



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10480.732677/2015-01  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-005.965 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 08 de fevereiro de 2022  
**Recorrente** PERNOD RICARD BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de oposição de embargos de declaração, levando à premissa equivocada de interposição de recurso especial, resulta no não conhecimento da respectiva peça processual no âmbito da CSRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial do contribuinte Pernod Ricard (fls. 2.235) interposto em face da decisão proferida no Acórdão n° 1301-002.738 (fls. 2.204), pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, na sessão de 20 de fevereiro de 2018, que não conheceu do recurso voluntário em relação à exigência de CSLL, por força da submissão da matéria ao Poder Judiciário e, na parte conhecida, negou-lhe provimento. (Fernando participou do julgamento)

Trata o processo de autos de infração de IRPJ e CSLL decorrentes de glosas de despesas de Juros Sobre o Capital Próprio acima do limite de dedutibilidade, não adicionadas no cálculo dos tributos devidos nos anos-calendário de 2010 e 2011. Há também uma infração decorrente de falta de qualquer declaração e pagamento de CSLL nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, visto que não foram encontradas informações sobre a contribuição em DCTF ou mesmo pagamento via DARF.

Com a ciência das infrações, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.859), alegando, em síntese, que:

- a) Obteve, em seu favor, provimento judicial transitado em julgado em 1993, que lhe garantiu o "direito das autoras de não recolherem a contribuição social de 8% sobre o lucro das pessoas jurídicas".
- b) Em relação ao JCP, afirmou ter respeitado os limites da legislação e que a fiscalização desconsiderou a informação de que o JCP também foi pago com base no patrimônio líquido dos anos anteriores, e não apenas em função do patrimônio líquido relativo ao ano do pagamento.

Em 10 de março de 2017, a 1ª Turma da DRJ São Paulo considerou improcedente a impugnação, firme nas premissas de que (i) cabe à administração tributária aplicar a lei tributária em vigor, (ii) ao apreciar a ADI n.º 15, o STF afastou a força de coisa julgada eventualmente formada sobre a inconstitucionalidade da Lei n.º 7.689, de 1988 e (iii) o não pagamento de JCP de acordo com o regime de competência implica renúncia ao benefício concedido pela lei.

Com a ciência da decisão, o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 2.116), em que basicamente reiterou os argumentos da impugnação.

Em 20 de fevereiro de 2018, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, no Acórdão n. 1301-002.738, prolatado por unanimidade de votos, não conheceu a matéria relativa à CSLL, dada a sua submissão Poder Judiciário e, no que tange aos juros sobre capital próprio, negou provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. DIREITO DE DEDUTIBILIDADE EM ANOS POSTERIORES.**

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio JCP é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real ou em anos posteriores. O não exercício da mencionada faculdade não configura renúncia ao benefício concedido na lei, ou seja, não enseja a preclusão temporal que impediria seu aproveitamento em períodos de apuração de lucro real posteriores.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. SUMULA CARF 02.**

Cumpra à Administração Tributária aplicar a Lei de ofício. Por outra, em nível administrativo, não se afasta a aplicação de Lei, não se declara a sua inconstitucionalidade. Entendimento já consolidado, inclusive, no enunciado n.º 02 da Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF.

Cientificado do acórdão supra, o contribuinte apresentou recurso especial (fls. 2.235), alegando, em síntese, que:

- A legislação federal não prevê qualquer limitação temporal para que a distribuição de JCP seja realizada;

- Os valores de JCP calculados em relação às contas de patrimônio líquido de períodos anteriores podem ser pagos e deduzidos, de forma cumulativa, em ano posterior, desde que o valor pago em tal ano posterior não exceda 50% do lucro do exercício relativo ao ano do pagamento ou 50% das contas de lucros acumulados e reservas de lucros relativas ao ano do pagamento.

O recurso especial do contribuinte foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 2.361, que lhe deu seguimento (paradigmas apresentados: 107-08.941 -Caso EIDAI – questão versa sobre IRPJ, mas o debate é genérico em torno do disposto na Lei 9.249/1995 - e 101-96.751 – Caso CSN – IRPJ e CSLL).

A Fazenda Nacional teve ciência das decisões e apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte, pugnando, em síntese, pela impossibilidade de dedução em exercícios posteriores, por ofensa ao regime de competência.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

### **1. Conhecimento**

O conhecimento do recurso especial do contribuinte, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 2.362 e seguintes, não foi questionado pela Fazenda Nacional.

No caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento ao debate acerca da possibilidade de consideração, para fins de cálculo dos JCP, de valores relativos a períodos anteriores àquele em que houve a apuração e distribuição.

Como não houve questionamento da Fazenda Nacional só retornei à análise do conhecimento, em face do pedido de vista formulado em sessão de julgamento, no qual verifiquei, assim como expressou a i. Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto, que o recurso não deveria ser conhecido. Senão vejamos:

Conclui-se do que consta no voto condutor do julgado que os juros não poderiam ficar limitados à variação da TJLP sobre o patrimônio líquido do período no qual os juros foram deliberados.

Porém, apesar disso, a acusação fiscal foi validada sob a premissa de que *no ano de 2010, em que se efetivou a distribuição, tal limite não foi respeitado, razão pela qual tal distribuição não poderia ser realizada.*

O Colegiado *a quo*, assim, vislumbrou a inobservância **de outro limite, que não a variação da TJLP sobre o Patrimônio Líquido do período** de deliberação dos juros, para indedutibilidade dos valores glosados.

Assim, apesar da expressa discordância do voto condutor do acórdão recorrido em relação à limitação do cálculo dos juros *com base nos valores de patrimônio líquido e variação da TJLP de anos anteriores ao ano da efetiva deliberação*, o contribuinte, sem opor os necessários embargos de declaração para esclarecimento da obscuridade ou, até, da omissão quanto ao outro limite que teria sido inobservado para fundamentar a negativa de provimento ao recurso voluntário, pretendeu suscitar a divergência jurisprudencial mediante a apresentação de paradigmas que são convergentes com o voto condutor do acórdão recorrido.

Neste sentido, e tomando por base os fundamentos da declaração de voto em anexo, apresentada pela i. Conselheira Edeli, não conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

Andréa Duek Simantob

## **Declaração de Voto**

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O Colegiado *a quo* decidiu, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte na parte em que questionava a limitação imposta à dedução, na base de cálculo da CSLL, dos juros sobre capital próprio deliberados nos anos-calendário 2010 e 2011. O voto condutor do acórdão recorrido traz expresso que:

Segundo a Lei n.º 9.249/1995, portanto, os juros sobre capital próprio ("JsCP") serão dedutíveis no momento em que pagos ou creditados ao acionista (art. 9.º, caput). O mesmo dispositivo legal estabeleceu que estes JsCP seriam calculados sobre contas do patrimônio líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP (art. 9.º, caput, in fine). E ainda limitou os juros ao valor de 50% de lucros acumulados ou das reservas de lucros (art. 9.º, §1.º).

A remuneração de capital dos sócios, por meio de JsCP, é faculdade relacionada à liberdade do exercício da atividade econômica. E apenas com o pagamento ou crédito aos sócios após assembléia que delibere a esse respeito surge a despesa correspondente a estes JsCP.

A inexistência de norma tributária que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9.º, acima colacionado. Assim, só quando os JsCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa pelo artigo 9.º, acima reproduzido.

No caso destes autos, houve efetiva deliberação e pagamento dos juros sobre o capital próprio, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução, mesmo que relacionando-se aos anos anteriores.

No entanto, verifica-se que apesar de em 2006 haver limite para dedutibilidade dos mesmos conforme ditames legais, no ano de 2010, em que se efetivou a distribuição, tal limite não foi respeitado, razão pelo qual entendo que a Recorrente não poderia tê-la realizado.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta infração.

Embora consignando que *a inexistência de norma tributária que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito*, negou-se provimento ao recurso voluntário sob a premissa de que não foi respeitado limite de dedutibilidade quando distribuídos os juros. Ocorre que o limite de dedutibilidade que a autoridade fiscal afirmou como ultrapassado foi aquele correspondente à variação da TJLP sobre o Patrimônio Líquido do período:

- Em 2010, como o Patrimônio Líquido totalizava R\$ 250.041.290,52, os juros corresponderiam a R\$ 16.802.477,43 e, assim, do total distribuído de R\$ 20.000.000,00, a parcela de R\$ 3.197.522,57 foi considerada indedutível, admitindo-se a dedutibilidade de R\$ 16.802.477,43, apesar de os "Lucros Acum. e/ou Saldo à Disp. Assembleia" representar R\$ 4.025.388,40, possivelmente tendo em conta Reservas de Lucros existentes nas parcelas de R\$ 173.930.877,50 e R\$ 67.738.072,97; e
- Em 2011, como o Patrimônio Líquido totalizava R\$ 274.836.568,48, os juros corresponderiam a R\$ 16.490.194,11 e, assim, do total distribuído de

R\$ 40.000.000,00, a parcela de R\$ 23.509.805,89 foi considerada indedutível, admitindo-se a dedutibilidade de R\$ 16.490.194,11, diante de “Lucros Acum. e/ou Saldo à Disp. Assembleia” no valor de R\$ 118.574.105,32, além de Reservas de Lucros de R\$ 47.983.747,34 e R\$ 75.466.658,71.

Esse é o conteúdo dos quadros elaborados pela autoridade lançadora e reproduzidos no relatório do acórdão recorrido:

Cálculo do limite de dedutibilidade do IRPJ/CSLL das despesas de Juros Sobre Capital Próprio	
ANO CALENDÁRIO DE 2010	Valores (R\$)
Capital Social Subscrito (Início do Período)	32.564.049,00
Reservas de Lucro	173.930.877,50
Reserva de Lucros (Doações e Subvenções)	67.738.072,97
Outras Reservas	1.782.902,65

Cálculo do limite de dedutibilidade do IRPJ/CSLL das despesas de Juros Sobre Capital Próprio	
ANO CALENDÁRIO DE 2010	Valores (R\$)
Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispos. Assembléia	4.025.388,40
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>280.041.290,52</b>
<b>Limite de dedutibilidade anual com base na variação da TJLP (6% a.a)</b>	<b>16.802.477,43</b>
<b>Valor distribuído e deduzido como despesa dedutível</b>	<b>20.000.000,00</b>
<b>Valor da Glosa por excesso ao limite de dedutibilidade com base na variação da TJLP do período</b>	<b>3.197.522,57</b>

Cálculo do limite de dedutibilidade do IRPJ/CSLL das despesas de Juros Sobre Capital Próprio	
ANO CALENDÁRIO DE 2011	Valores (R\$)
Capital Social Subscrito (Início do Período)	32.564.049,00
Reservas de Lucro	47.983.747,34
Reserva de Lucros (Doações e Subvenções)	75.466.658,71
Outras Reservas	248.008,11
Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispos. Assembléia	118.574.105,32
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>274.836.568,48</b>
<b>Limite de dedutibilidade anual com base na variação da TJLP (6% a.a)</b>	<b>16.490.194,11</b>
<b>Valor distribuído e deduzido como despesa dedutível</b>	<b>40.000.000,00</b>
<b>Valor da Glosa por excesso ao limite de dedutibilidade com base na variação da TJLP do período</b>	<b>23.509.805,89</b>

Do contido no voto condutor do julgado impõe-se concluir que os juros não poderiam ficar limitados à variação da TJLP sobre o patrimônio líquido do período no qual os juros foram deliberados. Apesar disso, a acusação fiscal foi validada sob a premissa de que *no ano de 2010, em que se efetivou a distribuição, tal limite não foi respeitado, razão pela qual tal distribuição não poderia ser realizada.*

O Colegiado *a quo*, assim, vislumbrou a inobservância de outro limite, que não a variação da TJLP sobre o Patrimônio Líquido do período de deliberação dos juros, para indedutibilidade dos valores glosados. A ementa do acórdão recorrido, inclusive, traz consignado, no mesmo sentido da ressalva inicial, que:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. DIREITO DE DEDUTIBILIDADE EM ANOS POSTERIORES.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real ou em anos posteriores. O não exercício da mencionada faculdade não configura renúncia ao benefício concedido na lei, ou seja, não enseja a preclusão temporal que impediria seu aproveitamento em períodos de apuração de lucro real posteriores.

O recurso especial da Contribuinte, por sua vez, partiu da premissa que o Colegiado *a quo* concluiu *que o limite de dedutibilidade do ano em que houve a distribuição não foi respeitado*, antes relatando que:

Conforme acima mencionado, o lançamento de ofício considerou que a Recorrente, nos anos-calendário de 2010 e 2011, distribuiu JCP a seus sócios, deduzindo tais valores do lucro líquido desses anos em valor supostamente superior ao limite estabelecido pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. Os valores de JCP distribuídos pela Recorrente nos anos de 2010 e 2011 referiam-se aos montantes calculados de acordo com as contas de patrimônio líquido e a variação da TJLP de anos anteriores, porém respeitados os limites (50% do lucro do exercício ou dos lucros acumulados) dos anos em que deliberada a distribuição, ou seja, de 2010 e 2011.

Entendeu a Fiscalização, em sua interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, que a Recorrente deveria ter observado os limites considerando os valores das contas do patrimônio líquido dos mesmos anos de 2010 e 2011, e não dos mencionados anos anteriores. Em outras palavras, o lançamento originário entendeu que, em suposta obediência ao princípio da competência dos exercícios, não poderia a Recorrente, em 2010 e 2011, considerar como dedutíveis do lucro líquido desses anos valores distribuídos a título de JCP que excedessem a variação da TJLP sobre o valor do patrimônio líquido de cada um desses anos. A decisão de primeira instância administrativa confirmou o lançamento.

Após a interposição do Recurso Voluntário pela Recorrente, através do qual essa evidenciou a possibilidade de distribuição de JCP relativo a anos anteriores (ou seja, considerando a variação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de cada um dos anos anteriores), desde que observado o limite (50% do lucro do exercício ou dos lucros acumulados) dos anos em que deliberados e distribuídos os JCP, os Srs. Conselheiros da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, acompanhando o voto da Relatora Dra. Bianca Felícia Rothschild, concluíram que o limite de dedutibilidade do ano em que houve a distribuição não foi respeitado.

O presente Recurso Especial, portanto, visa a demonstrar a existência de divergência jurisprudencial nesse órgão julgador administrativo quanto à interpretação dada aos limites de dedutibilidade de JCP previstos no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, especialmente na hipótese de distribuição de JCP calculados com base nos valores de patrimônio líquido e variação da TJLP de anos anteriores ao ano da efetiva deliberação quanto à distribuição e do crédito/pagamento dos JCP em si.

Assim, apesar da expressa discordância do voto condutor do acórdão recorrido em relação à limitação do cálculo dos juros *com base nos valores de patrimônio líquido e variação da TJLP de anos anteriores ao ano da efetiva deliberação*, a Contribuinte, sem opor os necessários embargos de declaração para esclarecimento da obscuridade ou, até, da omissão quanto ao outro limite que teria sido inobservado para fundamentar a negativa de provimento ao recurso voluntário, pretendeu erigir divergência jurisprudencial mediante a apresentação de paradigmas que são convergentes com o voto condutor do acórdão recorrido.

Note-se que a Contribuinte também não compreendeu os fundamentos do acórdão recorrido, mas assim consignou em seu recurso especial:

O v. acórdão recorrido, embora tenha, em teoria, reconhecido a possibilidade de dedução de JCP (relativos a período anterior) no momento em se efetiva sua distribuição, negou provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente, entendendo que o limite previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95 que deve ser respeitado é aquele do ano em que ocorre a distribuição. Tanto é assim que o voto da Conselheira Relatora literalmente afirma que “no ano de 2010, em que se efetivou a distribuição, tal limite não foi respeitado, razão pela qual entendo que a Recorrente não poderia tê-la [dedutibilidade] realizado.

Reproduzimos abaixo o texto do voto:

[...]

Assim, na prática, a Relatora simplesmente concordou com as conclusões do próprio lançamento, que limitaram os valores de JCP que poderiam ser distribuídos e deduzidos do lucro líquido, em 2010 e 2011, ao valor das contas de patrimônio líquido e variação da TJLP, também de 2010 e 2011 respectivamente, ignorando, portanto, os valores de JCP calculados sobre as contas de patrimônio líquido dos anos anteriores, esses sim distribuídos em 2010 e 2011.

E, sob esta premissa fática, afirmou o dissídio jurisprudencial em face do paradigma n.º 107-08.941, nos seguintes termos:

No referido paradigma, a discussão sobre o tema se refere à possibilidade de se efetuar a distribuição em 1999 (e respectiva dedutibilidade) de JCP referente às contas de patrimônio líquido existentes em anos anteriores, no caso, nos anos de 1996, 1997 e 1998. Ao contrário do que restou decidido no acórdão recorrido, a Câmara Julgadora reconheceu a possibilidade de pagamento JCP apurados em períodos anteriores e de forma acumulada quando se afirmou que “Assim, no decorrer do ano-base de 1999, poderia a empresa deliberar o pagamento de juros com base na TJLP, calculados sobre o PL e suas variações desde o período de 1996, observando-se, entretanto, que as mutações verificadas ao longo dos períodos-base posteriores (distribuição de dividendos, capitalizações etc...) devem ser levadas em consideração”.

Na linha adotada pela Recorrente, o acórdão paradigmático também afirma que “não há obstáculo de cunho legal que impeça o crédito ou pagamento de juros sobre o capital próprio a qualquer momento e de forma cumulativa, ou seja correspondente a mais de um exercício.”

Assim, por óbvio, que esse acórdão paradigma, **diferentemente do lançamento objeto do presente processo**, não leva em consideração para o cálculo dos JCP as contas de patrimônio líquido apenas do ano de distribuição, mas cumuladamente, as contas de patrimônio líquido dos anos anteriores ainda não objeto de distribuição, correspondentes a mais de um exercício. Divergência mais gritante não pode existir!

[...]

O acórdão é muito claro ao diferenciar os dois critérios/limites para o cálculo da despesa dedutível a título de JCP:

- PL do ano-calendário a que se refere o JCP é usado para calcular a base de cálculo da despesa dedutível;
- Dedutibilidade dessa despesa só ocorrer no ano-calendário do efetivo pagamento ou crédito aos sócios;
- O segundo limite a se considerar são os valores de lucros do exercício, lucros acumulados e reserva de lucros do ano-calendário da distribuição ou crédito aos sócios.

Esse foi **exatamente o critério adotado pela Recorrente**, divergindo, portanto, da conclusão do acórdão recorrido.

[...]

No caso relativo ao acórdão paradigma, o contribuinte não respeitara esse limite (50% do lucro do exercício ou dos lucros acumulados e reserva de lucros) do ano do pagamento dos JCP. Mas, no presente caso, **a Recorrente obedeceu exatamente ao raciocínio do acórdão paradigma**, de forma a não restar dúvidas que tal acórdão se aplica ao caso e representa a divergência com o r. acórdão recorrido que, discordando do procedimento adotado pela Recorrente, negou provimento ao seu Recurso Voluntário e manteve o lançamento. (*negrejou-se*)

De fato, o primeiro paradigma decidiu *diferentemente do lançamento objeto do presente processo*, mas seu fundamento não se distingue daquele expresso no acórdão recorrido. Seria precisamente esta demonstração de que a Contribuinte observou os demais *critérios/limites para cálculo da despesa* que deveria ter sido afirmado em embargos de declaração para esclarecimento de qual limite se entendeu como inobservado, na medida em que admitida a variação da TJLP sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores ao da deliberação dos juros.

Sem esta integração, admitir a divergência na forma posta importaria a este Colegiado o reexame de provas e dos contornos da acusação fiscal para restringir os óbices à dedutibilidade à matéria abordada pela Contribuinte em seu recurso especial.

Esta Conselheira tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisão** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que poderiam afetar a decisão da matéria, não basta a constatação de que alguma passagem do voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado.

Ocorre que o caso presente se diferencia dos antes analisados, na medida em que os **casos** comparados apresentam similitude fática, mas a **decisão** do Colegiado *a quo* foi expressa a partir de premissa fática talvez distinta do caso concreto, uma vez que não foi determinado qual limite deixou de ser observado, depois de se divergir da aplicação do limite, cuja discordância a Contribuinte pretende ver reafirmada com a apresentação de paradigmas convergentes, neste ponto, com o acórdão recorrido. Neste contexto, indispensáveis eram os embargos de declaração para correção do vício, minimamente de obscuridade, com vistas à integração de esclarecimento da premissa fática que orientou a conclusão do voto condutor do acórdão recorrido.

O segundo paradigma (nº 101-96.750) também é referido como concordante com o *procedimento adotado pela Recorrente*, e não como discordante do acórdão recorrido. Veja-se:

O acórdão concluiu que pode o contribuinte pagar em períodos futuros o valor de JCP apurado em períodos pretéritos, pois os JCP constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros

No caso relativo a esse acórdão paradigma, o contribuinte distribuíra e deduzira em 2001 valores de JCP de anos anteriores, 1996 a 1999. Como no presente caso, a empresa “armazenava” saldo de JCP, controlando via Lalur, para serem pagos em períodos futuros quando dispusesse de caixa e pudesse deduzi-los.

Assim, concordou o acórdão paradigma com o cálculo de JCP feito pelo contribuinte, considerando as contas de patrimônio líquido e variação da TJLP de cada um dos anos anteriores (1996, 1997, 1998 e 1999), controlados via Lalur, pagos acumuladamente em 2001, respeitado o limite de 50% das reservas de lucro de 2001. E esse **também foi o procedimento adotado pela ora Recorrente**, do qual discordou o acórdão recorrido ao entender que o limite não foi respeitado pela Recorrente no ano de 2010. Uma simples tabela (que a Recorrente já juntou em seu Recurso Voluntário e novamente juntará em suas razões de mérito a seguir, e que resume as informações constantes de sua documentação fiscal e contábil já juntadas aos autos e não contestadas em momento algum pela Recorrida) demonstra de maneira muito fácil e didática que a Recorrente observou os limites e critérios trazidos pelo acórdão paradigma.

No mesmo sentido do primeiro e segundo acórdãos paradigmáticos acima reproduzidos e cotejados analiticamente, a Recorrente destaca também para fins argumentativos os ACÓRDÃOS PARADIGMAS 3 E 4, de idêntica interpretação dos anteriores, **corroborando o procedimento adotado pela Recorrente**:

[...] (*negrejou-se*)

Esta Conselheira assim se manifestou acerca do conhecimento de recurso especial interposto contra outro acórdão no qual a premissa fática adotada pelo Colegiado *a quo* distinguia-se daquela firmada na acusação fiscal. E, neste sentido, assim orientou seu voto condutor do conhecimento no Acórdão n.º 9101-005.363<sup>1</sup>:

Inicialmente registre-se que a divergência jurisprudencial não demanda identidade entre os casos comparados, mas apenas similitude, ou seja, que eles não se distingam em ponto substancial, determinante para aplicação da legislação tributária de regência. Estabelecido este alinhamento, a solução do dissídio jurisprudencial poderá se dar sem reexame de provas, ou seja, com base, apenas, nos referenciais fáticos já estabelecidos no acórdão recorrido.

No presente caso, o agravamento da penalidade foi aplicado sobre créditos tributários decorrentes da falta de comprovação da origem de depósitos bancários, bem como sobre as exigências referentes às *demais receitas omitidas*, ambos *em virtude do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de Intimação para prestar esclarecimentos ao Termo de Intimação n.º 3*. A autoridade fiscal assim relata esta exigência;

Mais uma oportunidade de comprovação da origem dos depósitos recebidos em sua conta corrente foi dada a ADEM Assessoria Ltda ao ser intimado, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal n.º 3, lavrado em 01/03/2011, a comprovar o vínculo entre os documentos apresentados e os depósitos recebidos em sua conta corrente. Solicitou adiamento por cinco dias, findo os quais, não havendo manifestação por parte do contribuinte, foi lavrado o Termo de embaraço à fiscalização, lavrado em 28/03/2011 e recebido pelo contribuinte em 31/03/2011, nos termos dos artigos 33, inciso I e do artigo 44, §2º da Lei 9.430/96.

Em 26/04/2011, após a lavratura e o recebimento do Termo de embaraço à fiscalização, o sujeito passivo apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 3, fora do prazo.

O Termo de Intimação n.º 3 exigiu da Contribuinte a prestação de esclarecimentos acerca de justificativas apresentadas para comprovação da origem de depósitos bancários (e-fl. 258/260). Parte destes depósitos restaram injustificadamente associados a operações de mútuo e, assim, ensejaram presunção de omissão de receitas, e outra parcela resultou na apuração de ganho de capital suprimido da tributação. O Colegiado *a quo*, porém, afastou o agravamento sob os seguintes fundamentos:

A jurisprudência deste Colegiado vem seguindo na linha de que o agravamento da multa só se justifica quando plenamente caracterizada a recusa no atendimento às solicitações ou ainda quando o atraso ou o não atendimento causa prejuízos à ação fiscal.

De fato a intenção do legislador foi mesmo estabelecer um mecanismo de punição nas situações em que o atraso no fornecimento das informações solicitadas possa acarretar prejuízos ao procedimento fiscal.

Registre-se que a norma fala em “prestar esclarecimentos” e não em “apresentar documentos”. Isso porque a não apresentação de documentos implicaria para o sujeito passivo a possibilidade de ter seu resultado apurado, por exemplo, pelo arbitramento. A não comprovação das origens dos depósitos, ou não

---

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e votaram pelas conclusões, no tema, as Conselheiras Andréa Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo.

apresentação de alguns livros contábeis, no caso concreto, apenas proporcionou a autuação com base na presunção legal do art. 42 da Lei n. 9.430/96 em inteiro desfavor da Contribuinte.

A meu ver, o que houve foi um mal entendido ocorrido entre o Contribuinte que achava que estava já atendido a sua solicitação em relação aos extratos. Mas, na medida do possível a Recorrente atendeu e respondeu, dando justificativas, em todas as intimações.

Nesse contexto, não tendo o contribuinte se negado a colaborar com a fiscalização, uma vez que apresentara vários outros elementos que subsidiaram a autuação, se visto pelo “conjunto da obra”, conquanto não tenha tido condições de atendê-las plenamente, descabe o agravamento da multa, mormente quando a fiscalização dispunha dos elementos necessários para apuração da matéria tributária através da emissão de RMF, como o fez.

Outrossim, os extratos trazidos aos autos através de RMF não destoaram dos extratos fornecidos pela Recorrente. Por todo o exposto, desagravo a multa em 50%, remanescendo apenas a multa de 75% sobre a parte mantida.

Como se vê, embora a autuação fiscal não vincule o agravamento à falta de apresentação de extratos bancários, foram estas as referências fáticas para análise da conduta da Contribuinte e conclusão de que ela não autorizaria o gravame em debate. Possivelmente a análise do Colegiado *a quo* foi influenciada por outro Termo de Embaraço à Fiscalização (e-fl. 140) lavrado por falta de atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, no qual foram exigidos atos societários, demonstrações contábeis e extratos bancários referentes ao ano-calendário 2007 (e-fl. 94). A defesa da Contribuinte também mais se estende em questionar a lavratura do primeiro termo de embaraço, mencionando, quanto ao segundo termo, apenas que o prazo concedido para a prestação de informações era exíguo, em razão da complexidade dos fatos questionados (e-fls. 522/524). Contudo, embora relate no Termo de Verificação Fiscal aquelas primeiras ocorrências, inclusive mencionando a contestação apresentada pela Contribuinte à acusação de embaraço (e-fl. 320/321), a autoridade fiscal não as invoca para motivação do agravamento, como se pode confirmar, mais claramente, na transcrição a seguir:

#### IV. MULTAS APLICADAS

Em função da verificação por parte desta fiscalização da omissão de receitas, conforme demonstrado neste Termo de Verificação, foram aplicadas as seguintes multas de ofício:

- a) 75% (setenta e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, I da Lei nº 44, I da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre os depósitos bancários sem comprovação, relacionados na Tabela III.1 deste Termo;
- b) Acréscimo de 50%, perfazendo o percentual de 112,5% (cento e doze e meio por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, §2º da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre os depósitos bancários sem comprovação, relacionados na Tabela III.1 deste Termo, em virtude do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ao Termo de Intimação nº 3;
- c) 75% (setenta e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, I da Lei nº 44, I da Lei nº 9.430/1996, apurados sobre as demais receitas omitidas, relacionadas na Tabela III.2 deste Termo;
- d) Duplicação da multa, passando o percentual aplicável para 150% (cento e cinquenta por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, §1º da Lei

n.º 9.430/1996, apurados sobre as demais receitas omitidas, relacionadas na Tabela III.2 deste Termo, em virtude de sonegação, prevista no artigo 71 da Lei n.º 4.502/64, dos depósitos referentes à venda da posição acionária da Eletrobrás, escrituradas no livro Diário, mas omitidas nas declarações da DIPJ e da DCTF.

- e) Acréscimo de 50%, perfazendo o percentual de 225% (duzentos e vinte e cinco por cento), em cumprimento ao disposto no artigo 44, §2º da Lei n.º 9.430/1996, apurados sobre as demais receitas omitidas, relacionadas na Tabela III.2 deste Termo, em virtude do não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos ao Termo de Intimação n.º 3;

De toda a sorte, consoante as premissas aqui inicialmente fixadas, para que o julgamento do recurso especial não se preste ao reexame de provas, impõe-se observar as premissas fáticas do acórdão recorrido, mormente tendo em conta que eventual obscuridade ou contradição nesta análise deveria ter sido confrontada por meio de embargos de declaração, o que não se verificou no presente caso.

Assim, em um contexto no qual se observou que o sujeito passivo colaborou, em sua maior parte do tempo, com a autoridade fiscal, e deixou de apresentar elementos que, inclusive, não impediram a autuação fiscal com base na presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, o Colegiado *a quo* identificou evidências de que o atraso no atendimento à intimação poderia decorrer de um *mal entendido*, tornando injustificado o gravame aplicado.

Inicialmente cabe observar que não se trata, aqui, propriamente, de acórdão que aplicou entendimento assim consolidado em súmula posteriormente aprovada:

#### **Súmula CARF n.º 133**

A falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa conduta motivou presunção de omissão de receitas ou de rendimentos.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.992, 9101-003.147, 9202-007.445, 9202-007.001, 1301-002.667, 1301-002.961, 1401-001.856, 1401-002.634 e 2202-002.802.

Isto porque o agravamento, na visão do Colegiado *a quo*, decorreu da falta de atendimento a intimação para apresentação dos extratos bancários, e não da intimação que exigiu a comprovação da origem dos depósitos bancários. De outro lado, ainda que a divergência seja analisada sob a ótica da motivação fiscal original para o agravamento, tem-se que os fatos tardiamente esclarecidos em parte resultaram na autuação por omissão de ganho de capital, e não em presunção de omissão de receitas estabelecida em lei por falta de atendimento a intimação para prestar esclarecimentos acerca da origem dos depósitos.

Assim, não é o caso de negar conhecimento ao recurso fazendário em face do que dispõe o art. 67, §3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015. Necessário, portanto, analisar os paradigmas indicados para avaliação da similitude fática e consequente caracterização do dissídio jurisprudencial.

Diz a PGFN que, segundo o paradigma n.º 104-21.835, *não cabe desagrarar a multa quando o contribuinte não observa o prazo fixado nas intimações formuladas pelo Fisco*. No mesmo sentido seria o paradigma n.º 108-08.356, dado o referido na ementa de ambos os julgados.

O exame do primeiro paradigma, porém, é suficiente para caracterização da divergência. Nele não há notícia nem mesmo de reintimação, mas apenas o relato de que o sujeito passivo foi intimado a comprovar pagamentos de despesas médicas, apresentando à fiscalização os correspondentes recibos e declarando que os pagamentos *foram feitos em moeda corrente, não tendo, portanto, cópias de cheques ou extratos*. Mais à frente, sem o relato de qualquer outra intimação, noticia-se que o sujeito passivo apresentou extratos bancários nos quais teria tentado, sem êxito, correlacionar saques aos pagamentos das despesas médicas. Ao final, *considerando as informações e documentos colhidos antes e após o início da fiscalização*, a exigência foi formalizada com aplicação da penalidade de 225%, sendo o agravamento mantido nos seguintes termos:

Quanto à aplicação da Multa Agravada, às quais cumulam com as já citadas somando percentuais de 112,5% (no caso da Multa de Ofício) e no percentual de 225% (no tópico da Multa Qualificada), entendo que a mesma também é aplicável ao presente caso, haja vista que o contribuinte não atendeu, no prazo marcado, as intimações para prestar esclarecimentos.

Como se vê, à semelhança do presente caso, no qual o sujeito passivo apresenta tardiamente os extratos bancários, ou mesmo os documentos que lhe foram exigidos para complementar outros antes entregues para a comprovação da origem dos depósitos, no paradigma em referência o agravamento foi mantido porque caracterizada hipótese de atendimento, fora do prazo marcado, de intimação para prestação de esclarecimentos. Ou seja, diversamente do entendimento firmado pelo Colegiado *a quo*, o Colegiado que proferiu o paradigma entendeu ser válido o agravamento frente a atendimento insatisfatório de intimação fiscal, deixando de cogitar de circunstâncias subjetivas que pudessem justificar esse agir.

Já o paradigma nº 108-08.356 traz consignado que o agravamento se deu em razão de a contribuinte *deixar de atender, deliberadamente, a intimação para fornecer os extratos das contas bancárias que deram origem à movimentação financeira*. Ao final, a penalidade é mantida porque *houve descumprimento dos prazos estipulados para prestação de esclarecimento*. Ou seja, houve intimações que deixaram de ser atendidas, e por esta razão se afirmou o descumprimento dos prazos. Não há, como no presente caso, qualquer discussão quanto ao cabimento do agravamento na hipótese de cumprimento insatisfatório da intimação, evidenciado pelos esclarecimentos prestados em sua complementação tardia.

Assim, em relação a este segundo paradigma nota-se dessemelhança em ponto que foi determinante para, no presente caso, decidir-se na forma questionada pela PGFN. Deve ser ele, portanto, afastado na caracterização do dissídio jurisprudencial.

Por tais razões, ante a divergência constatada em face do paradigma nº 104-21.835, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Diante de tais circunstâncias, não só a análise do conhecimento, como também o mérito da exigência, teve em conta a premissa fática que orientou o acórdão recorrido, mormente tendo em conta que não cabe a esta instância especial o reexame de provas.

Assim, se o voto condutor do acórdão recorrido afirma possível a deliberação de pagamento de juros calculados com base na variação da taxa calculada sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, e nega provimento ao recurso voluntário porque limite legal não foi observado, não tendo sido opostos embargos de declaração para esclarecimento de qual outro limite legal teria sido desrespeitado, impõe-se concluir que tal limite é distinto daquele acerca do qual há expressa concordância no voto condutor do acórdão recorrido, o que diferencia o acórdão recorrido dos paradigmas admitidos em fundamento que restou inatacado.

Registre-se que o descompasso aqui referido foi constatado no exame de admissibilidade. Contudo, considerando os fatos do processo, independentemente dos fundamentos expressos no acórdão recorrido, concluiu-se que a divergência deveria ser analisada em face do que afirmado na acusação fiscal:

O voto do acórdão recorrido considerou que a inexistência de norma tributária que restrinja o pagamento de JCP com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito. Que houve efetiva deliberação e pagamento dos JCP, o que possibilita sua dedução, mesmo relacionada a anos anteriores. No entanto, decidiu que o limite de dedutibilidade nos anos de distribuição (2010 e 2011) não foi respeitado, embora os valores distribuídos estivessem nos limites dos anos anteriores aos quais se referiam. Assim, negou provimento ao Recurso Voluntário:

“No entanto, verifica-se que apesar de em 2006 haver limite para dedutibilidade dos mesmos conforme ditames legais, no ano de 2010, em que se efetivou a distribuição, tal limite não foi respeitado, razão pelo qual entendo que a Recorrente não poderia tê-la realizado.”

Para melhor compreensão da matéria discutida, reproduz-se abaixo o caput e o § 1º do referido art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que disciplinam o cálculo e os limites dos juros sobre capital próprio:

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

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

Então, **conforme resumo dos fatos do Recurso e Especial, confirmado no relatório do acórdão recorrido**, o lançamento de ofício considerou que o cálculo determinado no caput do art. 9º refere-se ao PL e à TJLP do ano de distribuição dos juros sobre capital próprio (no caso, 2010 e 2011). O acórdão recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário na matéria, confirmando esse entendimento. A recorrente defende que o cálculo deve considerar o PL e a TJLP do ano de apuração do lucro relacionado aos juros sobre capital próprio a serem distribuídos (no caso, 2006 a 2008, distribuídos em 2010, e 2008 a 2010, distribuídos em 2011), entendimento que também atribui aos dois paradigmas que apresenta.

Assim, **a matéria que a recorrente aponta como objeto de interpretação divergente daquela do acórdão recorrido é o cálculo dos JCP (TJLP sobre PL) distribuídos, referentes a períodos de apuração anteriores**, dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

[...] *(negrejou-se)*

Neste contexto, diante da premissa fática adotada pelo Colegiado *a quo*, impõe-se concluir que não há dissídio jurisprudencial entre os acórdãos comparados e que o recurso especial é inútil para reverter a decisão do acórdão recorrido, razão pela qual deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA