



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720856/2018-90
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-004.201 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2020
Recorrentes AYMORÉ CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DE DOCUMENTOS EXTEMPORÂNEOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura hipótese de nulidade da decisão de primeira instância em razão de cerceamento de defesa quando a DRJ deixa de conhecer de documentos juntados ao processo pela parte após o prazo de impugnação em desacordo com a norma geral de preclusão e respectivas exceções conforme disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2013

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

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

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

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

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

DESPESAS DECORRENTES DE AÇÕES JUDICIAIS. TRÂNSITO EM JULGADO. COMPROVAÇÃO.

Correta a glosa das despesas com ações judiciais quando a fiscalizada não logra comprovar a existência da ação judicial, seu desfecho ou o trânsito em julgado no ano-calendário fiscalizado.

VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.

A pretensão da recorrente de anular o lançamento de glosa de despesas, quando ela própria conduziu a fiscalização a esta conclusão ao informar que se tratavam de despesas definitivas e não apresentar o trânsito em julgado das ações em ano-calendário posterior, mesmo tendo sido regularmente intimada para tanto, caracteriza *venire contra factum proprium*, que não encontra acolhimento no direito pátrio.

PERDAS COM FRAUDES. COMUNICAÇÃO DO FATO À AUTORIDADE POLICIAL. DEDUÇÃO IMEDIATA.

Somente pode ser deduzida de imediato a despesa decorrente de perdas com fraudes no caso de a contribuinte ter efetuado a competente comunicação do fato à autoridade policial.

RELAÇÃO CONTRATUAL BILATERAL. COMPROVAÇÃO. TELAS DE SISTEMAS INTERNOS SEM LASTRO EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. IMPOSSIBILIDADE.

As impressões de telas de sistemas internos são documentos unilaterais que carecem de lastro em elementos hábeis para comprovar os valores, prestações, perdas e renegociações de contratos de financiamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. IDENTIFICAÇÃO DO PAGAMENTO. NECESSIDADE.

Não se configura a hipótese de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa se a fiscalização não traz aos autos elementos que configurem a efetiva ocorrência do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso, arguida no recurso voluntário; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar provimento parcial tão somente para considerar comprovado o montante de R\$ 10.793,23 relativo às despesas com ações judiciais. No que concerne ao recurso de ofício, por maioria de votos, dar provimento parcial ao mesmo apenas para restabelecer o lançamento decorrente da glosa de juros sobre capital próprio no montante de R\$ 70.200.000,00. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues, que negavam

provimento ao recurso de ofício e davam provimento ao recurso voluntário em relação à infração de juros sobre capital próprio.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrentes de glosas de despesas e de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

Os créditos tributários constituídos de ofício foram sintetizados como segue no relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância no Acórdão nº 12-107.919 exarado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro:

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras em São Paulo – DEINF/SPO, foram lavrados contra a Interessada os Autos de Infração de fls. 411/424, para exigência do crédito tributário abaixo discriminado:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	R\$ 31.805.516,81
Multa de ofício (75%)	R\$ 23.854.137,60
Juros de mora (calculados até 11/2018)	R\$ 16.246.257,98
TOTAL	R\$ 71.905.912,39

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	R\$ 19.083.310,09
Multa de ofício (75%)	R\$ 14.312.482,56
Juros de mora (calculados até 11/2018)	R\$ 9.747.754,79
TOTAL	R\$ 43.143.547,44

Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF	R\$ 58.355.645,76
Multa de ofício (75%)	R\$ 43.766.734,32
Juros de mora (calculados até 11/2018)	R\$ 29.808.063,85
TOTAL	R\$ 131.930.443,93

As infrações que deram causa à autuação encontram-se descritas no Termo de Verificação Fiscal nº 01/2017.00033-9 (“TVF 1”) e no Termo de Verificação Fiscal nº 02/2017.00033-9 (“TVF 2”), acostados às fls. 354/373 e 375/401, respectivamente.

Nos Termos de Verificação Fiscal mencionados, verificamos, em apertada síntese, as seguintes infrações:

- Termo de Verificação fiscal nº 01:

. **Despesa de Juros sobre Capital Próprio (JCP):** a autoridade fiscal constatou que a contribuinte deduziu no ano-calendário 2013 juros sobre capital próprio referentes aos anos 2012 e 2013 e considerou que o montante relativo a 2012 seria indedutível para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Em suas palavras:

42. Por todo o exposto, conclui-se que inexistente fundamento legal para a dedução integral do valor declarado pelo contribuinte na Ficha 06B/Linha 55- “Juros sobre Capital Próprio” da DIPJ referente ao ano-calendário de 2013, qual seja, R\$ 122.400.000,00.

43. Dado que o valor de Juros sobre Capital Próprio- JCP calculado com utilização da TJLP e do PL ao longo do referido ano-calendário é de apenas R\$ 52.200.000,00, ocorreu **dedução indevida** no ano-calendário de 2013 no valor de **R\$ 70.200.000,00**, referente ao ano-calendário de 2012.

44. No que concerne à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, também estão caracterizados os ilícitos fiscais aqui referidos, face ao disposto no art. 28 da Lei nº 9430/96, sendo válida a fundamentação jurídica já apresentada:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

45. Esclarecidos os fundamentos jurídicos que evidenciam reduções indevidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2013, cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo de verificação é parte integrante. (grifos do original)

- Termo de Verificação fiscal nº 02:

. **Despesas com ações judiciais trabalhistas e cíveis:** a fiscalização considerou que parte das despesas não foi comprovada conforme legislação de regência:

31. Para a dedução das referidas despesas, é preciso que estejam comprovadas por documentação hábil, nos termos do art. 264 do RIR/99, e sejam definitivas, ou seja, que tenha ocorrido o trânsito em julgado da respectiva ação judicial, caso contrário terão a natureza de provisões, não dedutíveis.

[...]

35. Portanto, são consideradas dedutíveis as referidas despesas apenas quando devidamente comprovadas documentalmente, aplicando-se o disposto no artigo 264 do RIR- Decreto 3.000/99, e com trânsito em julgado, nos termos acima expostos.

Cabem, dessa forma, lançamentos tributários de IRPJ e CSLL para os casos que não atendam aos referidos requisitos, extraídos das planilhas fornecidas pela empresa, nas quais os valores totais correspondem à base de cálculo dos lançamentos:

[...]

Segue planilha com a totalização da base de cálculo dos referidos lançamentos tributários de IRPJ e CSLL:

Conta	Base de Cálculo- R\$
945862	186.542,09
946353	2.478.523,66
975000	57.819,85
975003	658.549,37
TOTAL	3.381.434,97

. **Despesas com fraudes – veículos:** nesta matéria, a autoridade fiscal não considerou comprovadas despesas no montante de R\$ 3.398.142,53. Segundo o termo de verificação:

38. No tocante a prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, aplica-se o art. 364 do Decreto 3.000/99 (sublinhamos):

Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 3º).

[...]

40. Durante a fiscalização, o contribuinte apresentou cópia de 305 Boletins de Ocorrência, para um total de 430 requisitados, conforme constante da planilha consolidada apresentada pela empresa em 08/10/2018, possibilitando a dedução das fraudes correspondentes aos citados 305 BO's.

41. Com base no art. 364 do RIR- Decreto 3.000/99, para os 125 contratos constantes das planilhas de Fraudes com Veículos para os quais o contribuinte não apresentou o referido inquérito ou queixa perante autoridade policial, pré-requisito para a dedução, cabem lançamentos tributários. Ademais, tais prejuízos não foram comprovados, aplicando-se igualmente o disposto no art. 264 do RIR- Decreto 3000/99.

42. Pelo exposto, cabem lançamentos tributários de IRPJ e CSLL, com base de cálculo igual ao valor total constante da planilha a seguir, extraída da planilha entregue pela própria empresa, qual seja, R\$ 3.398.142,53 [...]

. **Descontos em operações de crédito:** parte dessas despesas também não teriam sido comprovadas, conforme relato da fiscalização:

50. A empresa tenta justificar a inexistência de documentação comprobatória fazendo referência ao volume de acordos que seriam efetuados com descontos. Oras, por esse critério também não caberia documentação comprobatória relativa a despesas com

fornecedores de serviços, que podem envolver milhares de documentos, o que não encontra qualquer guarida na legislação.

51. Simples registros alegadamente constantes de sistemas internos que a empresa pode manipular livremente não constituem documentação comprobatória dos descontos em operação de crédito e de sua plena efetivação.

[...]

55. Com relação à contabilização do desconto apenas quando do pagamento pelo cliente, caberia prová-lo através de documentação que lhe dê suporte, pois os descontos decorrentes de acordos condicionados, cuja garantia pode ser executada em caso de descumprimento, têm natureza de provisão não dedutível, conforme detalhadamente exposto no item “I” do presente termo, cabendo a consideração da referida fundamentação jurídica igualmente para o presente item.

56. Subsidiariamente ao disposto no artigo 264 do RIR/99, cabe considerar que a dedução de descontos em operações de crédito não encontra guarida na legislação que rege as perdas em operações de crédito, conforme disposto nos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96, alegando a empresa que aplica o artigo 299 do RIR.

57. Em decorrência da inexistência da documentação comprobatória de existência relativa aos descontos em operação de crédito em pauta, exigida pelo artigo 264 do RIR/99, não há como considerar as correspondentes despesas como dedutíveis.

[...]

58. Cabem, portanto, lançamentos tributários de IRPJ e CSLL com base de cálculo correspondente aos valores totais de descontos em operações de crédito constantes das planilhas anexadas ao processo, cuja consolidação se apresenta no quadro abaixo:

CONTA	DESCONTO
494084	69.141.535,97
494085	23.391.251,36
494087	12.233.445,58
TOTAL	104.766.232,91

. Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF – Pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados: em decorrência das despesas não comprovadas descritas no Termo de Verificação nº 02, a fiscalização entendeu configurar a infração de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Tal tributação afetou parte das despesas não comprovadas, conforme descrito no TVF, na parte que tratava da infração *Despesas com ações judiciais trabalhistas e cíveis* (Item I do TVF):

Do total acima, R\$ **210.395,26** referem-se a Ações Judiciais não Localizadas, cabendo, portanto, o **IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado**, conforme disposto no **Art. 674 do RIR/99**. Resta o valor de R\$ **3.171.039,71** a respeito do qual não incide o referido IRRF, uma vez que existe identificação do beneficiário, com documentação comprobatória, embora sem o trânsito em julgado.

Aplica-se o **Art. 674 do RIR/99**, da mesma forma, aos valores constantes do item II deste Termo de Verificação Fiscal- TVF, a respeito dos quais não tenha sido apresentada qualquer documentação comprobatória.

Por fim, no tocante ao item III, o contribuinte alega que se trata de descontos em operações de crédito, vinculados a operações com determinados clientes, todavia não foi apresentada documentação comprobatória do alegado, pelo que se conclui tratar-se de

pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, aplicando-se dessa forma o art. 674 do RIR/99.

A ciência dos autos de infração e do encerramento do procedimento fiscal foi dada pessoalmente em 07/11/2018.

Inconformada com os lançamentos de ofício, a contribuinte apresentou em 07/12/2018 a impugnação de fls. 8733 a 8824. A impugnação foi instruída com os documentos de fls. 8825 a 10833.

Posteriormente, em 09/01/2019, a contribuinte peticionou requerendo a juntada dos documentos de fls. 10841 a 11327.

Sirvo-me da competente síntese elaborada pela autoridade julgadora de primeira instância no acórdão ora guerreado para relatar as alegações lançadas pela contribuinte na peça impugnatória:

Inconformada com a autuação, de que tomou ciência em 07/11/2018 – cfr. Termo de fls. 426, a Interessada apresentou, em 07/12/2018, a impugnação de fls. 8733/8824, instruída com os documentos de fls. 8825/10833, alegando, em síntese:

• **Improcedência da glosa de despesas com pagamento de Juros sobre Capital Próprio relativos a anos anteriores** A dedução dos JCP realizada pela Impugnante em relação ao ano-calendário de 2012 deve ser aceita, haja vista que:

(i) Não é possível extrair do texto da Lei nº 9.249/1995, instituidora dos JCP, tampouco nas Instruções Normativas SRF nos 11/1996 e 41/98 ou mesmo da Lei nº 6.404/1976 ou do Código Civil, qualquer vedação legal à dedução de JCP retroativos;

(ii) Os JCP constituem forma de remuneração dos acionistas, aproximando-se da figura dos dividendos, cujo pagamento retroativo é autorizado;

(iii) Os JCP foram criados com o intuito de estimular a capitalização das empresas e desincentivar a realização de empréstimos dos acionistas às empresas (o que as descapitaliza), de modo que não faz sentido, do ponto de vista dos fins almejados pela Lei nº 9.249/1995, comparar JCP a empréstimo. Por outro lado, o pagamento de JCP retroativo em nada prejudica a finalidade da Lei nº 9.249/95. E, como será visto, não causa qualquer prejuízo à arrecadação.

Mas, independentemente da natureza jurídica dos JCP e do regime aplicável (caixa x competência), fato é que a Impugnante não está obrigada a fazer nada se não há previsão legal.

Isso porque os fundamentos e argumentos articulados abaixo demonstram, sem sombra de dúvidas, inexistir na legislação tributária, societária ou civil qualquer vedação — explícita ou implícita, direta ou indireta — ao pagamento, em um dado ano-calendário, de juros que deixaram de ser distribuídos em exercícios anteriores. Igualmente, não há qualquer previsão de perda do direito ao pagamento (e à dedução) dos JCP em razão do decurso do tempo.

• **Improcedência da glosa de despesas com ações judiciais** A Fiscalização identificou despesas com ações judiciais que supostamente teriam natureza de provisão indedutível. O argumento central registrado no relatório fiscal reside no fato de que os processos ainda não teriam transitado em julgado.

Ocorre que, durante o procedimento de auditoria, a Fiscalização solicitou da Impugnante apenas a indicação das ações com “trânsito em julgado no ano-calendário de 2013”, passando a trabalhar, assim, com uma visão parcial dos fatos.

Com efeito, se houvesse apurado o andamento dos processos de forma completa, teria constatado, por exemplo, que, em 17/01/2014, foi emitida certidão comprovando que o processo 0000982-72.2013.8.26.0288 transitou em julgado no dia 28/08/2013 [DOC. 108 – fls. 10804]. Teria identificado, também, que os processos 0013204-20.2011.8.16.0030 e 0006421-74.2010.8-21.0008 transitaram em julgado, respectivamente, em 30/10/2015 [DOC. 109 – fls. 10806] e 09/09/2016 [DOC. 110 – fls. 10810], o que demonstra a ocorrência de perdas já materializadas.

Nas situações, portanto, em que o trânsito em julgado ocorreu após 2013, caberia à Fiscalização apurar a eventual ocorrência de postergação de pagamento dos tributos. A incorreção no procedimento de apuração do tributo autuante acarreta a nulidade da exigência.

• **Improcedência da glosa de despesas relativas a contratos objeto de fraudes com veículos** A Fiscalização glosou despesas relativas a 125 contratos objeto de fraudes com veículos. A motivação da glosa foi a não disponibilização pela Impugnante dos respectivos Boletins de Ocorrência ("BOs"), conforme exigido pelo art. 364 do RIR/99:

Art. 364. Somente serão dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita e furto, por empregados ou terceiros, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial.

De início, cumpre registrar que a Impugnante localizou diversos BOs registrados pelas vítimas das fraudes (DOCS. 03 a 22 – fls. 8870/9065). Diante da apresentação dos referidos documentos, cabe reconsiderar a dedutibilidade das perdas correspondentes, que totalizaram R\$ 552.621,12.

Quanto às demais perdas, a falta do BO não constitui motivo para a sua glosa. Trata-se, da mesma forma, de fraudes praticadas em operações de concessão de financiamento para aquisição de veículos, onde os autores do delito se valeram de documentos falsos para a obtenção dos empréstimos. No momento em que a Impugnante realizava a cobrança do financiamento aos reais titulares dos documentos, estes negavam a contratação do empréstimo, ingressando em juízo com ação de indenização por danos morais. A propositura da ação, por si só, comprova a existência da fraude sofrida e a consequente efetividade da perda.

Na oportunidade, a Impugnante apresenta cópias das ações, comunicações internas sobre os casos e outros documentos que comprovam a existência das referidas ações de indenização (DOCS. 24 a 107 – fls. 9070/10802).

Por outro lado, cabe destacar que a capitulação da infração no art. 364 do RIR/99 foi equivocada, tendo em vista que as perdas sofridas pela Impugnante não decorreram de desfalque, apropriação indébita ou furto, mas de ilícitos penais de outra natureza, como estelionato e uso de documento falso (arts. 171 e 304 do Código Penal).

• **Improcedência da glosa de despesas relativas a descontos concedidos em operações de crédito** No curso da ação fiscal, a Impugnante foi intimada a apresentar documentação comprobatória dos descontos concedidos em operações de crédito. Na oportunidade, a Fiscalização observou que “simples telas de sistema não constituem documentação comprobatória dos descontos em pauta”. Pelo que se pode depreender da referida observação, o Auditor-Fiscal autuante queria um contrato escrito de renegociação de dívida firmado entre a Impugnante e cada um de seus clientes devedores.

Primeiro que tudo, cumpre registrar a que a cobrança amigável de créditos mediante contato telefônico, com eventual concessão de descontos, é uma prática bastante comum das instituições financeiras, sendo este tipo de procedimento expressamente autorizado pelo Banco Central do Brasil (art. 3º, § 2º, da Resolução Bacen nº 3.694, de 2009). Essa prática justifica-se em razão das dificuldades, do tempo e do custo envolvidos em uma cobrança judicial.

No caso em tela, o processo de renegociação das dívidas da Impugnante tem mesmo que ser dinâmico, já que mais de 1 milhão de acordos são fechados mensalmente, num processo que envolve mais de 4 mil negociadores contratados, os quais realizam mais de 14 mil chamadas diárias. Se o processo não for dinâmico — por meio eletrônico, conforme autorizado pelo Bacen — ele estará fadado ao insucesso e a Impugnante não reaverá grande parte dos seus créditos.

O fato de o processo de cobrança da Impugnante ser dinâmico, simplificado e ágil, sem formalização de contrato escrito, não significa que o acordo de renegociação não exista ou não seja válido ou eficaz. O acordo verbal constitui um negócio jurídico perfeitamente válido em sua substância e forma (arts. 104, 107 e 113 do Código Civil).

De igual modo, e também conforme a jurisprudência, as telas do sistema interno de financiamentos das instituições financeiras constituem provas hábeis dos descontos. Também são provas válidas e efetivas de tais acordos as gravações telefônicas das negociações entabuladas com os clientes, com os comprovantes de pagamento da parte remanescente da dívida (deduzido o desconto).

A Fiscalização afirma, também, que os descontos concedidos pela Impugnante aos seus clientes tinham natureza de provisão. Tal equiparação, todavia, não guarda nenhuma coerência.

A capitulação legal do lançamento deveria necessariamente observar a disciplina de dedução das “perdas no recebimento de créditos” (Lei nº 9.430/96, arts. 9º a 14), o que não foi feito.

Não é demais lembrar que todos os descontos em exame foram concedidos há mais de cinco anos. Portanto, ainda que hipoteticamente se considere que, em 2013, essas despesas constituíssem provisões, hoje fatalmente já teriam adquirido a condição de perdas definitivas. Infelizmente, durante a fiscalização não houve interesse da autoridade fiscal em apurar a conformidade das despesas com as regras de dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, escolhendo o caminho mais simples de glosa integral das despesas acompanhada da exigência de IRRF a alíquota de 35% (pagamento a beneficiários não identificados).

• **Improcedência da exigência de IRRF sobre as despesas glosadas** A Fiscalização exigiu da Impugnante o recolhimento de IRRF com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981/1995 (base legal do art. 674 do RIR/99), que fala em pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. O curioso é que, embora a Impugnante não tenha realizado pagamentos a quem quer que seja — aliás, sequer foi acusada de tê-lo feito — o relatório fiscal concluiu que a não apresentação de documentos comprobatórios de determinadas despesas justificaria, além da glosa da própria despesa, a exigência cumulativa do IRRF.

Antes de mais nada, é preciso reconhecer a completa ausência de conexão entre as despesas glosadas e o fato gerador do IRRF. A exigência do IRRF pressupõe a realização de um pagamento e a essa condição foi solenemente ignorada. Em nenhum momento foi questionado se a Impugnante, de fato, realizou pagamentos a terceiros.

É preciso ter em conta, também, que o art. 61 da Lei nº 8.981/1995 é uma presunção legal que tem consequências gravosas para a fonte pagadora que não identifica o

beneficiário ou a causa do pagamento. A retenção na fonte é feita a uma alíquota superior à usual (35%), com *gross up* e de forma exclusiva.

Como se pode perceber, esta é uma medida de caráter excepcional que visa reduzir a necessidade probatória do Fisco, com inversão do ônus da prova. Sendo assim, não pode a Fiscalização provar o fato indiciário a partir de uma presunção simples (ausência de comprovação de despesas) e depois aplicar sobre o resultado do primeiro raciocínio outra presunção (pagamento a beneficiários não identificados), para chegar ao fato probando. Trata-se de uma dupla presunção, com poder probante nulo. Se não há pagamento, não há incidência do IRRF.

Não bastasse isso, a autoridade fiscal constrói uma interpretação extensiva do art. 61 da Lei nº 8.981/1995, ao incluir como hipótese de incidência a não apresentação de documentação comprobatória de despesas. Fosse admitido como correto o raciocínio fazendário, qualquer despesa indedutível estaria sujeita ao IRRF, independentemente de haver ou não pagamentos a terceiros.

• **Erro no cálculo dos juros de mora** Na determinação dos juros incidentes sobre o IRPJ e a CSLL lançados, a Fiscalização aplicou o percentual de 51,08%, que corresponde à taxa Selic acumulada desde janeiro de 2014.

Ocorre que o prazo para pagamento do IRPJ e da CSLL referentes ao ano-calendário de 2013 venceu no dia 31/03/2014. Ou seja, o cálculo dos juros de mora deveria ter considerado a taxa SELIC acumulada a partir de abril de 2014 (49,52%). Esse equívoco implicou no indevido lançamento de juros de mora no montante de R\$ 793.865,69.

A autoridade julgadora a quo considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte. A ementa do acórdão nº 12-107.919 restou consignada nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2018

JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS O PRAZO DE IMPUGNAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições acima referidas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS COM JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO EM PERÍODO POSTERIOR AO DA COMPETÊNCIA.

A apropriação de uma despesa em período posterior ao da sua competência caracteriza, em princípio, antecipação do pagamento do imposto, não constituindo fundamento para o lançamento de ofício.

Verificado, no entanto, que o montante do imposto antecipado é menor do que o que foi apurado em decorrência da apropriação incorreta da despesa, é cabível o lançamento de ofício da diferença.

DESPESAS COM AÇÕES JUDICIAIS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA INSUFICIENTE.

Correta a glosa de despesas com ações judiciais, quando o contribuinte não logra apresentar documentos capazes de comprovar, minimamente, o teor da decisão final, não havendo elementos que permitam conhecer a parte vencedora da demanda, o valor da condenação ou mesmo a data do trânsito em julgado.

PERDAS DECORRENTES DE FRAUDES EM CONTRATOS DE FINANCIAMENTO. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA INSUFICIENTE.

A condição para que as perdas decorrentes de fraudes sejam deduzidas como despesa é que o fato seja comunicado à autoridade policial. Afora isso, é preciso que o contribuinte comprove o valor do prejuízo sofrido.

DESPESAS REFERENTES A DESCONTOS CONCEDIDOS EM OPERAÇÕES DE RENEGOCIAÇÃO DE DÍVIDAS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA INSUFICIENTE.

A dedutibilidade dos descontos concedidos em operações de crédito depende de comprovação documental. O fato de as renegociações de dívidas serem acertadas de forma verbal não libera o contribuinte do ônus de apresentar documentos capazes de comprovar as cláusulas essenciais do acordo e a quitação da dívida com o desconto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

As regras do imposto de renda da pessoa jurídica pertinentes à dedutibilidade de despesas aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. LANÇAMENTO ORIGINADO DE GLOSA DE DESPESAS.

A exigência do IRRF com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, pressupõe a existência de um pagamento. A glosa de uma despesa motivada por falta de comprovação, por si só, não autoriza presumir que houve um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

A incidência dos juros moratórios se dá a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo para pagamento do tributo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, a DRJ decidiu dar provimento parcial à impugnação quanto ao IRPJ e à CSLL e afastar integralmente o lançamento de IRRF. Também decidiu que os juros de mora somente deveriam incidir a partir de 01/04/2014:

Das conclusões

À vista de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER dos documentos de fls. 10880/11327, juntados extemporaneamente ao processo, e, no mérito, DAR PROVIMENTO à impugnação da Interessada, para:

a) JULGAR PROCEDENTE, EM PARTE, o lançamento do IRPJ, para REDUZIR o imposto de R\$ 31.805.516,81 para R\$ 14.378.564,27 (cf. demonstrativo anexo), MANTENDO a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% e DETERMINANDO que a incidência dos juros de mora sobre o referido imposto se dê a partir do mês de abril de 2014;

b) JULGAR PROCEDENTE, EM PARTE, o lançamento da CSLL, para REDUZIR o valor da contribuição de R\$ 19.083.310,09 para R\$ Processo 16327.720856/2018-90 Acórdão n.º 12-107.919 DRJ/RJ1 Fls. 43 43 8.612.738,57 (cf. demonstrativo anexo), MANTENDO a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% e DETERMINANDO que a incidência dos juros de mora sobre a referida contribuição se dê a partir do mês de abril de 2014;

c) JULGAR IMPROCEDENTE o lançamento relativo ao IRRF.

A DRJ recorreu de ofício da decisão tendo em vista a exoneração de crédito tributário acima do valor do limite de alçada.

Posteriormente, em sede de embargos, a autoridade julgadora de primeira instância retificou o decidido para fazer incidir os juros moratórios a partir de 01/02/2014. O Acórdão nº 12-108.794 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2019

CORREÇÃO DO ACÓRDÃO. LAPSO MANIFESTO.

Verificada a existência de lapso manifesto na decisão administrativa, cumpre à autoridade prolatora, com base no dever de autotutela, efetuar, de ofício, as devidas correções.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em função da reabertura de prazo de recurso decorrente da retificação do acórdão de piso por força dos embargos acima descritos, a contribuinte apresentou duas peças recursais (fls. 11394 a 11468 e 11763 a 11842). Neste voto, tratarei das alegações das duas peças recursais em conjunto.

No recurso voluntário, a contribuinte, em síntese, reiterou as alegações lançadas na impugnação. Destaco os seguintes pontos:

. Da ausência de apreciação de documentação imprescindível à comprovação de perdas associadas aos contratos objeto de fraude: a recorrente alegou ofensa aos princípios da verdade material, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica em razão da não apreciação

pela autoridade julgadora de primeira instância dos documentos de fls. 10841 a 11327. Asseverou que tais elementos de prova corroborariam as alegações da impugnação e seriam essenciais à comprovação das despesas que foram glosadas pela fiscalização. Desta forma, a decisão da DRJ configuraria cerceamento do direito de defesa.

. Possibilidade de dedução dos valores pagos ou creditados pela recorrente a título de JCP em anos anteriores: a recorrente elaborou longa dissertação acerca da norma que institui o JCP, bem como sua natureza jurídica, e pugnou pela reforma da decisão de piso, na parte remanescente desta infração, em função de haver preenchido todos os requisitos legais para a dedutibilidade do JCP pago/creditado. A recorrente sintetizou a adequação do ato jurídico à hipótese de dedutibilidade prevista na norma da seguinte forma:

Contudo, conforme abaixo rememorado, o presente lançamento deve ser julgado improcedente, na medida em que a Recorrente preencheu todos os requisitos legais, tal como detalhadamente evidenciado nos demonstrativos e documentos contábeis-fiscais e societários já apresentados no curso da fiscalização (fls. 430 a 516), restando demonstrado que:

- apurou o JCP aplicando a TJLP sobre suas contas do patrimônio líquido, compostas por Capital Social e Reserva de Lucros (fls. 509 e 510), contas contábeis tiradas de suas Demonstrações Financeiras dos exercícios findos ao longo dos anos de 2012 e 2013 e informadas em suas DIPJ's (fls. 430 a 464)
- respeitou o limite de dedutibilidade do JCP em 50% de seu lucro líquido apurado nos exercícios findos em 2012 e 2013, apurado em R\$ 122.400.000,00 a partir dos saldos contábeis constantes de suas Demonstrações Financeiras e das DIPJ's referentes aos exercícios findos no período de 2012 a 2013;
- apurou lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL no ano-calendário de 2013 em montante superior ao JCP calculado e pago, tal como demonstrado nas DIPJ's que constam nos anexos; e
- pagou o JCP no mesmo dia da Reunião da Diretoria de 30/12/2013 (fls. 464), no montante deliberado pelos acionistas de R\$ 122.400.000,00, que, líquido, retirado o valor do IRRF de R\$ 18.360.000,00 (fls. 462), totaliza o valor de R\$ 104.040.000,00, debitados efetivamente da conta-corrente da Recorrente (fls. 516)

Após ter apurado o JCP, a Recorrente ainda recolheu o IRRF devido no montante de R\$ 18.360.000,00 em 30/12/2018, por conta do JCP devidos exclusivamente ao sócio detentor da totalidade do capital social "Banco Santander (Brasil) S.A.", conforme deliberado pela Diretoria.

Acerca da possibilidade de pagamento (e respectiva dedutibilidade) de JCP com base em mais de um período, a recorrente asseverou inexistir vedação legal:

Chega-se, finalmente, ao epicentro do debate e principal argumento utilizado pela autoridade fiscal para o lançamento combatido: não há dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar-se a apuração de juros sobre o capital próprio calculados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

Como visto, o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 limita-se a autorizar a dedução, para fins fiscais, de *“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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”*.

Extraí-se do comando legal a faculdade de pagar ou creditar juros sobre o capital próprio a seus sócios sobre contas do patrimônio líquido, autorizando a dedução do respectivo valor no momento de seu pagamento ou crédito. **Não há, contudo, qualquer limitação temporal ao cômputo de juros apurados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores em ano(s) posterior(es).**

Mais adiante o §1º do referido artigo 9º determina que o efetivo pagamento ou crédito dos JCP depende da existência de lucros correntes ou acumulados em valor igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos. Nesse ponto, a legislação traz apenas uma limitação quantitativa para o pagamento dos JCP, mas, de novo, não faz qualquer limitação ao pagamento sobre as contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

E nem as legislações societária e civil trazem essa limitação temporal.

Ademais, segundo a argumentação da recorrente, haveria uma autorização legal para o pagamento de JCP de períodos anteriores veiculada pelo parágrafo 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, que prevê que *“o limite quantitativo aplicável ao JCP pode ser tanto de 50% do lucro líquido do exercício, como de 50% dos lucros acumulados ou reserva de lucros, **que reportam justamente, aos anos anteriores**”*.

Ainda neste tópico, a recorrente alegou que o JCP *“poderá ser pago **no lugar dos dividendos obrigatórios** previstos no art. 202 da Lei nº 6.404/76, destinando, inclusive, 50% dos valores registrados em reservas de lucros ou lucros acumulados de exercícios anteriores”*.

Por fim, destacou a recorrente que, de acordo com o regime de competência a “despesa” de JCP seria incorrida somente em 2013, quando houve a deliberação de pagar e o respectivo creditamento aos sócios. Desta forma, não haveria que se falar em fazer a “despesa” de JCP transitar por conta de resultado em 2012.

. **Indevida glosa de despesas com ações judiciais:** a recorrente aduz que a fiscalização teria se atido à comprovação do trânsito em julgado das ações judiciais em 2013 e que, dessa forma, teria deixado de levar em consideração as ações que transitaram em julgado em momento posterior, o que configuraria postergação de IRPJ e CSLL e não implicaria a glosa de despesas em 2013.

Em relação à decisão da DRJ, que considerou insuficiente a documentação comprobatória relativa, exemplificativamente, a 3 (três) ações judiciais apresentada em sede de impugnação, a recorrente apresentou documentação complementar (docs. 01 e 02). Adicionalmente, apresentou elementos probatórios relativos a outras ações judiciais (docs. 03 a 21).

. **Indevida glosa de despesas com fraudes:** a capitulação legal da infração seria indevida, uma vez que as fraudes cometidas não configurariam as hipóteses do artigo 364 do Decreto nº 3.000/99, mas outros tipos penais como os veiculados pelos artigos 171 e 304 do Código Penal.

Não haveria a necessidade de apresentação de boletim de ocorrência (BO). A recorrente provaria por outros meios o seu direito, conforme documentos juntados aos autos (docs. 24 a 107 da impugnação). Ademais, teria juntado boletins de ocorrência das próprias vítimas de fraudes (docs. 03 a 22 da impugnação), que comprovariam R\$ 552.621,12.

Não haveria nenhuma prova nos autos que informassem os elementos de prova trazidos pela recorrente quanto aos montantes de perdas com as fraudes cometidas.

. **Validade dos descontos financeiros:** a recorrente alega que as renegociações são verbais, por meio eletrônico, devido à necessidade de agilidade e volume de transações. Tudo isso feito de acordo com as normas do Banco Central do Brasil. Desta forma, a exigência de contratos por escrito ou de boletos configuraria exigência indevida, uma vez que os contratos verbais, no direito pátrio, são plenamente válidos e eficazes.

A fiscalização também não teria logrado juntar elementos de prova que infirmassem os registros de sistema cujas telas foram juntadas aos autos como provas das renegociações.

Por fim, a recorrente alega que incumbiria à fiscalização provar o fato constitutivo do seu direito e que, no caso, não teria logrado fazê-lo.

. **Incoerência da autuação: equiparação dos descontos a provisões não dedutíveis:** argumenta a recorrente que as perdas nos descontos são definitivas, pois resultado de renegociações com o efetivo pagamento do valor renegociado. Desta forma, incabível a equiparação a provisões. Mas, ainda que se tratasse de provisão, a fiscalização deveria ter aplicado as normas veiculadas pelos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96 (perdas no recebimento de créditos).

. **Erro na aplicação da taxa Selic:** neste ponto, a recorrente reitera a alegação de que os juros deveriam incidir a partir de 01/04/2014.

Ao final, a recorrente pede que sejam admitidos e analisados os documentos trazidos após a impugnação e a improcedência dos lançamentos de ofício.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos voluntário e de ofício preenchem os requisitos de admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Nulidade da decisão de piso.

Antes de ingressar na análise das matérias de mérito, impende apreciar a alegação de cerceamento do direito de defesa feita pela recorrente em face da decisão de primeira instância.

Conforme relatado, a alegação de cerceamento do direito de defesa está calcada no fato de a DRJ não ter conhecido e apreciado os documentos comprobatórios relativos aos contratos objeto de fraudes (fls. 10841 a 11327), que foram juntados aos autos pela contribuinte em 9/01/2019. Segundo a recorrente, tais documentos seriam essenciais para a comprovação de despesas que foram glosadas pela fiscalização.

A alegação da recorrente está estribada nos princípios da verdade material, da formalidade moderada do processo administrativo e no amplo direito de defesa.

Embora a recorrente não tenha pedido especificamente a preliminar de nulidade da decisão de piso, tenho que esta matéria é de ordem pública e, portanto, deve ser examinada pela autoridade julgadora mesmo que de ofício.

Caso neste julgamento se conclua pela ocorrência de cerceamento do direito de defesa, configurar-se-á a hipótese de nulidade da decisão de piso nos termos do artigo 59, II do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Entretanto, tenho que, na espécie, a decisão da DRJ de não conhecer dos documentos não configura cerceamento do direito de defesa, conforme passo a expor.

A norma geral de preclusão para apresentação de elementos probatórios e as respectivas exceções são veiculadas pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (grifei)

A meu ver, na repartição de poderes que caracteriza a organização no direito constitucional pátrio, incumbe ao legislador ponderar os princípios constitucionais ao elaborar as leis. A constitucionalidade da lei, por sua vez, submete-se ao controle jurisdicional do Poder Judiciário.

Neste sentido, tenho que o legislador, ao positivizar o texto normativo acima, já ponderou os princípios da ampla defesa, da verdade material, da igualdade, da duração razoável do processo.

Desta forma, penso que ao julgador administrativo – que não está investido do poder jurisdicional típico do Poder Judiciário – é vedado deixar de aplicar a norma legal em razão de princípios constitucionais, sob pena de ferir a separação de poderes consagrada no artigo 2º da Constituição Federal.

Evidentemente, é inerente à aplicação do direito a interpretação do texto normativo. O sentido atribuído à norma difere em função da mirada do intérprete. Contudo, a meu sentir, descabe, quanto ao texto em comento, ampliar o sentido a ponto de não mais haver uma regra de preclusão, ou seja, a ponto de o sujeito passivo ou o Fisco, em nome da verdade material, poder apresentar novos elementos de prova em qualquer etapa do processo tributário.

Neste diapasão, a admissão de novos elementos probatórios apresentados pela parte após decorrido o prazo de impugnação deve estar arribada em uma das hipóteses descritas nas alíneas do artigo acima transcrito.

Não é o caso sob exame.

Veja-se que, na impugnação, a contribuinte limitou-se a fazer um pedido genérico de juntada posterior de novos elementos de prova:

Ademais, protesta-se pela produção de todas as provas em direito admitidas, bem como a juntada posterior de documentos, se necessário for, visando evidenciar com ainda maior ênfase a improcedência do lançamento fiscal.

Na petição datada de 09/01/2019, a contribuinte apenas requereu a juntada dos documentos, sem cumprir a exigência expressa do § 5º do dispositivo legal, que exige petição fundamentada na qual se demonstre a ocorrência de uma das hipóteses de exceção do § 4º do mesmo artigo.

Portanto, no momento do julgamento de primeira instância, a contribuinte não havia fundamentado a petição de juntada extemporânea de documentos conforme exige o citado dispositivo legal.

Após a decisão de primeira instância, na peça recursal, a contribuinte alegou a dificuldade de produzir as provas no exíguo prazo de impugnação:

Insta mencionar que a **Recorrente na Impugnação apresentada formulou pedido expresso para produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, para juntada posterior de documentos**, tendo em vista o extenso volume de documentação comprobatória relacionada a todos os itens constantes dos TVF's 1 e 2.

Apenas o TVF 2³ comporta a glosa de despesas operacionais de três espécies - (i) despesas com ações judiciais trabalhistas e cíveis, (ii) despesas decorrentes de contratos de financiamento que foram objeto de fraude e (iii) despesas referentes a descontos - cada qual com seu respectivo suporte documental.

Além do mais, **tratando-se de glosa de despesas**, é certo que a documentação atrelada a tais rubricas é essencial ao deslinde ao processo administrativo em questão, cuja procedência ou improcedência da autuação fiscal passa a estar condicionada às provas produzidas pela Recorrente.

Apenas para que se tenha uma ideia da dificuldade enfrentada pela Recorrente, a d. autoridade fiscal glosou a dedutibilidade das despesas incorridas em 2013 em relação a **125 (cento e vinte e cinco) contratos** que estariam atrelados à comprovação das perdas associadas a contratos objeto de fraude. **Desse total, a maior parte da documentação são contratos de financiamento datados do ano de 2011, firmados em papel, em relação aos quais a Recorrente não economizou esforços para acionar seus arquivos e acervos no exíguo prazo para Impugnação.**

Ora, não seria justo, tampouco razoável, rechaçar as provas documentais trazidas pela Recorrente às fls. 10880/11327 antes do julgamento em 1.ª instância administrativa, as quais **são essenciais para comprovação das despesas que foram indevidamente glosadas pela Fiscalização**. Tem-se, portanto, clara situação de cerceamento de defesa.

Entretanto, este argumento também não lhe socorre, posto que a contribuinte não dispôs apenas do prazo de impugnação para realizar esforços para apresentar os elementos probatórios relativos às despesas escrituradas na contabilidade.

Veja-se que no Termo de Intimação nº 05, lavrado em 04/07/2017, a fiscalização já determinou a apresentação da documentação comprobatória dos 20 (vinte) maiores valores lançados na conta contábil 949064 *Despesas Fraudes Veículos*.

Em 28/08/2017, a contribuinte foi intimada a apresentar a documentação comprobatória relativa aos valores iguais ou superiores a R\$ 10.000,00.

Em 24 de outubro de 2017, a contribuinte atendeu parcialmente a intimação. Neste momento, a contribuinte apresentou 305 boletins de ocorrência.

Posteriormente, a intimação foi reiterada em 13/12/2017 (Termo de Intimação 10/2017).

Houve, também complementação da resposta em 16/01/2018 e 23/07/2018.

Em setembro de 2018, a contribuinte foi intimada a consolidar em planilha digital as despesas com fraudes com veículos iguais ou superiores a R\$ 10.000,00 (conforme a intimação original para apresentação da documentação comprobatória).

A autoridade fiscal encerrou os procedimentos somente em 05/11/2018, com ciência em 07/11/2018.

Portanto, ao contrário do alegado, não se trata, no caso sob exame, de um prazo exíguo de 30 (trinta) dias, como se a contribuinte houvesse sido surpreendida pela fiscalização com a exigência da comprovação das despesas na data do lançamento de ofício.

Os atos juntados aos autos demonstram que a contribuinte teve mais de 1 (um) ano para apresentar à fiscalização os elementos probatórios requeridos.

Ora, não exacerba lembrar que o sujeito passivo tem o dever jurídico de manter em boa ordem e apresentar à fiscalização os documentos que dão suporte aos lançamentos contábeis. É o dever de cooperação que se pode extrair de dispositivos legais como os artigos 194 e 195 do CTN e os artigos 1179, 1193 e 1194 do Código Civil.

Assim, na espécie, considerando que a recorrente foi intimada diversas vezes durante o procedimento fiscal, que teve mais de 1 ano para buscar os elementos probatórios que dessem suporte às despesas e que não apresentou, em sede de impugnação, nenhuma alegação sustentada no artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, concluo que a apresentação extemporânea de elementos probatórios já havia sido alcançada pela norma preclusiva.

Isto posto, tenho que a apresentação extemporânea dos elementos probatórios de fls. 10841 a 11327 não encontra respaldo na legislação de regência. Assim, não vislumbro nulidade na decisão de piso.

Voto, portanto, por afastar a preliminar de nulidade da decisão da DRJ.

Vencida a questão preliminar, passo ao exame das matérias de mérito aduzidas na peça recursal.

Mérito.

I – Possibilidade de dedução dos valores pagos ou creditados pela recorrente a título de JCP em anos anteriores

Conforme relatado, a contribuinte, no recurso voluntário, pugnou pela integral dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio pagos em 2013, mas relativos ao lucro e ao Patrimônio Líquido em 2012.

Contudo, nesta matéria, é preciso apreciar também o recurso de ofício da autoridade julgadora de piso. Em síntese, a DRJ considerou que teria ocorrido um erro na

aplicação do regime de competência, que resultou em antecipação do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Entretanto, ao cotejar os montantes de tributos apurados a mais em 2012 com os pagos a menos em 2013, a DRJ encontrou uma diferença que seria indedutível. Reproduzo o trecho da decisão de piso que trata da matéria:

Da glosa de despesas com juros sobre capital próprio

Conforme apontado no TVF 1, a Fiscalização glosou uma parte dos Juros sobre Capital Próprio apropriados no ano-calendário de 2013, no valor de R\$ 70.200.000,00. O fundamento da glosa foi a inobservância do regime de competência, tendo em vista que os juros remuneratórios em questão diziam respeito ao ano-calendário de 2012.

As regras de apuração do lucro real impõem, realmente, que as receitas e despesas sejam apropriadas segundo o regime de competência. É a conclusão que se extrai da leitura do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, combinado com o art. 177, caput, da Lei nº 6.404, de 1976.

Por outro lado, o § 5º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, ressalta, de forma bastante contundente, que: — “A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar: a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base”.

Pois bem: — ao apropriar os Juros sobre Capital Próprio referentes ao ano de 2012 no período seguinte ao de sua competência, a Interessada reduziu o lucro real do ano-calendário de 2013 em R\$ 70.200.000,00. Conseqüentemente, apurou IRPJ e CSLL a menor:

• -Cálculo do IRPJ apurado a menor no ano-calendário 2013

Juros sobre Capital Próprio ref. ao ano de 2012 -R\$ -70.200.000,00

Imposto apurado a menor (alíq. 15%) -R\$ -10.530.000,00

(+) Adicional apurado a menor (10%) -R\$ -7.020.000,00

(=) IRPJ Total apurado a menor -R\$ -17.550.000,00

• -Cálculo da CSLL apurada a menor no ano-calendário 2013

Juros sobre Capital Próprio ref. ao ano de 2012 -R\$ -70.200.000,00

CSLL apurada a menor (alíq. 15%) -R\$ -10.530.000,00

Por outro lado, ao deixar de apropriar as referidas despesas com Juros sobre Capital Próprio no período de sua competência, a Interessada majorou o lucro real do ano-calendário de 2012, precisamente, em R\$ 70.200.000,00. Por conta disso, acabou apurando IRPJ e CSLL a maior, conforme se verifica pelo exame das Fichas 12-B e 17 da DIPJ/2013 (cópia anexada ao processo):

[...]

Como se pode perceber, os valores de IRPJ e CSLL apurados a menor no ano-calendário de 2013 foram parcialmente compensados com os valores de IRPJ e CSLL apurados a maior no ano de 2012.

IRPJ apurado a menor (ano-calendário 2013) -R\$ -17.550.000,00

IRPJ apurado a maior (ano-calendário 2012) -R\$ -17.426.952,54

CSLL apurada a menor (ano-calendário 2013) -R\$ -10.530.000,00

CSLL apurada a maior (ano-calendário 2012) -R\$ -10.470.571,52

Diante de tais fatos, penso que a glosa das despesas deve ser mantida, em face da inobservância do regime de competência, cabendo abater, todavia, do lançamento, os valores que foram antecipados no ano-calendário anterior, quais sejam: — R\$ 17.426.952,54, a título de IRPJ; e R\$ 10.470.571,52, a título de CSLL. (grifei)

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

Explico.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

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

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

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

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

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio

(Op. cit., p. 131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3a ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240-242):

A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

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

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

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

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

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

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

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

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

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

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

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

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

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

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

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;

5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;

6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;

7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;

9. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

A caracterização do registro de juros sobre o capital próprio como faculdade ou opção é aspecto que envolve, também, a definição de sua natureza. Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3o volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193), aborda a criação desta dedução em contexto que facilita a compreensão de sua natureza:

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

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

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

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

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

ultimo. O tema da integração da tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, ocupou, nas últimas décadas, estudos e debates nos Estados Unidos e na União Européia.

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

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

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

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

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

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

[...] (negrejou-se)

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral.

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

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

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

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

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

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

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

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro.

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

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

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

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

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

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

períodos de apuração distintos daquele de seu pagamento ou crédito e dedução, para fins de apuração tributária.

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

[...]

25. O disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que prevê que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76) não implica que as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP se confundam. Claro está que a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, todavia cada um dos institutos é regido por legislação própria, consistindo em entidades com configurações jurídicas e efeitos distintos. Ressalte-se que o dividendo é remuneração obrigatória para as sociedades anônimas, enquanto que os JCP foram criados pela legislação tributária como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real. E, ainda, que há previsão expressa quanto ao não pagamento dos dividendos obrigatórios em função da situação financeira da empresa, possibilitando o pagamento destes em momento posterior, conforme § 4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. No entanto, neste caso, conforme consta no diploma legal, deve este valor, em observância ao regime de competência, ser registrado como reserva especial.

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

[...]

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

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

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

que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não se aplica ao presente caso. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

[...]

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

REGIME DE COMPETÊNCIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 2002

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

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a

legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

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

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

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

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

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

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

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

II - Despesas com ações judiciais trabalhistas e cíveis

A matéria controvertida neste tópico é essencialmente probatória, uma vez que a glosa das despesas foi fundamentada na ausência de comprovação do trânsito em julgado que desse azo à dedutibilidade das despesas.

A recorrente assevera, na impugnação e na peça recursal, que a autoridade fiscal limitou-se a intimá-la a apresentar elementos probatórios relativos ao trânsito em julgado em 2013 das despesas com ações judiciais e, dessa forma, teria trabalhado como uma visão limitada dos fatos. Como consequência, a fiscalização teria deixado de levar em consideração o efeito fiscal do trânsito em julgado em anos posteriores, que configurariam eventualmente postergação de tributo e não despesas indedutíveis passíveis de glosa no ano-calendário 2013.

Reproduzo trechos da impugnação e do recurso voluntário:

- Da impugnação:

O lançamento é amparado pelos esclarecimentos fornecidos pela Impugnante à d. fiscalização em resposta ao Termo de Intimação nº 18, oportunidade em que foi solicitada a indicação das ações cujos " trânsito em julgado no ano-calendário de 2013". Ocorre que, ao fixar o limite da solicitação ao exercício de 2013, a fiscalização passou a trabalhar com uma visão parcial dos fatos. As consequências desse procedimento enviesado podem ser objetivamente comprovadas.

[...]

Portanto, se a d. fiscalização concluiu estar diante de provisões, deveria ter procurado saber se até o momento em que a fiscalização estava em curso os processos judiciais tornaram-se definitivos em função do trânsito em julgado. Feito isso, a d. fiscalização:

i) iria identificar eventuais casos em que o trânsito ocorreu em 2013, mas cuja certidão só foi emitida em 2014, hipótese em que não haveria glosa a ser perpetrada;

ii) verificar os casos que transitaram em julgado após 2013;

iii) tendo identificado situações em que o trânsito em julgado ocorreu após 2013, passaria então a apurar a eventual ocorrência de postergação de pagamento dos tributos, conforme disciplinado pelo Parecer Normativo Cosit nº 2/96 e do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, §§ 5º a 7º; e

iii) constituiria, se pertinente, apenas crédito tributário em relação aos juros e multa de mora relativos à eventual antecipação na dedução de perdas.

- Do recurso voluntário:

Se as despesas são provisões, então a d. fiscalização deveria ter investigado a ocorrência de eventual postergação de tributos, com o lançamento de juros e multa, mas não a simples glosa das despesas. **Não poderia a decisão recorrida transportar tal ônus para a Recorrente, exigindo que essa comprove que as ações judiciais cujas despesas são questionadas já transitaram em julgado. Nada mais descabido!!!**

Nesse sentido, a Recorrente reitera pela **nulidade da exigência nos casos de comprovação do trânsito em julgado** em anos posteriores por se tratar de postergação no cômputo de despesas no resultado do exercício e não hipótese de dedutibilidade de desembolsos desnecessários, como foi formalizado pelos dd. auditores fiscais., requerendo, desde já a procedência do presente recurso, para que seja cancelado o Auto de Infração ora combatido.

À partida, incumbe destacar que, ao contrário do que asseverou a recorrente, a fiscalização não limitou temporalmente a comprovação do trânsito em julgado das ações judiciais ao ano de 2013. É o que se pode observar no Termo de Intimação nº 10/2017, lavrado em 13/12/2017:

4. No tocante às despesas relativas a ações judiciais cíveis e trabalhistas, com base no razão e planilha de cada conta contábil relacionada no item 4 do termo anterior (945862, 975000, 946353, 975003), apresentar documentação comprobatória do trânsito em julgado para as perdas efetivas iguais ou superiores a R\$ 10.000,00.

É cristalino que a autoridade fiscal não limitou temporalmente a comprovação do trânsito em julgado ao ano-calendário 2013.

No Termo de Intimação nº 11/2017, lavrado em 07/02/2018, a fiscalização foi ainda mais explícita:

1. No tocante às ações judiciais cíveis e trabalhistas requisitadas no item 4 do termo anterior, indicar em coluna adicional nas correspondentes planilhas, para cada ação judicial, a efetiva situação da mesma, com expressões que caracterizem a situação, tais como trânsito em julgado, levantamento do valor por determinação judicial sem trânsito em julgado, em andamento sem levantamento do valor e outras cabíveis. Indicar expressamente as ações judiciais não localizadas.

A autoridade administrativa intimou a fiscalizada a informar a efetiva situação das ações judiciais.

Portanto, a fiscalizada teve todas as oportunidades de apresentar os elementos probatórios relativos ao trânsito em julgado das ações judiciais, mesmo em relação àquelas cujo trânsito teria ocorrido em anos posteriores a 2013.

Neste sentido, a contribuinte alegou que a fiscalização deveria ter apurado a eventual postergação de IRPJ e CSLL decorrente da antecipação da despesa com ações judiciais, no caso em que o trânsito em julgado houvesse ocorrido após o ano de 2013.

Ora, essa alegação é diametralmente oposta à informação prestada pela contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação nº 04, lavrado em 13/06/2017, e reiterado por meio do Termo de Intimação nº 05.

Primeiro, reproduzo excerto do Termo de Intimação:

4. No tocante às contas de despesas relativas a ações judiciais cíveis e trabalhistas, constantes da Descrição de Contas apresentada em respostas anteriores, apresentar o razão de cada conta e esclarecer se houve adições nas Fichas 09 e 17 ou se trata-se de despesa efetiva. Apresentar documentação comprobatória do trânsito em julgado dos 10 maiores valores lançados, para cada uma das contas contábeis relativas a ações judiciais relacionadas na descrição de contas, quais sejam:

E, para que não restem dúvidas, reproduzo trecho da resposta da fiscalizada:

ITEM 4 → Estamos encaminhando aos cuidados de V. Sa. arquivos em formato Excel contendo (i) o razão e (ii) a abertura dos valores que foram contabilizados nas contas **945862 “DESPESAS COM PAGAMENTO DE ACOES JUDICIAIS-CIVEIS”, 975000 “DESP P/ PAGTO DE ACOES JUD-TRABALHISTA”, 946353 “DESPESAS COM PAGAMENTOS DE ACOES JUDICIAIS-UR” e 975003 “DESP C DEPOSITOS LEVANTADOS-TRABALHISTA”** no ano de 2013.

Conforme questionado, informamos que as despesas contabilizadas nestas 4 contas decorrem de despesas efetivas.

Em síntese, a fiscalizada informou que as despesas com ações judiciais eram definitivas e não apresentou à fiscalização comprovação de trânsito em julgado em período posterior a 2013. Mais a frente, comentarei os poucos elementos de prova apresentados pela contribuinte em sede de impugnação e recurso voluntário.

Diante das informações e dos elementos apresentados pela contribuinte, não havia alternativa senão tributar as despesas não comprovadas por meio da glosa, conforme feito pela fiscalização.

De fato, a tentativa de apresentar uma determinada situação fático-jurídica à fiscalização para, após a instauração do processo administrativo fiscal, insurgir-se contra interpretação dos fatos atribuída pela fiscalização configura *venire contra factum proprium*, que não encontra acolhimento no Direito e já foi rechaçada por esta Turma, conforme se pode constatar na seguinte decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

“VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM”

Um dos princípios fundamentais do direito privado é o da boa - fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. No entanto, a boa-fé não se esgota nesse campo do direito, ecoando por todo o ordenamento jurídico.

Não pode a contribuinte alegar nulidade a qual deu causa, sob pena de se ferir a boa - fé objetiva que deve nortear qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial. Tendo a contribuinte induzido a fiscalização a utilizar o estoque e não os produtos efetivamente importados no ano em referência, não poderia a recorrente arguir tal nulidade que foi provocada por sua própria conduta. (Acórdão CARF nº 1401-003.643, de 13/08/2019).

No mesmo diapasão, trago à colação os seguintes julgados:

VEDAÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO.

Não é aceitável, uma vez caracterizado *venire contra factum proprium*, que, em sede de recurso voluntário, o recorrente venha contestar as informações que ele mesmo apresentou ao Fisco Federal e que subsidiaram a apuração de ganho de capital que ele mesmo efetuou. (Acórdão CARF nº 2402-005.983, de 12/09/2017).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

PROIBIÇÃO DE COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO.

Se, em razão de contrato celebrado entre as partes, tanto a cedente quanto a cessionária registram em seus respectivos assentamentos contábeis que os pagamentos feitos por esta a aquela se deram a título de royalties, negar tais registros após iniciada a fiscalização significa venire contra factum proprium, algo que o Direito não admite. (Acórdão CARF nº 9101-002-806, de 10/05/2017)

Ademais, é preciso destacar que a fiscalização efetuou corretamente a glosa de despesas.

A autoridade fiscal, ao contrário do que afirmou a fiscalizada, não tratou as despesas como provisões. Em verdade, a fiscalização diferenciou as duas situações e lançou como glosa de despesas definitivas, de acordo com a informação da própria contribuinte acima citada. É o que se pode verificar nos seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal:

31. Para a dedução das referidas despesas, é preciso que estejam comprovadas por documentação hábil, nos termos do art. 264 do RIR/99, e sejam definitivas, ou seja, que tenha ocorrido o trânsito em julgado da respectiva ação judicial, caso contrário terão a natureza de provisões, não dedutíveis.

[...]

33. Portanto, enquanto as despesas incorridas já se concretizaram e são definidas com relação ao seu valor, as provisões correspondem a uma expectativa de gasto e são incertas quanto ao seu valor. Somente à medida em que tais perdas tornam-se definitivas, deixam de ser consideradas provisões.

[...]

35. Portanto, são consideradas dedutíveis as referidas despesas apenas quando devidamente comprovadas documentalmente, aplicando-se o disposto no artigo 264 do RIR- Decreto 3.000/99, e com trânsito em julgado, nos termos acima expostos.

Cabem, dessa forma, lançamentos tributários de IRPJ e CSLL para os casos que não atendam aos referidos requisitos, extraídos das planilhas fornecidas pela empresa, nas quais os valores totais correspondem à base de cálculo dos lançamentos: [...] (grifei)

Não exacerba lembrar, também, no mesmo sentido, que a fiscalização fundamentou o lançamento de ofício, conforme enquadramento legal no Auto de Infração, no artigo 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), que trata da dedutibilidade das despesas operacionais. O auto de infração não é fundamentado nas disposições dos artigos 335 e seguintes do RIR/99, que tratam de provisões.

Por fim, é preciso enfrentar as alegações que dizem respeito aos elementos de prova carreados aos autos pela contribuinte na impugnação e no recurso voluntário.

Na impugnação, a contribuinte apresentou alguns elementos de prova relativos ao trânsito em julgado de três ações judiciais. Os processos teriam transitado em julgado como segue:

- 0000982-72.2013.8.26.0288, no dia 28/08/2013;

- 0013204-20.2011.8.16.0030, no dia 30/10/2015;

- 0006421-74.2010.8.21.0008, no dia 09/09/2016.

A documentação foi examinada pela autoridade julgadora de primeira instância, que não a considerou hábil para comprovar as despesas conforme se pode extrair do seguinte trecho da decisão recorrida:

Importante observar que, na fase contenciosa, a Interessada teve, mais uma vez, a oportunidade e comprovar as suas despesas, mas não logrou apresentar documentos capazes de espelhar, minimamente, o teor das decisões que lhe foram supostamente desfavoráveis, limitando-se a trazer algumas poucas telas de consultas processuais, sobre as quais passo a me pronunciar:

- DOC. 108 – Processo 000982-72.2013.8.26.0288 – A certidão anexada às fls. 10804 informa que a sentença proferida nos autos do referido processo transitou em julgado no dia 20/08/2013. Nada é dito, todavia, a respeito do teor da mencionada sentença. Tomando por base simplesmente a certidão acostada aos autos, não há como saber se a Interessada foi vencedora ou se foi vencida. Também não há qualquer indicação do valor que teria sido pago pela empresa em decorrência de sua suposta condenação.

- DOC. 109 – Processo 0013204-20.2011.8.16.0030 – A pesquisa de andamento processual anexada às fls. 10806/10808 informa que o processo em questão trata de uma ação cível proposta em face da Interessada, cujo trânsito em julgado ocorreu em 30/10/2015. Nada é dito, todavia, a respeito do teor da decisão final. Tomando por base simplesmente a pesquisa processual acostada aos autos, não há como saber se a Interessada foi vencedora ou se foi vencida. Também não há qualquer indicação do valor que teria sido pago pela empresa em decorrência de sua suposta condenação.

- DOC. 110 – Processo 0006421-74-2010.8.21.0008 – A pesquisa de andamento processual anexada às fls. 10810/10814 informa que a sentença proferida nos autos do referido processo transitou em julgado no dia 20/08/2013. Nada é dito, todavia, a respeito do teor dessa sentença. Tomando por base simplesmente a pesquisa processual acostada aos autos, não há como saber se a Interessada foi vencedora ou se foi vencida. Também não há qualquer indicação do valor que teria sido pago pela empresa em decorrência de sua suposta condenação.

Diante, portanto, da falta de comprovação das despesas com ações judiciais, mantenho integralmente a glosa.

Dialogando com a decisão de piso, a recorrente apresentou novos elementos de prova relativos às três ações judiciais:

Apenas a título exemplificativo, a Recorrente trouxe, no prazo para impugnação, documentos relacionados a apenas 3 (três) ações judiciais, cujo intuito era evidenciar que algumas das ações cujas despesas foram glosadas tiveram seu trânsito em julgado devidamente certificado nos processos judiciais (**docs. 08, 09 e 10 da Impugnação**).

Considerando que para tais ações, a decisão recorrida questionou a insuficiência de documentos, **a Recorrente apresenta nesta oportunidade a devida documentação complementar, na qual é possível verificar os desfechos de tais ações judiciais e, principalmente, se a Recorrente é parte vencedora ou devedora.** (Docs. 01 e 02)

Diante da fundamentação anteriormente apresentada, tendo em vista que o lançamento é de glosa de despesa incorrida em 2013 e o descabimento da alegação de postergação de tributos, penso que é desnecessário o exame dos elementos probatórios relativos ao eventual trânsito em julgado das ações judiciais em períodos posteriores ao ano de 2013.

Passo, então, ao exame dos elementos probatórios relativos ao processo nº 0000982-72.2013.8.26.0288, que teria transitado em julgado no dia 28/08/2013.

De acordo com a decisão judicial exarada pela 1ª Vara Judicial da Comarca de Ituverava – SP, a recorrente foi condenada a pagar a quantia de R\$ 10.793,23, a título de rescisão contratual, em razão de haver alienado o veículo dado em garantia antes da decisão judicial, mesmo diante da purgação da mora por parte do devedor.

Conforme atestado pela DRJ, esta decisão transitou em julgado em 20/08/2013. Assim, considero que a despesa neste montante está devidamente comprovada.

A contribuinte também apresentou em sede recurso novos elementos de prova relativos a outras ações judiciais:

Adicionalmente e, apenas como forma de demonstrar sua boa-fé, a Recorrente apresenta também os principais documentos são relacionados aos processos judiciais cujas despesas foram indevidamente glosadas pela i. Fiscalização, levantados até o presente momento. (Docs. 03 a 21)

Compulsando os autos verifico que nenhum desses documentos refere-se a processos com trânsito em julgado em 2013. Portanto, tais documentos não têm o condão de afastar a glosa de despesas efetuada pela fiscalização, nos termos já expostos acima.

Portanto, neste ponto, dou provimento parcial ao recurso voluntário apenas para reconhecer a comprovação da despesa relativa ao processo nº 0000982-72.2013.8.26.0288, no valor de R\$ 10.793,23.

III - Despesas com fraudes – veículos

Novamente, trata-se de matéria comprobatória, uma vez que a glosa foi fundada na ausência de comprovação de 125 lançamentos de despesa.

Quanto à matéria, a contribuinte lançou três alegações, a saber: (i) incorreção da capitulação legal da infração, uma vez que o artigo 364 do RIR/99 disciplina apenas as hipóteses de desfalque, apropriação indébita ou furto, enquanto as fraudes efetivamente perpetradas corresponderiam a tipos penais diversos, como os previstos nos artigos 171 e 304 do Código Penal; (ii) a exigência de Boletim de Ocorrência seria indevida e a perda poderia ser provada por outros meios juntados aos autos; (iii) a recorrente teria localizado boletins de ocorrência lavrados pelas próprias vítimas de fraude e, com isso, considera comprovado um montantes de R\$ 552.621,12.

Inicialmente, é preciso destacar que não se trata aqui das perdas no recebimento de créditos de que tratam os artigos 9º e seguintes da Lei nº 9.430/96.

Trata-se aqui de perdas definitivas que seriam decorrentes de fraudes perpetradas em desfavor da contribuinte.

Neste caso, no mesmo sentido esposado pela autoridade julgadora de primeira instância, tenho que a interpretação dada pela fiscalização ao artigo 364 do RIR/99 foi em benefício da contribuinte. Caso contrário, esta teria de aguardar o trânsito em julgado da ação judicial. Reproduzo trecho da decisão primeva:

A Interessada, em sua defesa, questionou a obrigatoriedade de apresentação dos boletins de ocorrência, alegando que o art. 364 do RIR/99 trata apenas de casos de desfalque, apropriação indébita e furto, situações que nada têm a ver com as fraudes que deram causa às suas perdas. Argumentou, ainda, que o fato de a empresa ter sido acionada judicialmente para pagamento de indenizações por danos morais, por si só, já evidenciaria as fraudes cometidas, dispensando a apresentação do boletim de ocorrência.

Com relação ao primeiro questionamento da Interessada, não vejo, sinceramente, nenhuma ilegalidade na aplicação do art. 364 do RIR/99 ao caso concreto.

É certo que as perdas alegadas pela Interessada não decorreram de desfalques, apropriações indébitas ou furtos, e sim de condutas fraudulentas que inviabilizaram a cobrança dos seus créditos junto às vítimas.

Longe, porém, de trazer qualquer prejuízo para o contribuinte, a aplicação do art. 364 do RIR/99 acaba por beneficiá-lo, pois autoriza o reconhecimento imediato da perda com a simples comunicação da fraude à autoridade policial. Não fosse dessa forma, a perda só poderia ser reconhecida após o desfecho de uma eventual ação judicial. A Fiscalização empregou, aqui, a analogia *in bonam partem*, o que me parece inteiramente justificável. Afinal, tanto no caso presente, quanto na hipótese descrita no art. 364 do RIR/99, a pessoa jurídica sofre a perda de um ativo em virtude da ação criminosa de terceiros. (grifei)

Na esteira da fundamentação da autoridade julgadora de primeira instância, é de se concluir que, para fins de dedutibilidade da perda em comento, descabe a comprovação da fraude por outros meios que não o boletim de ocorrência apresentado pela própria fiscalizada.

Explico.

Somente por meio da interpretação dada pela fiscalização ao teor do artigo 364 do RIR/99 é que a contribuinte poderia deduzir de imediato a despesa com a fraude. Caso contrário, teria de aguardar o desfecho de uma eventual ação judicial ou recorrer às hipóteses de perdas no recebimentos de créditos (art. 9º e ss da Lei nº 9.430/96).

Caso recorresse à legislação de perdas no recebimento de créditos, não poderia lançar a despesa de imediato e, considerando que os valores são superiores a R\$ 10.000,00, teria de aguardar os seguintes prazos e observar os seguintes procedimentos:

- Para as operações sem garantia: (i) de valor até R\$ 30.000,00, vencidos há mais de 01 ano, mantida a cobrança administrativa; (ii) de valor acima de R\$ 30.000,00, vencidos há mais de 01 ano, mantidos os procedimentos para cobrança judicial;

- Para operações com garantia: vencidos há mais de 02 anos, mantidos os procedimentos para cobrança judicial ou arresto das garantias.

Como se viu, a contribuinte não aplicou a hipótese dos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96. Deduziu os valores de imediato. Todavia, somente com base no artigo 364 do RIR/99 poderia ter realizado tais lançamentos a débito de despesa.

Portanto, somente poderia ter feito tais lançamentos de houvesse *apresentado queixa perante a autoridade policial*.

Não exacerba lembrar que este foi o procedimento adotado pela própria contribuinte nos 305 contratos que ela logrou apresentar os respectivos boletins de ocorrência para dar suporte aos lançamentos de despesas.

Vencida as questões de direito, passo ao exame da matéria de fato.

Com base nas razões expostas, a autoridade julgadora de primeira instância examinou os elementos de provas juntados à impugnação. Reproduzo suas conclusões:

A outra questão que a Interessada coloca é a de saber se o boletim de ocorrência registrado junto à autoridade policial poderia ser suprido pelo ajuizamento de uma ação indenizatória, como forma alternativa de comprovação da ocorrência da fraude.

Com relação a este ponto, penso que o ajuizamento da ação de indenização não supre a apresentação do boletim de ocorrência, para fins de atendimento ao disposto no art. 364 do RIR/99. Isto porque o que se discute neste tipo de ação não é, propriamente, a materialidade da fraude, mas sim a validade do título de cobrança e a existência de eventuais danos morais a serem reparados à vítima.

Duas são as condições, portanto, que devem ser atendidas para o reconhecimento da dedutibilidade das perdas aqui investigadas: — primeiramente, é preciso que esteja comprovada a comunicação da fraude à autoridade policial, por meio do competente boletim de ocorrência registrado pela vítima; depois, é preciso que esteja comprovado o montante da perda, que corresponde, em tese, ao valor do financiamento que foi contratado em nome da vítima.

Pois bem, no caso em apreço, a documentação comprobatória apresentada pela Interessada foi organizada da seguinte maneira: — a) itens em que a fraude estaria evidenciada no boletim de ocorrência (DOCS. 03 a 22 – fls. 8871/9065); e b) itens em que a fraude estaria evidenciada na ação indenizatória (DOCS. 24 a 107 – fls. 9070/10802).

Ocorre que os elementos de prova trazidos aos autos não me parecem suficientes para demonstrar a dedutibilidade da perda. Pelas seguintes razões:

- DOCS 03 a 22: — A documentação em questão contém, realmente, boletins de ocorrência que confirmam a comunicação da fraude à autoridade policial. O problema, no entanto, está na comprovação do valor da perda. De fato, os contratos de financiamento referentes aos itens glosados não foram juntados aos autos, o que impossibilita a verificação dos valores dos financiamentos concedidos. É bem verdade que, em determinados casos, foram anexadas “Fichas de Financiamento” extraídas dos sistemas internos de controle da empresa. Tais fichas, todavia, por si só, não constituem documentos hábeis para confirmar os valores dos financiamentos, posto que se trata de provas confeccionadas pela própria parte interessada.
- DOCS. 24 a 107: — Com relação a esta parte da documentação, já manifestei o entendimento de que o simples ajuizamento da ação indenizatória não supre o boletim de ocorrência policial, para fins de comprovação da comunicação da fraude. Afora isso, também observo, aqui, que os contratos de financiamento referentes aos itens glosados

não foram juntados aos autos, o que impossibilita a verificação dos valores dos financiamentos concedidos.

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente alegou que a autoridade julgadora não poderia desconsiderar os elementos probatórios sem um motivo justo. Cito suas palavras:

De início, cumpre registrar que a Recorrente localizou boletins de ocorrência realizados pelas próprias vítimas das fraudes atrelados a diversas perdas glosadas pela d. fiscalização (**Docs. 03 a 22 da Impugnação**) e cujas despesas consideradas indedutíveis totalizam R\$ 552.621,12. Incontestável, portanto, a dedutibilidade dessas perdas, frente à apresentação dos respectivos BOs.

O fundamento da decisão recorrida foi no sentido de que "**Fichas de Financiamento**" extraídas dos sistemas internos de controle da empresa não devem ser consideradas, o que é absolutamente descabido e não deve prevalecer.

Isto porque, no presente processo, **não há nenhuma prova, nem mesmo qualquer indício que possa infirmar a validade e veracidade das referidas Fichas trazidas pela Recorrente.**

Portanto, **não caberia à decisão ora recorrida simplesmente desconsiderá-las sem qualquer justo motivo, ainda mais considerando que para este grupo de documentos (Docs. 03 a 22 da Impugnação), a Recorrente apresentou os respectivos boletins de ocorrência, embora entenda que estes são dispensáveis para comprovação de tais despesas, conforme acima comprovado, razão pela qual requer seja dado provimento do presente Recurso Voluntário.**

Em relação a esta matéria, a contribuinte não apresentou novos elementos de prova, apesar de a autoridade de piso ter especificamente asseverado que a mera apresentação de telas de sistemas internos não serviam como comprovação dos valores lançados em despesas.

No que diz respeito ao documentos 24 a 107, de fato, não cumprem a exigência legal para a dedução de imediato da perda. São ações judiciais movidas por terceiros. Releva destacar que, diante desses documentos, a própria instituição ainda não entende configurada a fraude, motivo pelo qual diversas comunicações internas pedem a apuração de eventual fraude, como se pode verificar no recorte abaixo:

Prezados,

Solicito por gentileza apuração de fraude para o caso abaixo.

Segue em anexo toda a documentação juntada aos autos pelo autor.

Benner	Nome do Cliente	CPF/CNPJ do Cliente	Réu	Prazo Credenciado	Produto	Número Operação
02.02.650.0001301687/12	JOSE ANTONIO DE ARAUJO	48171212620	Banco Real - Aymore	24/3/2013	Ocorrências Especiais	020017802652AGENCIA:9362

Alega o autor que dirigiu-se até a empresa André Roberto e Célio Soares Veículos LTDA para adquirir um veículo financiado pela BV Financeira S/A e após acordado sobre a compra do veículo e a documentação preenchida, foi informado que seu nome estava incluso no órgão de Proteção ao Crédito e desconhece o motivo pelo qual seu nome foi negativado e após consulta ao CDL/SPC foi informado que havia um título de nº 000000200178026 vencido em 02/05/2012 junto com o Banco requerido no valor de R\$ 89.626,00. Desta forma, o autor desconhece a dívida, uma vez que não realizou nenhum negócio com o Banco.

Quanto aos documentos 03 a 22, tenho que a posição da DRJ relativa à impossibilidade de comprovar o montante contratado somente com as telas do sistema interno da recorrente está correta, conforme será visto no próximo tópico.

Assim, voto, neste item, por negar provimento ao recurso voluntário.

IV – Descontos em operações de crédito:

Novamente, trata-se aqui de matéria probatória, uma vez que a fiscalização não aceitou como documentos hábeis e idôneos para comprovar a despesa com descontos em operações de crédito a mera apresentação de telas de sistemas ou relatórios elaborados unilateralmente pela contribuinte.

Ressalta a recorrente que realiza milhares de operações de renegociação de dívidas por meios eletrônicos, em procedimento autorizado pelas normas de regência do Banco Central do Brasil e que os contratos celebrados, mesmo que verbalmente, são válidos e plenamente eficazes. Por tal razão, o registro é inteiramente eletrônico, não havendo um contrato por escrito.

Cito suas palavras:

No entanto, é preciso se ter em conta que os descontos concedidos decorrem de situações excepcionais em que há um histórico de dívida por parte do cliente, o qual não cumpriu o contrato de financiamento / cessão de crédito previamente celebrado com a Recorrente

Assim, dada a não purgação da mora pelo cliente, na falta de outra opção melhor, a Recorrente procede à renegociação dos valores em aberto para que sejam finalmente liquidados, mesmo que com certo abatimento.

Os descontos também podem ser resultado de renegociação envolvendo a antecipação do pagamento da dívida, mesmo que ainda não vencida, nos termos permitidos pela legislação brasileira, especialmente a **Resolução nº 3.516 de 06 de dezembro de 2007 emitida pelo Banco Central do Brasil**. É nesse contexto que são feitas as renegociações entre a Recorrente e seus clientes.

Conforme foi esclarecido pela Recorrente ao d. auditor, há um grande volume de dívidas sendo cobradas e eventualmente renegociadas diariamente, com um enorme contingente de pessoas envolvidas nesse processo.

Mais de 1 milhão de acordos são estabelecidos mensalmente por mais de 4 mil negociadores contratados pela Recorrente os quais realizam mais de 14 mil chamadas diárias. Se o processo não for dinâmico, ele estará fadado ao insucesso e a Recorrente não reaverá grande parte dos valores financiados, aumentando, portanto, o nível de inadimplência, o que resultará em aumento das taxas de juros e redução da oferta de financiamento com respectivos impactos na economia nacional.

No entanto, o fato de que o processo de cobrança, renegociação e acordo seja feito de modo dinâmico, simplificado e ágil, sem formalização por meio de um contrato escrito entre as partes, não significa que o acordo não exista ou não seja válido ou não seja eficaz nos termos da legislação brasileira. A argumentação do d. auditor é deficitária nesse aspecto.

A d. Autoridade Fiscal pretende dar mais peso do que o aplicável às formalidades contratuais, prática do mercado, assumindo erroneamente que somente acordos escritos são válidos no Brasil.

Ora, está sacramentado na legislação brasileira que o acordo de vontades vincula as partes, independentemente se realizado por meio verbal ou escrito, se assinado por testemunhas ou não, e independentemente de estar arquivado em registro público ou de contar com o reconhecimento de firmas ou não.

Tenho que a alegação da recorrente não deve prosperar.

De fato, os contratos verbais são válidos e eficazes na esfera civil. Contudo, a liberdade de contratar não afasta os deveres jurídicos atinentes às normas tributárias.

Exemplificativamente, poder-se-ia comparar com a compra e venda de uma garrafa d'água em um estabelecimento comercial. O cliente pode, simplesmente, apontar a mercadoria desejada. O vendedor pode apenas entregar-lhe a garrafa d'água mediante o pagamento da quantia devida. O contrato se forma por meio de signos não verbais. Entretanto, a simplicidade/agilidade da forma de contratação não afasta o dever do vendedor de emitir a respectiva nota fiscal, de registrar a venda na escrituração comercial (ou Livro Caixa) e oferecer a receita à tributação.

O mesmo se dá com o caso sob análise. Embora a prática comercial exija agilidade nas negociações e as normas do Banco Central possibilitem a utilização de meios eletrônicos, tal realidade não afasta o dever jurídico de comprovar as despesas para fins fiscais nos termos do artigo 299 do RIR/99 (vigente à época dos fatos jurídicos tributários).

Neste sentido, tenho que meros relatórios elaborados unilateralmente pela recorrente, sem outros elementos probatórios, não são hábeis a comprovar as despesas com descontos em contratos de financiamento conforme pretende a contribuinte.

À alegação de que a fiscalização não apresentou nenhum elemento que infirmasse as informações que constam nas “telas” dos sistemas da recorrente, é preciso fazer três considerações:

(i) o sujeito passivo tem o dever jurídico de escriturar a contabilidade de acordo com os documentos comprobatórios e de mantê-los em boa ordem para apresentá-los à fiscalização, conforme se pode depreender de diversos dispositivos legais, como os artigos 1179, 1193 e 1194 do Código Civil e os artigos 194 e 195 do CTN;

(ii) no processo administrativo fiscal, o sujeito passivo tem o ônus de fazer prova das despesas que lhe confeririam o direito à dedução das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 e artigo 373 do Código de Processo Civil;

(iii) mesmo que não haja um questionamento quanto à idoneidade dos registros no sistema, falta-lhes a habilidade para comprovar o que pretendem. Um documento unilateral não é hábil para comprovar a renegociação bilateral que levaria aos descontos lançados em despesa.

Quanto à alegada aplicação do disposto nos artigos 9º a 14 da Lei nº 9.430/96 (perdas no recebimento de créditos), basta asseverar que a matéria tratada neste tópico não é perda no recebimento de créditos, mas descontos que teriam sido dados pela recorrente aos seus clientes em renegociações bilaterais.

Assim, adoto como minhas as razões apresentadas pela autoridade julgadora de piso nesta matéria:

Conforme descrito no Item III do TVF 2, a Interessada deduziu, no ano-calendário de 2013, despesas relacionadas com descontos concedidos em operações de crédito, no

valor de R\$ 104.766.232,91. Tais despesas foram glosadas pela Fiscalização, em virtude da falta de documentação comprobatória.

A Interessada, em sua defesa, questiona a exigência de contrato escrito para a comprovação dos acordos de renegociação de dívidas celebrados com os seus clientes. Argumenta, no caso, que a utilização de meio telefônico para a cobrança amigável de créditos é uma prática comum no mercado financeiro, sendo este procedimento expressamente autorizado pelo art. 3º, § 2º, da Resolução Bacen, nº 3.694, de 2009. No tocante a este ponto, acrescenta que o seu *modus operandi* precisa ser dinâmico, pois fecha mais de 1 milhão de acordos por mês, numa rotina que envolve a participação de 4 mil negociadores contratados, realizando mais de 14 mil chamadas diárias. Alega, ainda, que os acordos de renegociação fechados de forma verbal são perfeitamente válidos e eficazes à luz do Código Civil, podendo ser comprovados pelas telas dos seus sistemas internos de controle ou mesmo pelas gravações dos contatos telefônicos realizados. Contesta, por outro lado, a capitulação legal da infração, entendendo que a Fiscalização deveria ter seguido as normas previstas nos arts. 9º a 14 da Lei nº 9.430, de 1996, que tratam da dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos. Observa, por fim, que, em função do tempo decorrido, os descontos que, na ótica da Fiscalização, eram simples provisões no ano de 2013, hoje fatalmente se transformaram em perdas definitivas.

Em primeiro lugar, é preciso deixar claro que a questão da dedutibilidade dos descontos financeiros concedidos em operações de renegociação de dívidas segue a regra geral de dedutibilidade de despesas, prevista no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (base legal do art. 299 do RIR/99). As regras contidas nos arts. 9º a 14 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicam-se apenas aos casos de perdas no recebimento de créditos, categoria específica de despesas que não abrange os descontos examinados no presente processo.

Com efeito, nas situações descritas nos arts. 9º a 14 da Lei nº 9.430, de 1996, o credor é autorizado a antecipar o reconhecimento de uma perda, em virtude da pouca chance de recuperação do seu crédito. A perda pode ser deduzida como despesa, mas o Fisco fica resguardado dos efeitos de uma eventual quitação da dívida (ou seja, em vindo a ocorrer, depois, o recebimento do crédito, a perda deve ser revertida). Já no caso aqui examinado, a Interessada concede um desconto para obter, em troca, o imediato pagamento da dívida. A despesa é reconhecida em caráter definitivo.

Esclarecido este ponto, passo a tratar da questão da comprovação dos descontos concedidos pela Interessada.

O problema, aqui, não está na validade jurídica dos acordos verbais celebrados entre a Interessada e os seus clientes, mas sim na ausência de documentos capazes de comprovar as cláusulas essenciais da renegociação da dívida e a sua quitação.

Perceba-se: — quando se fala na necessidade de uma prova documental, isto não significa que deva ser apresentado um contrato escrito, nos moldes convencionais. Basta que haja uma cópia do boleto encaminhado ao devedor (com indicação do saldo devedor atualizado e o desconto oferecido) e o comprovante do pagamento da dívida.

É bem verdade que, no curso do procedimento de auditoria, o contribuinte apresentou à Fiscalização diversas telas de consulta, extraídas dos seus sistemas internos de controle, com indicação dos descontos concedidos (fls. 4294/4306; 4849/4865; e 5167/5180). Entendo, porém, que essas telas de consulta não constituem documentos hábeis para confirmar a concessão do desconto, já que se trata de provas confeccionadas pela própria Interessada.

À vista do exposto, mantenho a glosa no tocante a este item.

Destarte, voto neste ponto por negar provimento ao recurso voluntário.

V – Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF – Pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados

Neste tópico, impende relembrar a fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para efetuar o lançamento do IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa:

Do total acima, R\$ **210.395,26** referem-se a Ações Judiciais não Localizadas, cabendo, portanto, o **IRRF sobre pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado**, conforme disposto no **Art. 674 do RIR/99**. Resta o valor de R\$ **3.171.039,71** a respeito do qual não incide o referido IRRF, uma vez que existe identificação do beneficiário, com documentação comprobatória, embora sem o trânsito em julgado.

Aplica-se o **Art. 674 do RIR/99**, da mesma forma, aos valores constantes do item II deste Termo de Verificação Fiscal- TVF, a respeito dos quais não tenha sido apresentada qualquer documentação comprobatória.

Por fim, no tocante ao item III, o contribuinte alega que se trata de descontos em operações de crédito, vinculados a operações com determinados clientes, todavia não foi apresentada documentação comprobatória do alegado, pelo que se conclui tratar-se de pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, aplicando-se dessa forma o art. 674 do RIR/99.

Vê-se que a fiscalização não logrou imputar à contribuinte o efetivo pagamento que desse causa ao lançamento de IRRF, conforme previsão legal do artigo 674 do RIR/99, *verbis*:

Art.674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais. (grifei)

Vale lembrar que as despesas glosadas referiam-se a perdas com ações judiciais e com fraudes e descontos em contratos de financiamento. Neste caso, a simples glosa de despesas por falta de comprovação, sem a demonstração de que tenha ocorrido efetivo pagamento, não dá azo ao lançamento do IRRF.

Destarte, assiste razão à recorrente quando argumenta na impugnação:

É preciso reconhecer a completa ausência de conexão entre as despesas glosadas e o fato gerador do IRRF. O **fato gerador do tributo na fonte é a realização de pagamentos!** A d. autoridade fiscal ignorou solenemente essa condição essencial para incidência do IRRF. Durante os procedimentos de fiscalização, em nenhum momento sequer questionou a Impugnante se de fato teria realizado pagamentos a terceiros, e na autuação simplesmente optou por lançar o imposto sobre perdas supostamente

indedutíveis, mas que nem de longe refletem qualquer pagamento feito pela Aymore a quem quer que seja.

O sujeito que realiza o fato jurídico é aquele que transfere recursos para outros agentes. Ora, o sujeito passivo do Imposto de Renda Retido na **FONT** é, por óbvio, a **FONT PAGADORA**. Logo, para que seja reconhecida como **FONT** **PAGADORA** é preciso, em primeiro lugar, que tenha **PAGADO** algo.

O entendimento aqui esposado encontra respaldo na Solução de Consulta Interna Cosit nº 11, de 08 de maio de 2013, cuja ementa dispõe:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza RIR/ 1999), arts. 217, 299 e 674. (grifei)

Assim, tenho que a decisão de piso deve ser mantida por seus fundamentos:

Por entender que a Interessada efetuou pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, a Fiscalização efetuou lançamento de ofício de IRRF, com base no art. 674 do RIR/99. No caso em questão, o imposto incidiu sobre: — a) as perdas com ações judiciais não comprovadas, nos casos de ausência de informação do processo correspondente (R\$ 210.935,26); b) as perdas não comprovadas relativas a contratos de financiamento de veículos (R\$ 3.398.142,53); e c) as despesas não comprovadas relativas a descontos concedidos em operações de crédito (R\$ 104.766.232,91).

A Interessada contesta a exigência, alegando, em última análise, que o pressuposto da exigência do IRRF na hipótese aqui descrita é a existência de um pagamento, fato este que simplesmente não existiu.

Tem razão, a meu ver, a Interessada.

Examinando-se a letra do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (base legal do art. 674 do RIR/99), verifica-se que as hipóteses fáticas que legitimam a exigência do IRRF de acordo com o regime ali previsto são o “pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado” (caput) e os “pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa” (§ 1º).

Ora, a glosa de uma despesa motivada por falta de comprovação, por si só, não autoriza presumir que houve um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Diante do exposto, concluo que o lançamento do IRRF é improcedente.

Neste ponto, portanto, voto por negar provimento ao recurso de ofício

V – Erro no cálculo dos juros de mora

Conforme relatado, esta matéria foi objeto de embargos e foi decidida em primeira instância nos seguintes termos:

Conforme relatei no mencionado ACÓRDÃO, a Interessada questionou os juros de mora que foram aplicados sobre os saldos de IRPJ e CSLL a pagar do ano-calendário 2013.

Pelo exame dos demonstrativos fiscais acostados às fls. 409 e 417, ficou evidenciado que os juros em questão incidiram a partir de FEVEREIRO de 2014. Como os referidos tributos venceram em 31/03/2014, a Interessada entendeu que os encargos moratórios só poderiam ter incidido a partir de ABRIL de 2014.

Ao analisar inicialmente o feito, pareceu-me legítima a pretensão da impugnante, tendo em vista a regra geral do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe, realmente, que a incidência dos juros moratórios se dá a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo para pagamento do tributo.

Passou-me, despercebido, todavia, que, no caso específico dos saldos de IRPJ e CSLL a pagar apurados em 31 de dezembro, os juros moratórios incidem já a partir de 1º de fevereiro, por força do disposto no art. 6º, § 2º, c/c o art. 28, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ora, estando demonstrada a ocorrência de lapso manifesto no ACÓRDÃO, cumpre promover a sua imediata correção, com base no dever de autotutela que se impõe à Administração Pública em defesa da legalidade dos seus atos (art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999).

Sobre a matéria, a recorrente lançou duas alegações: (i) reiterou que os juros somente poderiam começar a fluir a partir de 04/2014; e (ii) a fiscalização aplicou juros a partir de 01/2014.

Penso que a decisão da DRJ não merece reparos. De fato os dispositivos legais citados na decisão de piso preveem:

Pagamento por Estimativa

Art.6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento:

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74.

§2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§3º O prazo a que se refere o inciso I do §1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

[...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (grifei)

A unidade da RFB responsável de origem deverá observar o decidido quanto aos juros no momento da cobrança do crédito tributário.

Voto, neste ponto, por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão.

Fundado nas razões expostas, voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso, por dar provimento parcial ao recurso de ofício apenas para restabelecer o lançamento decorrente da glosa de juros sobre capital próprio no montante de R\$ 70.200.000,00 e por dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar comprovado o montante de R\$ 10.793,23 relativo às despesas com ações judiciais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira