.

5. Cientificado do lançamento em 07/08/2006 (fl. 44), o autuado protocolizou a impugnação em 06/09/2006 (fl. 58), na qual apresenta as seguintes informações e razões, em resumo:

i) com base no artigo 9º, da Lei 9.249/95, e na IN SRF 11/96, toda pessoa jurídica pode pagar juros sobre o capital próprio a sócios ou acionistas e deduzi-los da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, respeitados os requisitos estabelecidos na lei;

ii) à luz do regramento da remuneração de sócios e acionistas pelo pagamento de JsCP, inexistente trecho da lei ou da IN dizendo que, na falta de compensação (pela fonte pagadora) do tributo retido, essas receitas seriam consideradas como receitas financeiras (dos associados); a compensação, como direito do contribuinte, pode ser feita dentro do prazo decadencial de 5 anos da ocorrência do pagamento, sendo que tal compensação não é elemento necessário à configuração do JsCP, consoante entendimento de Delegacias de Julgamento da SRFB, do Conselho de Contribuintes e de Tribunais Superiores, cujos excertos de acórdãos colaciona;

iii) a multa aplicada de 75% seria inexigível, pois que viola o direito de propriedade e o princípio do não-confisco insculpido nos artigos 5º, incisos II e LIV, 170, inciso II e, ainda, 145, parágrafo 1º, todos da CF, consoante entendimento da doutrina e de Tribunais Superiores, cujos excertos colaciona, podendo se considerar razoável e em proporção com o dano causado a multa de 2% fixada no Código de Defesa do Consumidor;

iv) a aplicação da Taxa SELIC seria inconstitucional, pois não foi criada por lei, e, pela análise da legislação a ela referente, verifica-se que não é possível extrair-se qualquer conteúdo acerca do seu significado, origem e mesmo de sua forma de cálculo; além disso, possui natureza de juros remuneratórios, ao invés de moratórios, não podendo ser aplicada aos débitos tributários já que os corrige em índices superiores aos permissivos legais, como o contido no artigo 161, parágrafo 1º, do CTN, consoante entendimento do STJ manifestado em

excertos que colaciona; é monitorada e regulada pelo BACEN que pode aumentá-la ou reduzi-la.

O lançamento foi julgado procedente por intermédio do acórdão de fls. 125/134 deste processo digital, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003

AUTO DE INFRAÇÃO. COOPERATIVAS. JUROS SOBRE PARCELA INTEGRALIZADA DO CAPITAL SOCIAL. ASSIMILAÇÃO A JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros pagos por Cooperativas a seus associados sobre a parte integralizada do capital social, nos termos do artigo 24, da Lei 5.764/71, constituem rendimentos de aplicação financeira de renda fixa, tributados à alíquota de 20% de IRF, e não se confundem com os Juros sobre Capital Próprio, do artigo 90, da Lei 9.249/95, pagos pelas empresas em geral a seus sócios, cuja alíquota é de 15%.

TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.

A apreciação de irresignação endereçada diretamente à validade e constitucionalidade de normas legais está fora da competência das instâncias administrativas de julgamento, às quais cabe apenas examinar a conformidade dos atos praticados pelas autoridades lançadoras às normas legais vigentes, não detendo poderes para afastá-las em razão de pretensos vícios de inconstitucionalidade, prerrogativa esta exclusiva do Poder Judiciário.

Cientificada da decisão de primeira instância em 17/10/2008 (fl. 138), a Interessada interpôs, em 17/11/2008, o recurso de fls. 139/168, acompanhado dos documentos de fls. 169/211. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

PRELIMINARMENTE

Nulidade da decisão recorrida

- Por expressa previsão constitucional, impõe-se que as decisões sempre estejam devida e suficientemente motivadas pelos fundamentos que levaram o Julgador a acolher ou desacolher a defesa ou recurso apresentado, sob pena de nulidade.

- O Decreto 70.235/1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, dispõe que as decisões com preterição do direito de defesa, dentre as quais se encontram aquelas destituídas de motivação, são nulas.

- Da mesma forma, a Lei 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, prevê o dever de motivação das decisões, ressaltando que esta deverá ser: a) explícita; b) clara; e c) congruente.

- A decisão recorrida consigna que a "apreciação de irresignação endereçada diretamente à validade e constitucionalidade de normas legais está fora da competência das instâncias administrativas de julgamento". Desse modo, a própria decisão revela que todos os pontos colocados à discussão, principalmente aqueles de índole constitucional, simplesmente foram desconsiderados da cognição administrativa, o que evidencia sua nulidade.

- Não se pleiteia a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos tidos como inconstitucionais, mas sim que se afaste a aplicação de tais dispositivos ao caso concreto, conduta esta não só lícita, mas obrigatória.

- Além disso, importante destacar que a decisão recorrida inovou os elementos da controvérsia, reconhecendo o equivocado entendimento externado pela Autoridade Fiscal ao lançar o crédito tributário aqui debatido, uma vez que a compensação, conforme reconhecimento da Turma Julgadora, não seria elemento imprescindível para caracterização dos Juros sobre Capital Próprio.

- Assim, tomando por base que essa foi justamente a razão pela qual se desqualificou os juros remunerados pela Recorrente como sendo aqueles decorrentes de capital próprio, a decisão recorrida efetivamente inovou os fundamentos legais da imposição tributária, o que é vedado em nosso ordenamento.

- Por outro lado, a Turma Julgadora entendeu que o fator impeditivo do enquadramento seria a disposição contida no parágrafo 3º do artigo 24 da Lei 5.764/1971, cujo teor meramente delimita a distribuição de benefícios, financeiros ou não, aos associados das cooperativas. É patente que, ao assim decidir, a Turma Julgadora inovou os elementos que embasam o lançamento complementar, tornando nulo o lançamento original.

- *Contrario sensu*, se aqui se ratificar o lançamento original, a consequência será a atribuição de nulidade absoluta da decisão ora recorrida, cuja cognição sempre se pautou na assertiva que, ante o fato de as cooperativas possuírem algumas peculiaridades, dentre elas a limitação da distribuição de benefícios prevista no parágrafo 3º do artigo 24 da Lei 5.764/1971, seria inviável a equiparação dos juros sobre capital próprio das cooperativas com os juros das demais pessoas jurídicas.

MÉRITO

- A limitação prevista no parágrafo 3º do artigo 24 da Lei 5.764/1971 se dirige à distribuição de benefícios aos associados, ao passo que o regramento do artigo 9º da Lei 9.249/1995, que instituiu a faculdade das pessoas jurídicas deduzir os juros pagos a sócios e acionistas de sua apuração do lucro real, atine a modalidade de apuração dos resultados de pessoa jurídica. Portanto, não há que se atrelar uma regra à outra.

- A única norma que deve regular a forma de remuneração dos juros sobre capital próprio da Recorrente é aquela afeta ao próprio regime jurídico dos juros sobre capital próprio instituído pela Lei 9.249/1995.

- Em consonância com a legislação que rege a matéria, toda pessoa jurídica pode pagar juros incidentes sobre o capital próprio a sócios ou acionistas e deduzi-los da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que respeitados os requisitos estabelecidos, quais sejam: (i) que o rendimento pago tenha como titular sócio ou acionista devidamente individualizado; (ii) que exista lucro; (iii) que não exceda a cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito do juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão do IRPJ e da dedução dos referidos juros e; (iv) que não exceda cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados e reserva de lucros de períodos anteriores.

- Os juros sobre o capital próprio estão sujeitos incidência do imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%.

- Com relação às cooperativas, o § 3º do artigo 24 da Lei 5.764/1971 trata especificamente do pagamento de juros.

- O inciso II do artigo 348 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 fixa o percentual de 12% como limite do pagamento de juros.

- As pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil podem deduzir, a título de despesa, o pagamento de juros sobre capital próprio a seus acionistas e sócios, para fins de apuração da base tributável do IRPJ e da CSLL.

- Muito embora sejam dedutíveis como despesa para a pessoa jurídica que paga referidos juros, para a pessoa física ou jurídica que os recebe estão sujeitos à retenção do IRRF à alíquota de 15%.

- Em que pese o respeito integral aos dispositivos legais que regem a matéria, o Ilustre Agente Fiscal lavrou o auto de infração mediante a descaracterização da natureza dos JCP e da atribuição do regime jurídico de rendimentos decorrentes de aplicação financeira em razão de a Recorrente ter deixado de exercer a compensação. Contudo, a compensação não é um requisito previsto legalmente.

- Nos termos relatados pelo Agente Fiscal, houve nítida descaracterização da natureza dos JCP em razão de não haver realizado a Recorrente, nestes exercícios, a compensação permitida por lei, valendo-se de requisito legal inexistente para atribuir natureza de aplicação financeira.

- E mais: o fato de a Recorrente não ter compensado nestes períodos não significa que não haveria compensação posterior, dentro do período decadencial de cinco anos.

- O entendimento da RFB e do CARF é no sentido de que a compensação do tributo retido não é elemento necessário à configuração do JCP, pelo contrário, é faculdade da parte que pode ser aproveitada dentro do período decadencial de cinco anos.

- Mesmo apesar de reconhecido pela decisão recorrida como elemento totalmente indiferente à caracterização dos juros sobre o capital próprio, a inexistência de compensação foi um dos elementos que levaram o Auditor-Fiscal a proceder ao lançamento, razão pela qual o seu afastamento deve obrigatoriamente gerar o cancelamento da exigência fiscal.

- O acréscimo à exigência fiscal da taxa SELIC é inconstitucional.

- O percentual da multa de ofício viola os princípios da vedação ao confisco, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da moralidade administrativa, o princípio da proporcionalidade e o direito à propriedade.

- O STF já decidiu que multas acima de 50% podem ser reduzidas, devendo ser aplicado o percentual de 20%.

PEDIDOS

- Ao final, requer:

a) a decretação da nulidade do acórdão recorrido, eis que maculado por vício insanável, consistente na falta de motivação, em especial no que tange aos fundamentos lançados na impugnação acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada e do acréscimo do débito pela taxa SELIC;

b) subsidiariamente, a reforma do acórdão recorrido para o fim de cancelar o crédito tributário, eis que além do próprio fundamento do lançamento ter sido afastado por meio da decisão recorrida, os rendimentos pagos consistem em verdadeiros juros sobre capital próprio, não podendo ser equiparados a rendimentos de renda fixa.

c) subsidiariamente, a reforma do acórdão recorrido para o fim de afastar a aplicação da taxa SELIC e da multa prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9430/1996.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração de folhas do processo físico.

Registro, inicialmente, o meu entendimento no sentido de que inexistente qualquer incompatibilidade entre a norma do § 3º do art. 24 da Lei nº 5.764/1971 e as normas tributárias que regulam a distribuição dos juros sobre o capital próprio.

O art. 24 da Lei nº 5.764/1971 disciplina o capital social das cooperativas e em seu § 3º limita-se a prescrever que, a exceção dos juros (até o máximo de 12% ao ano), é vedada a distribuição de qualquer espécie de benefício aos quotistas. Não versa, pois, sobre direito tributário. Confira:

Art. 24. O capital social será subdividido em quotas-partes, cujo valor unitário não poderá ser superior ao maior salário mínimo vigente no País.

(...)

§ 3º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de

quaisquer associados ou terceiros excetuando-se os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano que incidirão sobre a parte integralizada.

A norma do § 3º do art. 24 da Lei nº 5.764/1971 foi reproduzida na legislação tributária em um contexto de regulamentação da não incidência do imposto de renda em relação às cooperativas na condição de pessoas jurídicas, nas hipóteses de observância ao disposto em legislação específica, bem como para prever hipótese em que a regra geral é afastada. Confira o art. 182 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999:

Art. 182. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica não terão incidência do imposto sobre suas atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuírem qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei nº 5.764, de 1971, art. 24, § 3º).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Decreto.

O art. 9º da Lei nº 9.249/1995, por seu turno, sujeita ao pagamento do imposto de renda na fonte as pessoas físicas dos cooperados, conforme determinação expressa do § 2º do referido artigo, a ver:

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.

(...)

§ 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.

Como se vê, o art. 182 do RIR/1999 regula hipótese de não incidência direcionada às cooperativas na qualidade de pessoas jurídicas, ao passo que o art. 9º, § 2º, da Lei nº 9.429/1995 regula hipótese de tributação dos juros sobre o capital próprio distribuídos a titulares (que podem ser cooperados), sócios ou acionistas na qualidade de pessoas físicas, inexistindo qualquer antagonismo entre os dois dispositivos.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ já teve a oportunidade de se manifestar no sentido de que um dispositivo não afasta a aplicação do outro. É o que revela a ementa do REsp 1.362.995 / AL, julgado em 10/12/2013, assim descrita na parte que interessa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PAGAMENTO DE JUROS (ATÉ O LIMITE DE 12% AO ANO) SOBRE A QUOTA-PARTE DO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO. INCIDÊNCIA.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão que isentou de Imposto de Renda, incidente sobre pagamento de juros sobre a quota-parte do capital social, a Cooperativa de Crédito Mútuo dos Policiais Federais em Alagoas, criada com o propósito, dentre outros, de viabilizar financiamento para seus associados a taxas de juros inferiores aos praticados pelas demais instituições financeiras.

(...)

3. O art. 182, caput, do RIR/1999 determina, regra geral, a isenção de Imposto de Renda sobre atividades econômicas das sociedades cooperativas (in casu, cooperativa de crédito mútuo dos Policiais Federais em Alagoas, voltada a proporcionar assistência financeira aos associados, majoritariamente policiais federais, policiais rodoviários federais ou servidores da União, todos lotados em AL). Veda, em seu § 1º, a distribuição de qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital, ou o estabelecimento de outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de associados ou terceiros, ressalvados "os juros até o máximo de doze por cento ao ano atribuídos ao capital integralizado.

4. Prevê, ainda, em caráter excepcional, no § 2º, a tributação de seus resultados, em caso de descumprimento das vedações acima referidas.

5. O pagamento dos juros atribuídos ao capital integralizado dentro dos limites definidos na Lei 5.746/1971 isenta a cooperativa do recolhimento, na condição de contribuinte, do Imposto de Renda devido sobre os seus resultados, mas não afasta a sua condição de fonte responsável pela retenção do aludido tributo, devido pelos quotistas em função do acréscimo patrimonial em seu favor, conforme previsão expressa no art. 9º, § 2º, da Lei 9.249/1995.

(...)

8. Com a vênua devida ao e. Ministro Relator, dele divirjo para conhecer parcialmente do Recurso Especial, e, nessa parte, dar-lhe provimento.

Oportuno observar que o citado recurso especial foi interposto pela União exatamente para pleitear a tributação de juros distribuídos por cooperativa a seus cooperados na forma regulamentada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995, justamente o que foi negado pela decisão recorrida.

Assim, entendo que os fundamentos da decisão de piso estão divorciados da jurisprudência do STJ e até mesmo da literalidade do *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que não faz qualquer diferenciação entre juros distribuídos por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado e os juros distribuídos por cooperativas, diferenciação esta que foi utilizada pelos julgadores da instância de piso para julgar o lançamento precedente.

Nada obstante, importante realçar os fundamentos fáticos que levaram a Autoridade lançadora a descaracterizar a natureza de juros do capital próprio conferida pela Recorrente aos juros distribuídos a seus cooperados. Colhe-se, no Termo de Verificação Fiscal de fls. 39/45 (Item II - Das Irregularidades), os seguintes fundamentos:

II - DAS IRREGULARIDADES 3 - Os juros sobre o capital próprio foram instituídos pela Lei nº 9.249/95, devendo ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e obedecer às seguintes condições de dedutibilidade:

a) individualização dos beneficiários (art. 9º da Lei nº 9.249/95 - art. 347 do RIR/99);

b) contabilização como despesa financeira (art. 30, parágrafo único, da IN SRF nº 11/96);

c) apropriação pelo regime de competência (art. 29 da IN SRF nº 11/96);

d) atendimento aos seguintes limites:

d.1) variação pro rata dia da TJLP sobre o PL, ajustada pelas exclusões abaixo (art. 29, § 2º, alíneas a, b e c da IN SRF nº 11/96):

- da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;

- da reserva especial decorrente da correção especial do ativo permanente de que trata o art. 428 do RIR/94 e 460 do RIR/99;

- da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos art. 384 e 385 do RIR/94 e 436 e 437 do RIR/99 (imóveis e patentes);

d.2) o montante dos juros não poderá exceder ao maior dos seguintes valores:

- 50% do lucro líquido do período antes da dedução dos mesmos, após a CSLL e antes do IRPJ;

- 50% do saldo de lucros acumulados e reserva de lucros de períodos anteriores.

4 - Todavia, os juros pagos aos associados pela Cooperativa não utilizaram os critérios acima expostos. Na verdade, o pagamento de juros sobre o capital de que fala a Cooperativa corresponde a 12% (doze por cento) do capital dos associados, nos termos do § 3º, do art. 24, da Lei nº 5.764/71, transcrito a seguir:

5 - Embora tenha recolhido o IRRF a título de juros sobre o capital próprio, a Cooperativa não efetuou a compensação desse imposto, permitida por lei, nas declarações de ajuste, a saber, na DIPJ/2003 e na DIPJ/2004 (fichas 12B, linha 08), conforme cópias anexas, o que demonstra não se tratar, de fato, do enquadramento legal dos juros sobre o capital próprio.

6 - Portanto, resta afastada a hipótese de pagamento de juros sobre o capital próprio nos termos da Lei nº 9.249/95, cuja alíquota de IRRF é de 15% (quinze por cento). De fato, o pagamento de juros sobre o capital dos associados da Cooperativa sujeita-se ao recolhimento do IRRF à alíquota de 20% (vinte por cento), como será visto a seguir.

A leitura do trecho transcrito evidencia que a Autoridade lançadora, embora reconhecesse a possibilidade de as cooperativas distribuírem juros sobre o capital próprio (alíquota de 15%) a seus cooperados, descaracterizou a natureza destes para atribuir-lhes a natureza de rendimentos de aplicação financeira de renda fixa (alíquota de 20%), com base em dois fundamentos de fato: a) não atendimento às condições de dedutibilidade; e b) não ter efetuado a compensação permitida por lei.

Descabe, aqui, tecer qualquer consideração a respeito do segundo fundamento fático do lançamento, uma vez que a compensação, embora permitida por lei, não é requisito essencial à configuração dos juros sobre capital próprio, fato, inclusive, já reconhecido na decisão recorrida.

Portanto, a descaracterização da natureza de juros sobre o capital próprio, pela Autoridade lançadora, ficou ancorada única e exclusivamente na premissa fática de que não houve o atendimento às condições de dedutibilidade previstas na legislação tributária.

Pois bem.

É sabido que o Auto de Infração - AI conterà, obrigatoriamente, a “descrição do fato” (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 10, III). A importância da descrição dos fatos deve-se à circunstância de que é por meio dela que a Autoridade fiscal evidencia a consonância entre a matéria de fato verificada na ação fiscal e a disposição legal infringida (Decreto nº 70.235/1972, art. 10, IV).

Significa dizer que o AI deve indicar, em pormenor, qual o comportamento irregular atribuído ao sujeito passivo e em que medida ele não se ajusta ao dispositivo legal violado. Fatos insuficientemente descritos constituem cerceamento do direito de defesa e configura descumprimento do requisito exigido pelo art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972.

No caso concreto, a Autoridade lançadora, após descrever as condições de dedutibilidade previstas na legislação tributária, assim se manifestou no “Termo de Verificação Fiscal”: “*Todavia, os juros pagos aos associados pela Cooperativa não utilizaram os critérios acima expostos*”.

À evidência, a Autoridade fiscal não descreveu, de forma específica, qual ou quais os critérios foram descumpridos pela Interessada, vale dizer, não especificou, dentre os diversos requisitos exigidos pela legislação, aquele ou aqueles que motivaram a

descaracterização da natureza de “juros sobre o capital próprio” para “rendimentos de aplicação financeira de renda fixa”.

Ora, se o contribuinte desconhece as razões fáticas determinantes da lavratura do AI, não terá como exercer, efetivamente, o seu direito de defesa. A motivação não consiste simplesmente em apontar a fundamentação legal e a descrever os fatos genericamente. Na motivação é necessária a indicação das circunstâncias fáticas que ensejaram a constituição do crédito tributário, de forma detalhada, para que o contribuinte tenha elementos aptos a rechaçar a pretensão do Fisco. Isto porque, quanto mais imprecisa for a descrição, mais difícil se torna o exercício do direito de defesa, até chegar ao ponto de inviabilizá-lo.

A descrição genérica fica evidente quando se constata, pelos documentos juntados aos autos (Termos de Intimação Fiscal às fls. 16/17, 18/19 e 23/24), que a contribuinte sequer foi intimada a individualizar os beneficiários dos juros distribuídos (uma das condições necessárias à dedutibilidade), nada obstante conste do Termo de Verificação Fiscal como critério descumprido e que serviu de fundamento para a requalificação jurídica empreendida pela Fiscalização.

Onde está a prova, nos autos, de que a apropriação não se deu pelo regime de competência ou de que o montante dos juros distribuídos excedeu aos percentuais previstos na legislação? Estes dois requisitos estão descritos no Termo de Verificação Fiscal, genericamente, como se tivessem sido descumpridos.

A simples menção aos requisitos previstos na legislação, de forma genérica, torna manifesto o cerceamento do direito de defesa da Interessada, porquanto a ela não foi explicitado e provado qual ou quais requisitos necessários à dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio foram descumpridos, de forma a autorizar a Fiscalização a descaracterizar a natureza dos juros sobre o capital próprio para atribuir-lhes a natureza de rendimentos de aplicação financeira de renda fixa.

Nesse contexto, entendo que o Auto de Infração é nulo de pleno direito e, por arrastamento, também a decisão de 1ª instância.

No caso concreto, no entanto, não basta a demonstração do cerceamento de defesa e, em consequência, a declaração de nulidade do Auto de Infração, sendo necessária a verificação da natureza do defeito (vício formal ou vício material), para se dimensionar os diferentes efeitos que cada um deles pode acarretar sobre a obrigação tributária.

No caso de vício formal, o prazo decadencial para a constituição de outro crédito tributário é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade do lançamento, a teor do que dispõe o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN.

Já no caso de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da data da ocorrência do fato gerador do tributo (CTN, art. 150, § 4º) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). Assim, ocorrendo nulidade por vício material poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício incorrido, desde que dentro do prazo decadencial estipulado, sem o restabelecimento, *in totum*, do prazo que é concedido na hipótese de se tratar de nulidade por vício formal.

O cerceamento do direito de defesa pode caracterizar, em meu entendimento, tanto um vício material, quanto um vício formal, a depender do caso concreto, não se podendo afirmar, *a priori*, em que categoria o defeito se subsume.

Abstraindo-se da discussão acerca da natureza do lançamento, se procedimento ou ato, perfilho o entendimento de que o lançamento se enquadra na categoria de ato administrativo, embora o art. 142 do CTN o alcunhe de procedimento. Tratando-se de um ato administrativo vinculado, o lançamento é constituído por cinco elementos essenciais de validade, quais sejam: competência, finalidade, motivo, objeto e forma. Ao caso em tela interessa, particularmente, o exame dos dois últimos.

Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, Ed. Malheiros, 22ª Edição, p. 137), “Todo ato administrativo tem por objeto a criação, modificação ou comprovação de situações jurídicas concernentes a pessoas, coisas ou atividades sujeitas à ação do Poder Público. Nesse sentido, o objeto identifica-se com o conteúdo do ato, através do qual a Administração manifesta seu poder e sua vontade, ou atesta simplesmente situações preexistentes”.

O objeto do lançamento pode ser evidenciado pela leitura do art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional - CTN, de cujo teor se extrai a seguinte dicção:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se vê, o objeto do lançamento é a constituição do crédito tributário, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador, da determinação da matéria tributável, do cálculo do tributo devido e da identificação do sujeito passivo.

Assim, o núcleo material do lançamento é composto pelos aspectos intrínsecos da hipótese de incidência tributária, quais sejam, aspecto material = identificação do fato gerador e determinação da matéria tributável, aspecto quantitativo = cálculo do montante do tributo devido e aspecto pessoal passivo = identificação do sujeito passivo (CTN, art. 142, *caput*).

A forma, por seu turno, é o revestimento exteriorizador do ato administrativo. Na pena de Seabra Fagundes (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Ed. Forense, 7ª edição, p. 90), “A forma é o conjunto de solenidades com que a lei cerca a exteriorização do ato administrativo, estabelecendo o vínculo aparente entre a manifestação de vontade e o objeto. (...) Quando essas solenidades são preteridas, ou mal observadas, o ato torna-se defeituoso por vício extrínseco”.

O revestimento exteriorizador do lançamento é o Auto de Infração (ou a Notificação de Lançamento), que deverá conter os requisitos elencados no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 (requisitos extrínsecos à hipótese de incidência tributária), assim descrito:

Decreto 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Portanto, não se pode confundir os requisitos/aspectos intrínsecos da hipótese de incidência, ligados que são ao objeto do ato administrativo do lançamento, com os requisitos do Auto de Infração, ligados que são ao modo pelo qual o ato do lançamento aparece e revela sua existência (forma). Esta diferenciação é importante para o deslinde da presente controvérsia. Um singelo exemplo auxiliará uma melhor compreensão do que se está pretendendo dizer.

A identificação do sujeito passivo da obrigação tributária é um dos elementos que compõem o núcleo material do lançamento (CTN, art. 142, *caput*). Sua função é declarar que determinada pessoa realizou a hipótese de incidência tributária, colocando-a no polo passivo da relação jurídico obrigacional, de sorte que sua presença é indispensável para tornar possível a pretensão do crédito tributário por parte do sujeito ativo.

A qualificação do autuado (Decreto 70.235/1972, art. 10, I), por seu turno, é formalidade que deve conter o Auto de Infração com o objetivo de individualizar o sujeito passivo, impedindo que ele seja confundido com outra pessoa, e se aperfeiçoa com a colocação, no Auto de Infração, de informações como o nome, prenome, número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas e endereço, dentre outros requisitos.

Por aí já se vê que a identificação incorreta do sujeito passivo dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício material, por afetar diretamente um aspecto intrínseco da hipótese de incidência, ao passo que a qualificação incorreta do autuado dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício formal, por afetar um aspecto extrínseco da hipótese de incidência, vale dizer, por afetar um dos requisitos do documento que exterioriza o ato administrativo do lançamento (Auto de Infração).

O mesmo entendimento se aplica à “determinação da matéria tributável” e à “descrição dos fatos”.

A “determinação da matéria tributável” é um dos elementos que compõem o núcleo material do lançamento (CTN, art. 142, *caput*). Sua função é delimitar o tributo que está sendo lançado e a incidência de acréscimos legais porventura existentes.

A “descrição dos fatos” (Decreto 70.235/1972, art. 10, III), por seu turno, tem por escopo a indicação das circunstâncias fáticas que ensejaram a constituição do crédito

tributário, de forma detalhada, para que o contribuinte tenha elementos aptos a verificar se os fatos se subsumem ou não à disposição legal infringida, e, em caso negativo, rechaçar a pretensão do Fisco.

A “descrição dos fatos”, ao contrário da “determinação da matéria tributável”, não compõe o núcleo material do lançamento. “A descrição dos fatos” é um dos requisitos do Auto de Infração, enquanto revestimento exterior do ato administrativo do lançamento.

Por aí se vê que a determinação incorreta da matéria tributável dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício material, por afetar diretamente um aspecto intrínseco da hipótese de incidência, ao passo que a descrição incorreta/insuficiente dos fatos dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício formal, por afetar um aspecto extrínseco da hipótese de incidência, vale dizer, por afetar um dos requisitos do documento que exterioriza o ato administrativo do lançamento (Auto de Infração).

Esta distinção se evidencia ainda mais quando transportada para o caso concreto. Na espécie, a Autoridade lançadora deixou claro que o objeto do lançamento era a diferença de imposto de renda retido na fonte (determinação da matéria tributável). Nada obstante, ao descaracterizar a distribuição de “juros sobre o capital próprio” para a distribuição de “rendimentos de aplicação financeira de renda fixa”, não descreveu, a contento, qual ou quais das condições estabelecidas na legislação que regula o pagamento de juros sobre o capital próprio foi descumprida (descrição dos fatos incompleta).

A descrição genérica dos fatos, sem especificação de qual requisito foi descumprido, diz respeito ao modo pelo qual o ato do lançamento aparece e revela sua existência (forma). De conseguinte, dá ensejo à declaração de nulidade do Auto de Infração por vício formal, por afetar um aspecto extrínseco da hipótese de incidência, vale dizer, por afetar um dos requisitos do documento que exterioriza o ato administrativo do lançamento (Auto de Infração).

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso para declarar a nulidade, por vício formal, do presente Auto de Infração.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida