



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10805.721654/2012-19  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.699 – 1ª Turma  
**Sessão de** 16 de março de 2017  
**Matéria** JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE. ESTIMATIVAS MENSASIS - MÚLTA ISOLADA.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

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,

4- Não 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.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTOS DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância (*bis in idem*) de multas. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente. No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (precedente da CSRF, Acórdão nº 9101-002.438, de 20/09/2016).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os Recursos Especiais. No mérito, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e pela contribuinte acima identificada, fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 1402-001.489, de 05/11/2013, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de, entre outras questões, cancelar a exigência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, e manter as exigências decorrentes da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva transcritas abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.**

Na determinação do lucro real serão adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária pertinente, não sejam dedutíveis. A dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio é condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios, atendido o limite legal. Sob pena de infringir o regime de competência, é vedado imputar em determinado exercício o montante de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores. O dispêndio tem natureza de despesa financeira, para fins fiscais, inclusive quando for imputado aos dividendos.

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

Ano-calendário: 2007

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

#### ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

#### MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la.

#### JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que negavam provimento integralmente ao recurso. Em primeira votação, por voto de qualidade, manter a exigência referente à glosa das despesas de pagamentos com juros sobre capital próprio e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento ao recurso. Os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva apresentarão declaração de voto.

#### RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à parte da decisão que cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

**DA COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL  
(COTEJO ANALÍTICO)**

- a ementa do acórdão recorrido ficou assim redigida:

[...]

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

**MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.**

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

[...]

- diversamente, decidiram os acórdãos paradigmas ora indicados:

**Acórdão nº 1401-000.761**

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário:2005, 2006, 2007

**IRPJ. CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.** A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa. **MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.** Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa

obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES. As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento em relação aos períodos anteriores 2007. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte, o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira; e II) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação à multa isolada do anos-calendário de 2007. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

#### **Acórdão nº 1802-001.408**

[...] MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO - INOCORRÊNCIA Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente. [...]

- as ementas transcritas, por si só, já demonstram a existência do dissídio jurisprudencial. Contudo, para evidenciar que, diante de contextos fáticos semelhantes, foram adotadas soluções jurídicas diversas, passa-se a transcrever os seguintes trechos dos votos condutores dos acórdãos paradigmas (transcrições contidas no recurso);

- é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e nos paradigmas;

- em todos os casos confrontados foi questionada a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, conjuntamente com a multa de ofício no percentual de 75%, lançada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, em relação ao ano-calendário de 2007;

- nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente;

- no acórdão n. 1401-000.761, indicado como paradigma, discutiu-se a possibilidade de cobrança concomitante da multa isolada com a multa de ofício em relação aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007. O Colegiado, por maioria de votos, resolveu cancelar a cobrança da multa isolada nos anos de 2005 e 2006. Manteve, entretanto, a exigência da multa isolada em relação ao ano-calendário 2007, em face da mudança legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007 (convertida na Lei nº 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

- mesmo contexto fático-jurídico foi apresentado no outro paradigma, Acórdão nº 1802-001.408, que discutiu a incidência cumulativa da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, em relação ao ano-calendário de 2007;

- no presente caso, a autuação refere-se ao ano-calendário de 2007;

- o acórdão ora recorrido, proferido pela e. Turma Ordinária *a quo*, afastou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, por considerar ilegítima a incidência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício;

- destacou a decisão combatida, que o advento da MP n. 351, convertida na Lei n. 11.488/2007 não alterou esse panorama. Segundo o aresto, o citado diploma legal “deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas”;

- por outro lado, os acórdãos paradigmas entenderam ser plenamente possível a cominação da penalidade, em razão do não recolhimento das estimativas, tendo como base de cálculo os resultados mensais apurados pelo contribuinte, mesmo após o encerramento do ano-calendário;

- em relação à aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, foi rechaçada pelos arestos adotados como parâmetros de divergência qualquer alegação de *bis in idem* e qualquer possibilidade de aplicação do princípio da consunção, próprio do Direito Penal;

- conforme a tese esposada nos acórdãos indicados como parâmetros de divergência, a multa de ofício decorre da omissão de rendimentos tributáveis, enquanto a multa isolada decorre do não cumprimento, pelo contribuinte, do regime de antecipação mensal do pagamento do imposto;

- importante ressaltar que os precedentes que renderam azo à aprovação do enunciado nº 15 da Súmula do CARF trataram de lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 351 de 2007, convertida na Lei n. 11.488 de 2007;

- cesse quadro, insere-se inclusive o acórdão n. 9101-00.450, cujos trechos foram indicados na fundamentação da decisão recorrida, pois trata dos anos-calendário de 1999 a 2001 (anos anteriores a 2007);

- logo, o verbete e o acórdão n. 9101-00.450 tratam de situação fático-jurídica diversa da que é objeto do presente recurso;

- cabe notar ainda que os paradigmas analisaram a questão à luz do disposto na Medida Provisória n. 351, convertida na Lei n. 11.488 de 2007;

- pelo exposto, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial segundo as disposições do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- conforme disposição do artigo 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente, com base na estimativa;

- em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, no art. 44, II, b, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07, a multa de ofício, exigida isoladamente, nos seguintes termos: [...];

- a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL e/ou do IRPJ, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL e/ou do IRPJ. Não fosse assim, o termo “ainda” seria desnecessário. E, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias;

- observe-se, também, que a lei não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário. Pelo contrário, a expressão “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário” leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, uma vez que antes não se sabe qual será o resultado do período anual e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, a expressão não teria razão de existir;

- portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei nº. 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral;

- exige-se a multa isolada se o contribuinte, que optou pelo regime de estimativa, deixar de fazer o pagamento do imposto, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

- interpretando-se a Lei nº 8.981/95, à qual a Lei nº 9.430/96 faz remissão, conclui-se que a única hipótese em que a penalidade imposta a quem não faz o pagamento do imposto por estimativa pode ser elidida, ocorre quando o contribuinte justifica o não pagamento com a transcrição dos balancetes no Livro Diário;

- e esse fato, que representa uma excludente de punibilidade, não aconteceu na espécie;

- uma vez constatada a falta de pagamento do imposto devido por estimativa, após o término do ano-calendário, há que ser aplicada a multa isolada sobre os valores devidos e não recolhidos pela pessoa jurídica;

- estando a infração corretamente tipificada em lei, e havendo sido plenamente caracterizada no presente processo administrativo, a responsabilidade do contribuinte só pode ser afastada caso exista expresse permissivo legal, a teor não só do art. 136 do CTN, como do art. 97, VI, do Código;

- outrossim, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e a multa de ofício aplicada pela falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido são penalidades distintas, com bases de cálculo distintas. Não há no caso identificação ou mesmo consunção. São sanções diversas e autônomas que não se confundem e não se interpenetram;

- no acórdão nº 9101-00.947, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tendo no caso então sob exame cancelado a exigência da multa isolada por se tratar de período anterior à alteração legislativa;

- constou do voto condutor do aresto:

“É necessário destacar que a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. A partir de janeiro de 2007, o mencionado art. 44 passou a apresentar a seguinte redação, *verbis*:

[...]

Da comparação entre a redação vigente e a anterior do mesmo dispositivo, constata-se que com as alterações introduzidas recentemente a penalidade isolada não deve mais incidir “**sobre a totalidade ou diferença de tributo**”, mas apenas sobre “**valor do pagamento mensal**” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou-se o percentual da multa pela falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação. [grifos no original]

Desta forma, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Porém, este novo disciplinamento das sanções administrativas aplicadas no procedimento de ofício passaram a vigor somente a partir de janeiro de 2007, portanto, após os fatos de que tratam os autos.

- o entendimento de que é cabível a multa isolada não destoia do posicionamento agasalhado por outros órgãos julgadores deste Eg. Conselho (ementas e votos transcritos);

- por tais razões, sob qualquer ótica que se observe a questão, cabe concluir que a decisão recorrida merece reforma, devendo ser restabelecido o lançamento em sua integralidade.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 29/05/2015, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Na análise dos fatos verifica-se que o acórdão recorrido tratou da questão sob a ótica da impossibilidade de concomitância entre essa penalidade e a multa de ofício aplicada junto com o tributo, inclusive após a alteração legislativa trazida ao mundo jurídico pela Lei nº 11.488/2007.

Pelo exame do Acórdão 1401-000.761 consta-se que a decisão entendeu pela regularidade da concomitância entre as multas a partir do ano-calendário de 2007, em sentido diverso ao entendimento da decisão recorrida. Assim a divergência restou demonstrada.

O paradigma 1802-001.4081 é ainda mais abrangente, pois decidiu pela procedência da cobrança das multas em concomitância independentemente do período de referência, o que só reforça a caracterização do dissenso.

Salientando que a Súmula CARF nº 105 só tem aplicabilidade reconhecida para os fatos geradores até 2006, entendo que a divergência jurisprudencial foi comprovada, motivo pelo qual proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

### **CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE**

Em 08/06/2015, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 22/06/2015 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

#### **PRELIMINAR - IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL EM RAZÃO DA EXISTÊNCIA DE SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DA C. CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

- o artigo 67, § 3º do RICARF, estabelece que "não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a Súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso";

- ora, a regra contida no artigo é clara quanto ao não cabimento do recurso especial. No entanto, a Fazenda Nacional apesar de ter conhecimento da Súmula nº 105 da C. CSRF, interpôs o recurso especial, argumentando que a conjuntura fática verificada no caso concreto é distinta da abordada pela referida Súmula;

- com efeito, na redação da Súmula nº 105 não há qualquer distinção entre os fatos geradores ocorridos após as alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007. Confira-se:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

- evidencia-se, portanto, que os argumentos suscitados pela Fazenda Nacional a fim de que seja dado seguimento ao seu Recurso Especial não merecem prosperar, uma vez que não foram atendidos os requisitos mínimos de cabimento;

OS MOTIVOS DETERMINANTES DA MANUTENÇÃO PARCIAL DO  
V. ACÓRDÃO Nº 1402-001.489 - A ABUSIVIDADE DA EXIGÊNCIA CONCOMITANTE  
DE MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO: ESTIMATIVAS MENSAS DO ANO-  
CALENDÁRIO DE 2007

- a tese levantada pela Fazenda Nacional não encontra fundamento no entendimento majoritário desse E. CARF. Isso porque é totalmente improcedente a exigência de multa, seja ela punitiva ou isolada, pois os tributos ora questionados são indevidos. Não obstante, se fosse admitida a possibilidade de cobrança da multa no caso em tela, o que se admite apenas para argumentar, tem-se que a mesma somente poderia ser exigida uma única vez e não duas, como afirma a Fazenda Nacional;

- é necessário que se reconheça que, se uma empresa é optante do regime de estimativa mensal na tributação pelo IRPJ e CSL, e essa empresa acredita que a legislação aplicável lhe autoriza a excluir montantes mensais do seu lucro tributável, é claro que essa exclusão terá efeito tanto nos montantes mensais como no montante anual. Ao se admitir a imposição de multa nesses casos, seria como admitir que a multa de ofício seria de 125%, o que seria um absurdo;

- pretender dizer que a multa isolada é aplicada em Infração distinta daquela da multa de ofício revela um formalismo descabido e totalmente desconectado de qualquer razoabilidade jurídica e interpretativa. É sabido que uma única conduta - a de reconhecer menos receita ao longo do ano - necessariamente leva ao resultado de a receita total anual ser também inferior (aos olhos da D. Fiscalização), então é evidente que não se pode aplicar duas penalidades nesse caso, pois se trata de uma única conduta. Constitui claro excesso a cobrança de dupla penalidade nessa situação;

- do ponto de vista técnico-jurídico, o artigo 44 da Lei 9.430/96 é claro ao estabelecer que a multa isolada somente pode ser exigida quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento do imposto por estimativa, deixar de fazê-lo, mesmo que essa pessoa jurídica tenha prejuízo fiscal/base negativa de CSL no período ou que já tenha recolhido o tributo. Nessa hipótese, por não existir valor de principal exigível, em princípio, poderia ser exigida a multa isolada;

- entretanto, quando houver tributo a ser pago, o referido artigo é claro ao estabelecer que a multa punitiva deverá ser cobrada juntamente com o valor do principal. É importante notar que, nesse caso, não teria cabimento a exigência da multa isolada, pois esta somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido;

- aliás, esse é o entendimento que se extrai da Lei nº 9.430/96 e que foi expressado na Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997. Confira-se:

Instrução Normativa SRF nº 93/1997

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

- ora, não há dúvidas de que a Fazenda Nacional extrapolou os limites previstos na Lei 9.430/96 ao exigir a dupla cobrança de multa, devendo ser imediatamente cancelada a exigência da multa isolada, tendo em vista que a mesma seria totalmente improcedente no caso em análise. Ou seja, não pode haver sobre a mesma base de cálculo, a cumulação da multa isolada com qualquer outra penalidade;

- além disso, é entendimento reiterado na jurisprudência desse E. CARF que a multa isolada não pode ser exigida em concomitância com a multa de ofício (ementas transcritas);

- cabe destacar que esse é exatamente o entendimento manifestado pelo ilustre Prof. Marco Aurélio Greco, de que o artigo 44 da Lei 9.430/96 prevê apenas uma única hipótese passível de penalização, qual seja, aquela descrita em seu caput: a falta de pagamento do tributo devido (transcrição contida nas contrarrazões);

- além disso, ao contrário do sustentado pela Fazenda Nacional, a alteração dada pela Lei nº 11.488/2007, que implicou diferenciação da base de cálculo da multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não autorizou a incidência concomitante da multa de ofício. Nesse sentido, caso fosse permitida a cumulação das multas, ainda que incidentes em bases de cálculos distintas, estaríamos diante de claro *bis in idem*, vedado no sistema brasileiro, ainda que o fato se afigure enquadrável pelas normas prescritivas das duas punições;

- destaque-se ainda que a impossibilidade de aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada decorre do chamado princípio da consunção. Como já confirmado por essa C. CSRF, quando a primeira conduta se afigura como mero meio para a obtenção do resultado previsto na segunda, a penalidade aplicável à segunda conduta necessariamente prevalece sobre a da primeira. Por essa razão, somente a multa de ofício pode ser aplicada ao final do ano-calendário, que é a segunda e principal conduta, não havendo que se falar na punição pela multa isolada da mera conduta-meio nesse caso, que é a falta de antecipações no regime de estimativa mensal, em função dos mesmos fatos geradores (Acórdão CSRF nº 9101-001.574- ementa e voto transcritos);

- ademais, sem qualquer prejuízo aos argumentos acima, é ainda importante mencionar que, mesmo que as multas aplicadas a título de falta de pagamento mensais de IRPJ e de CSL por estimativa fossem de fato exigíveis, o que se admite apenas para argumentar, elas sequer poderiam ser cobradas da Recorrida;

- isso porque os pagamentos mensais antecipados pelo contribuinte a título de IRPJ (estimativas) não têm o condão de extinguir de imediato o crédito tributário em questão, o que só ocorrerá quando encerrado o exercício fiscal, ou seja, no último dia de cada ano. É nessa data que ocorre o fato gerador do tributo, sendo possível apurar, somente então, qual o

montante efetivamente devido, bem como se houve ou não pagamento a maior por meio das estimativas mensais antecipadas;

- assim é que, uma vez encerrado o período de apuração anual do tributo e tendo a Recorrida entregue a DIPJ, não pode mais ser exigido, como ocorre no presente caso, o pagamento mensal por estimativa, devendo prevalecer o valor do tributo efetivamente devido no final do ano-calendário e regularmente recolhido pela Recorrida (Acórdão CSRF/01-05.327 - ementa transcrita);

- tendo em vista o entendimento já consolidado da jurisprudência administrativa quanto à impossibilidade de aplicação da multa isolada de 50% juntamente com a multa de ofício, esse Tribunal Administrativo aprovou na sessão de 8.12.2014 a Súmula 105;

- frise-se que, ao contrário do alegado pela Fazenda Nacional, a Súmula editada por essa C. CSRF não distingue entre os fatos geradores anteriores e posteriores a 2007. O texto é claro e expresso acerca da impossibilidade de cobrança simultânea da multa isolada e de ofício;

- diante disso, resta demonstrada a improcedência dos argumentos da Fazenda Nacional, devendo ser mantido o V. Acórdão na parte que cancelou a multa isolada, tendo em vista a impossibilidade de concomitância com a multa de ofício e de exigência após o encerramento do período.

### **RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

Em seu recurso especial, a contribuinte também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito à manutenção das exigências decorrentes da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores.

A contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

#### **A DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL**

- o acórdão recorrido posiciona-se no sentido de que é vedado deduzir em determinado exercício (no caso, no ano-calendário de 2007) o montante de JCP de períodos anteriores (no caso, dos anos-calendário de 2002 e 2003), sob pena de violação ao regime de competência, em que pese o fato de a Recorrente ter comprovado que observou os limites previstos na legislação. Além disso, afirma que os JCP têm natureza de despesa financeira para fins fiscais;

- contudo, esse entendimento diverge da interpretação dada para a questão pela C. 1ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento desse E. CARF, no Acórdão nº 1401-000.902 (doc. nº 6), bem como pela C. 1ª turma Especial da Primeira Seção de Julgamento desse E. CARF, no Acórdão 1801-001.128 (doc. nº 7), em que foi reconhecido o direito do contribuinte de deduzir da apuração o lucro real os juros sobre capital próprio de anos anteriores (pagos ou creditados posteriormente);

- os acórdãos paradigmas deram interpretação diversa acerca do direito do contribuinte de deliberar sobre o pagamento de JCP gerados em períodos passados e, especialmente, sobre o direito à dedução dos valores pagos, desde que respeitem os limites estabelecidos em lei no ano em que estão sendo pagos;

- nos Acórdãos paradigmas, ao contrário do voto vencedor do V. Acórdão recorrido, esse E. CARF afirma que não há qualquer vedação legal ao pagamento e creditamento de JCP de anos anteriores, sendo que, somente com tal deliberação, tais valores tornam-se despesa efetiva e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ/CSL. Em verdade, consignam que a decisão sobre o momento da deliberação e do pagamento dos JCP é faculdade da empresa, a depender de suas condições financeiras;

- demonstrada, assim, a divergência jurisprudencial, confirmam-se as razões que ensejam a reforma parcial do V. Acórdão recorrido;

## OS MOTIVOS DETERMINANTES DA REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

### IV.1. DIREITO À DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

#### (A) NATUREZA JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

- como disposto no caput do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o cálculo dos JCP a serem pagos ou creditados deve ser feito mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido da sociedade, com os ajustes devidos. Tais ajustes, nos termos da Instrução Normativa nº 11/96, referem-se aos valores que devem ser excluídos das contas de patrimônio líquido para fins do cálculo do JCP;

- segundo o §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o efetivo pagamento ou crédito dos JCP está condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos JCP, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os JCP a serem pagos ou creditados;

- adicionalmente, nos termos do parágrafo 7º do mesmo dispositivo, o valor do JCP pago ou creditado pela pessoa jurídica poderá ser imputado ao valor do dividendo obrigatório;

- esses contornos societários do pagamento de JCP permitem considerar que a natureza jurídica dos JCP é equiparável à dos dividendos, hipótese em que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 teria meramente instituído tratamento fiscal específico para o pagamento de tais valores;

- essa também é a posição oficialmente manifestada pela Comissão de Valores Mobiliários ("CVM"), contida na Deliberação nº 207, de 13.12.1996 ("Deliberação nº 207/96"), segundo a qual, para fins societários e contábeis, os JCP têm natureza de dividendos, o que foi desconsiderado pelo voto vencedor do V. Acórdão recorrido;

- nos termos da Deliberação nº 207/96, a remuneração do capital próprio, paga/creditada aos acionistas (i) configura distribuição de resultado e não despesa; (ii) deve ser contabilizada diretamente à conta de lucros acumulados (sem afetar o resultado do exercício); e

(iii) deve ser detalhadamente descrita em notas explicativas às demonstrações financeiras e às informações trimestrais;

- para fins fiscais, os valores pagos a título de JCP devem ser registrados em contrapartida a despesas financeiras da sociedade, mesmo quando sejam imputados aos dividendos (artigo 30 da IN nº 11/96);

- em que pese a determinação do artigo 30 da IN nº 11/96, que impõe que o pagamento de JCP seja registrado como despesa financeira, o fato de que, para fins societários, o pagamento de JCP se equipara ao pagamento de dividendos já demonstra que o pagamento de JCP pode ser feito em relação a exercícios anteriores. Confira-se o teor do artigo 202 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 ("Lei das S.A.");

- do dispositivo acima, percebe-se que uma sociedade poderia deixar de distribuir dividendos obrigatórios se sua situação financeira assim o justificasse, sendo que os lucros não distribuídos em um determinado exercício poderiam sê-los nos exercícios subsequentes;

- aplicando-se o mesmo raciocínio para o pagamento de JCP, resulta que, para fins societários, não há dúvidas de que os JCP, tal como os dividendos, podem efetivamente ser pagos em relação aos exercícios anteriores;

- o voto vencedor sustenta a existência de um suposto regime especial e opcional sem justificar os motivos pelos quais a natureza jurídica dos JCP diferem da natureza dos dividendos. De fato, não cabe ao interprete da legislação tributária o papel de definir a natureza jurídica dos institutos de direito privado, sob pena de ofensa ao disposto no artigo 110 do CTN;

- no caso em questão, da análise das normas que disciplinam o pagamento de JCP, não há nenhuma diferença substancial desse instituto em comparação com a distribuição de dividendos que justifique a existência de um alegado regime especial de tributação. Em síntese, como muito bem consignado pela CVM na Deliberação 207/96, tais institutos possuem a mesma natureza jurídica;

#### (B) TRATAMENTO TRIBUTÁRIOS DOS JCP: REGIME DE COMPETÊNCIA

- o artigo 29 da IN nº 11/96, ao regulamentar o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e o tratamento fiscal aplicável ao pagamento de JCP, determinou a observância do regime de competência;

- a interpretação dada pelo voto vencedor do V. Acórdão recorrido é de que somente podem ser dedutíveis valores decorrentes de despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2007 e nos limites legalmente estabelecidos naquele período. Ou seja, como os JCP foram gerados em 2002 e 2003, tais valores deveriam ter sido pagos e deduzidos como despesas naquele ano. Ora, tal entendimento não merece prosperar pois a despesa apenas se materializa com o seu pagamento ou creditamento;

- com efeito, a observância do regime de competência para fins de dedutibilidade dos JCP da base de cálculo do IRPJ e da CSLL refere-se ao momento do efetivo nascimento da obrigação legal de pagar ou creditar valores de JCP em favor dos acionistas,

sendo que a legislação tributária não obriga que tais valores sejam pagos ou creditados no ano em que foram gerados;

- portanto, no momento em que ocorrer a deliberação societária de pagamento de JCP e seu efetivo pagamento, nasce o direito à dedutibilidade dos valores pagos. No caso dos autos, restou comprovado que em 2007 ocorreu deliberação e efetivo pagamento de JCP, razão pela qual, em observância ao regime de competência, neste ato surgiu o direito da Recorrente à sua dedução. É a aplicação pura da regra de competência;

- isso porque, em linhas gerais, a aplicação do regime de competência no reconhecimento das receitas se dá a partir do momento em que nasce o direito de recebê-las, enquanto que as despesas são computadas para efeito de sua dedutibilidade a partir do momento em que nasce a sua obrigação legal de pagá-las;

- dessa forma, não há que se falar em aplicação do regime de competência ao pagamento de JCP enquanto efetivamente não tenha ocorrido deliberação/pagamento;

- equivoca-se o voto vencedor do V. Acórdão recorrido quando ressalta que a indedutibilidade do pagamento dos JCP relativos a períodos pretéritos decorre das próprias disposições do artigo 9º, §1º, da Lei nº. 9.249/95 (fl. 1.206). Ora, o artigo 9º, §1º, da Lei nº. 9.249/95 permite a dedução fiscal a partir do momento em que a obrigação for cumprida no âmbito do direito privado (momento da efetivação do pagamento ou crédito dos JCP em conta individualizada do sócio ou acionista), não vedando, sob hipótese alguma, a dedução de valores que não foram pagos ou creditados em períodos anteriores;

- na ausência de norma impeditiva (limite temporal para pagamento de JCP a sócios ou acionistas) é legal o pagamento de JCP gerados em anos anteriores somente a partir da deliberação de seu pagamento, sendo possível considerar os pagamentos realizados nessa situação como despesas financeiras incorridas (*in casu*, no ano de 2007) e, portanto, dedutíveis para fins de tributação do IRPJ e da CSL;

- amparada pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, os JCP de anos anteriores podem ser pagos/creditados em qualquer momento, independente do encerramento do exercício em que foram gerados;

- de fato, o limite legal considerado pela Recorrente refere-se ao somatório dos limites de JCP que poderiam ser deduzidos como despesas nos anos de 2002, 2003 e 2007, uma vez que a deliberação societária ocorrida em 2007 levou em consideração também os valores relativos aos anos anteriores (2002 e 2003), passando somente neste momento (2007) a constituir uma despesa dedutível para todos os fins tributários. Ainda que a Recorrente considerasse somente o lucro líquido de 2007 (superior a R\$ 1 bilhão) para fins de cálculo do limite, seria suficiente para a dedução realizada considerando os valores de JCP;

- ou seja, em se tratando de JCP, a Lei nº 9.249/95 apenas condicionou a dedutibilidade como despesa ao momento da deliberação/pagamento do valor correspondente (que ocorreu no ano de 2007, *in casu*), não havendo qualquer vedação legal para utilização dos JCP gerados em períodos pretéritos. E, da análise do disposto no artigo 9º, §1º, da Lei nº. 9.249/95, não há também qualquer possibilidade de se estabelecer como limite de dedutibilidade somente os JCP gerados no ano de 2007, como pretende o voto vencedor;

- esse raciocínio ignora o fato de que é primordial no cálculo do limite de dedutibilidade também a TJLP e PL dos anos de 2002 e 2003, uma vez que, embora os JCP tenham sido gerados nesses anos, somente com as deliberações societárias ocorridas em 2007 tais valores tornaram-se obrigação da empresa e direito dos acionistas, afetando o resultado;

- por fim, justamente em face dos princípios da livre iniciativa e autonomia da vontade, torna-se absolutamente sem valor o argumento do V. Acórdão no sentido de que a Recorrente teria deixado de contabilizar os JCP dos anos de 2002 e 2003 nestes respectivos anos, porque contribuiria para o aumento do saldo de prejuízo fiscal, cujo aproveitamento é limitado a 30%. Ou seja, o V. Acórdão ora recorrido assevera expressamente que tal decisão empresarial da Recorrente teria como único objetivo burlar a trava de 30%;

- a política de pagamento de JCP adotada é decisão que cabe unicamente à empresa detentora de tais juros, no caso a Recorrente, que tem a faculdade de pagar tais juros no momento em que entender oportuno. As DD. Autoridades Fiscais não têm a prerrogativa de definir o momento em que tais juros deveriam ser pagos, sob pena de interferir nos negócios dos seus contribuintes, em situações não vedadas pela legislação;

- o entendimento preconizado pelo V. Acórdão recorrido obrigaria as empresas a promoverem o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei nº 6.404/1976 e, por consequência, impedindo o pleno exercício do princípio da livre iniciativa e da autonomia da vontade. Tal imposição obviamente não encontra respaldo na legislação atualmente vigente, conforme reconhecido pela jurisprudência judicial e administrativa, conforme será demonstrado a seguir;

- de acordo com o Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 prevê o pagamento de juros sobre capital próprio como uma faculdade do contribuinte, jamais determinando o seu pagamento ou o momento no qual esse deve se dar (Recurso Especial nº 2008/0235346-7);

- esse entendimento também é reiteradamente reproduzido por esse E. CARF, que também se posiciona no sentido de que o pagamento de JCP próprio é faculdade da pessoa jurídica (Acórdãos nº 1302-00.465 e nº 1302-00.044);

- resta claro que a dedutibilidade de valores de JCP somente se materializa no momento em que tais valores se tornam efetivamente deliberados pela pessoa jurídica, o que só ocorreu no ano de 2007, quando a Recorrente aprovou o pagamento de JCP nas Reuniões do Conselho de Administração realizadas naquele ano (deliberações societárias datadas de 31/05/2007, 29/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007 e 31/10/2007);

- apenas para fins de argumentação, em não sendo reconhecido o direito à dedução no momento do pagamento, deve ao menos ser reconhecido o direito da Recorrente à dedução destes valores de JCP, pagos em 2007, no exercício-financeiro em que foram gerados, recompondo-se os efeitos nos exercícios seguintes, o que trará resultado semelhante; ou recalculado o valor de IRPJ e CSL ora exigido em razão do aumento do imposto e, conseqüentemente, do aumento dos prejuízos fiscais e bases negativas que a Recorrente teria direito à utilização (30% do lucro real);

(C) A INTERPRETAÇÃO DADA AO ARTIGO 29 DA IN 11/96: OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

- como se isso não bastasse, a interpretação adotada pelo voto vencedor do V. Acórdão recorrido não se sustenta na medida em que esbarra no princípio da legalidade, ou seja, se a IN 11/96 estiver inovando a ponto de não permitir a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSL referente aos JCP pagos de anos anteriores então o artigo 29 da referida Instrução Normativa é ilegal, pois não encontra respaldo em nenhum normativo com força de lei e, portanto, deve ser afastado;

- de fato, as Instruções Normativas, como normas complementares e de caráter secundário, não podem inovar na ordem jurídica. Essa característica é inerente às normas de caráter primário, como, por exemplo, as leis. Como ato normativo secundário, as Instruções Normativas somente podem regular o que já foi disciplinado pela lei;

- conforme já mencionado, a redação do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 é clara ao estabelecer que o contribuinte poderá deduzir os valores pagos ou creditados de JCP nas condições ali detalhadas. Ressalta-se que, ao estabelecer essa faculdade, a Lei nº. 9.249/95 não condicionou essa dedutibilidade a que os JCP pagos se referissem ao próprio período em relação ao qual foram calculados;

- nada obstava, portanto, que o pagamento de JCP pela Recorrente fosse feito em relação a exercícios anteriores, desde que o cálculo de JCP em relação a esses períodos pretéritos fosse realizado de modo a respeitar os limites de dedutibilidade vigentes em cada um desses exercícios, as respectivas contas de patrimônio líquido e a variação pro rata dia da TJLP em cada um dos respectivos períodos, o que efetivamente foi cumprido pela Recorrente;

- ademais, ao contrário do que afirmado pelo voto vencedor do V. acórdão recorrido, a interpretação dada ao artigo 29 da IN nº 11/96 afronta o princípio da legalidade. Ora, não se pode permitir que o Fisco Federal interprete a legislação como melhor entender, em completo desrespeito ao disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95. Houve clara distorção ao conteúdo do princípio de competência;

- o artigo 29 da IN nº 11/96 ao dispor que os JCP são dedutíveis de acordo com o regime de competência, corrobora o entendimento da Recorrente, uma vez que consigna que a despesa deve ser reconhecida no período do pagamento ou crédito, pois somente nesse momento nasce a obrigação a ele relativa. Em outras palavras, os JCP serão dedutíveis no período em que este for deliberado e pago aos acionistas, em respeito ao princípio da competência;

- o Acórdão nº 101-96.751 (doc. nº 10), da Primeira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), de 29.5.2008, reconheceu expressamente: (i) a possibilidade de pagamento de JCP relativo a períodos anteriores, para fins societários e fiscais; e (ii) consagrou o entendimento de que o regime de competência de que trata o artigo 29 da IN nº 11/96 somente se aplica ao pagamento ou crédito de JCP que já tenha sido objeto de deliberação societária, não se prestando a restringir o pagamento e a dedutibilidade de JCP em relação a períodos anteriores;

- a exigência do artigo 29 da IN nº. 11/96 quanto ao regime de competência deve ser entendida como necessária somente no momento do efetivo nascimento da obrigação legal de a pessoa jurídica pagar ou creditar valores de JCP em favor do titular, sócio ou acionista, ou seja, quando ocorrer a deliberação societária nesse sentido. Essa é a interpretação

correta da norma em questão, no entender da Recorrente. Este entendimento tem sido reiteradamente (docs. 11 a 12) adotado por esse E. CARF;

#### IV.2. A ABUSIVIDADE DA MULTA DE OFÍCIO E OS JUROS APLICADOS

- muito embora a Recorrente já tenha demonstrado de forma incontestável a inconsistência do crédito tributário exigido nestes autos, caso esse E.CARF entenda por bem mantê-lo, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente considera que há exagero cometido na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão;

- no caso destes autos, a Recorrente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida;

#### (E) A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

- a par das razões acima expostas, cumpre à Recorrente demonstrar ainda a impossibilidade da incidência de juros de mora sobre o valor da multa lançada. Como se sabe, após a lavratura deste Auto de Infração, a multa aplicada passa a ser mensalmente atualizada com base na taxa de juros SELIC;

- essa atualização é realizada pelas D. Autoridades Fiscais com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2.4.1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação ("COSIT");

- ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre multas de ofício trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil;

- foi justamente por tal motivo, isto é, ausência de base legal para atualização das multas de ofício, que o CARF já pacificou o entendimento de que tais multas não são atualizáveis (Acórdão nº 101-96.607);

- por fim, importa ressaltar que essa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso de Divergência nº 202-131351 (Processo nº 18471.001680/2004-30 - Sessão de 6.5.2008) pacificou, no âmbito federal, a questão acerca da ilegalidade da incidência dos juros moratórios (seja a Taxa SELIC ou o percentual de 1% ao mês) sobre a multa de ofício. Dessa forma, resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa aplicada no presente caso;

#### CONCLUSÃO E O PEDIDO

- a Recorrente requer se dignem Vossas Senhorias conhecer e julgar integralmente procedente o presente Recurso Especial, para que, reformando-se parcialmente o V. Acórdão nº 1402-001.489, reconhecer o direito da Recorrente à dedução para apuração do lucro real para fins do IRPJ e CSL do ano-calendário de 2007 dos JCP de anos anteriores (anos-

calendário de 2002 e 2003), que foram pagos no ano de 2007, mediante deliberação societária, nos termos do artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/95 e da IN nº 11/96.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 08/03/2016, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A contribuinte alega em seu recurso especial que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto à glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores.

No que toca à admissibilidade do recurso especial, a contribuinte desenvolve os seguintes argumentos:

- cumpre informar que, nos presentes autos, restou atendido o requisito do prequestionamento da matéria objeto de discussão, em conformidade com o artigo 67, § 3º, do RICARF;

- nesse sentido, confirmam-se trechos do recurso voluntário e do voto que orientou o acórdão recorrido (trechos transcritos);

- restando, assim, devidamente demonstrado o prequestionamento da matéria objeto do presente recurso especial, a recorrente passa a demonstrar, nos itens abaixo, a divergência jurisprudencial que enseja o conhecimento e integral provimento do presente recurso especial;

- o voto vencedor do V. Acórdão recorrido posiciona-se no sentido de que é vedado deduzir em determinado exercício (no caso, no ano-calendário de 2007) o montante de JCP de períodos anteriores (no caso, dos anos-calendário de 2002 e 2003), sob pena de violação ao regime de competência, em que pese o fato de a recorrente ter comprovado que observou os limites previstos na legislação. Além disso, afirma que os JCP têm natureza de despesa financeira para fins fiscais;

- contudo, esse entendimento diverge da interpretação dada para a questão pela C. 1ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento desse E. CARF, no Acórdão nº 1401-000.902 (doc. nº 6), bem como pela C. 1ª turma Especial da Primeira Seção de Julgamento desse E. CARF, no Acórdão nº 1801-001.128 (doc. nº 7), em que foi reconhecido o direito do contribuinte de deduzir da apuração o lucro real os juros sobre capital próprio de anos anteriores (pagos ou creditados posteriormente):

#### **Acórdão paradigma nº 14001-000.902**

**EMENTA JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL - O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito. Inclusive, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de**

*dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.*

### **Acórdão paradigma nº 1801-001.128**

#### **EMENTA**

*(...) DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE. No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinando o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.*

- para demonstrar, analiticamente, a divergência de entendimento existente entre o acórdão recorrido e os paradigmas, a contribuinte contrapõe trechos dos votos que orientaram essas decisões (votos transcritos);

- nos Acórdãos paradigmas, ao contrário do voto vencedor do acórdão recorrido, esse E. CARF afirma que não há qualquer vedação legal ao pagamento e creditamento de JCP de anos anteriores, sendo que, somente com tal deliberação, tais valores tornam-se despesa efetiva e, portanto, dedutíveis para fins de IRPJ/CSLL. Em verdade, consignam que a decisão sobre o momento da deliberação e do pagamento dos JCP é faculdade da empresa, a depender de suas condições financeiras;

- demonstrada, assim, a divergência jurisprudencial.

Vê-se que a matéria objeto do recurso especial atende ao requisito do prequestionamento, e as ementas acima transcritas, por si só, são suficientes para a comprovação da alegada divergência.

Enquanto o acórdão recorrido não admitiu a dedutibilidade de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) de períodos anteriores, os acórdãos paradigmas, em situação equivalente, admitiram a dedução de JCP de períodos anteriores para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

Desse modo, cabe DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

#### **CONTRARRAZÕES DA PGFN**

Em 11/03/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 18/03/2016 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

#### **DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

A) JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP) – IMPOSSIBILIDADE DE EFETUAR A DEDUÇÃO DE VALORES DECORRENTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

A.1.) NATUREZA JURÍDICA DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

- a recorrente defende que os juros sobre o capital próprio têm natureza jurídica de dividendos e, por essa razão, deve-se admitir a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76, que autoriza o pagamento em exercício diverso da apuração do lucro;

- não obstante renomados tributaristas, como Alberto Xavier e Modesto Carvalhosa defenderem a posição adotada pela empresa, a Receita Federal e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) conferem aos juros sobre o capital próprio a natureza jurídica de despesa financeira;

- Ricardo Mariz de Oliveira, ao analisar a celeuma, escreveu que a natureza jurídica de qualquer objeto é dada pelo regime jurídico que o direito lhe atribui, e assim também ocorre com os juros (juros de Remuneração do Capital Próprio, Revista de Direito Tributário Atual nº 15. São Paulo: Dialética, 1998, p. 114);

- com efeito, a IN SRF nº 11/96, no artigo 29, §3º, trata essa modalidade de remuneração dos sócios como despesa financeira e determina que a pessoa jurídica beneficiária efetue o registro dos valores como receita financeira. A mesma conclusão pode ser extraída do Decreto nº 5.442/2005;

- o STJ, por sua vez, já manifestou o seu entendimento em diversas ocasiões, podendo ser sintetizado pelo seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO QUE A PESSOA JURÍDICA INVESTE EM OUTRA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

1. Os juros recebidos de capital próprio investido pela sociedade empresarial em outra empresa constituem receitas financeiras.

2. Juros de capital próprio investido não se confundem com dividendos. Entidade com configurações jurídicas e efeitos não assemelhados. Regime jurídico diferenciado a eles praticado.

3. As Leis ns. 10.637, de 2002, e 10.883, de 2003, determinam, expressamente, os acontecimentos negociais que não compõem a base de cálculo da Cofins e PIS. Inexiste previsão excluindo a receita dos juros sobre o capital próprio da referida base de cálculo.

4. Impossibilidade do Poder Judiciário criar situação de não-incidência tributária por interpretação analógica da lei. Obediência a princípio da legalidade.

5. Os juros sobre o capital próprio tem por finalidade remunerar o capital do investidor. São calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Os dividendos representam parcela do lucro distribuído pela empresa aos seus sócios. Entidades que, pelas

suas próprias características, não se confundem a que recebem tratamento tributário diferenciado.

6. Os juros recebidos por capital próprio empregado em outra empresa integram a receita bruta do favorecido. Incide sobre eles Cofins e PIS.

7. Recurso especial não-provido.

(Resp 952.566 / SC – Relator Ministro JOSÉ DELGADO – Primeira Turma – DJ 25/02/2008)

- sobre o assunto tem-se, ainda, a doutrina de Fábio Ulhoa Coelho:

Em primeiro lugar, a existência de norma legal autorizativa do seu cômputo, no montante correspondente aos dividendos obrigatórios (o art. 9º, § 7º da Lei nº 9.249/95), a indicar que o legislador atribui aos juros natureza diversa da de dividendos. Claro, pois, se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria necessidade do dispositivo em questão; eles já estariam, por definição, incluídos entre os obrigatórios. Aliás, somente se pode imputar a determinada categoria contábil o que é estranho a ela (Curso de Direito Comercial. Direito de Empresa. Volume II. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 354).

- de fato, não se pode olvidar que a legislação brasileira distanciou os juros sobre o capital próprio dos dividendos, conferindo a eles um regime jurídico próprio de juros. No intuito de confirmar o tratamento distinto de cada um dos institutos, basta verificar que a Lei nº 9.249/95 determinou a tributação na fonte dos juros sobre o capital próprio (alíquota de 15%), ao mesmo tempo em que conferiu isenção aos dividendos;

- ademais, o STJ, órgão responsável pela interpretação das leis brasileiras, confirmou que os juros sobre o capital próprio devem ser tratados como despesa financeira. Nas palavras do Ministro Herman Benjamin, os juros sobre o capital próprio correspondem a remuneração de capital – e não a lucro ou dividendo – e, por isso, constituem receita financeira tributável pelo PIS e COFINS (AgRg no Ag nº 1.330.134/SP. Segunda Turma. DJe 03/02/2011);

- pelas razões expostas, não se sustenta a defesa da contribuinte quando pede a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76. Tal raciocínio somente seria possível se confirmada a equiparação dos juros sobre o capital próprio aos dividendos. Porém, esse entendimento está em descompasso com o regime jurídico conferido pela legislação brasileira e com o entendimento do STJ, razão pela qual não pode ser admitido;

- por outro lado, ainda que os juros sobre o capital próprio e os dividendos pudessem ser equiparados, o que se admite apenas para argumentar, cumpre ressaltar que o artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76 permite o pagamento posterior dos dividendos obrigatórios apenas quando os órgãos da administração informarem à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia;

- nos autos, não foi apresentada a recomendação da administração de que o pagamento de remuneração aos sócios estava inviabilizado nos anos de 2002 e 2003 em razão de dificuldades financeiras da empresa, nem mesmo existe deliberação da assembléia nesse

sentido. O não cumprimento dos requisitos trazidos pelo artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76 é suficiente para afastar a sua aplicação ao presente processo;

A.2.) REQUISITOS E LIMITES PARA PAGAMENTO DE JCP – DA NÃO DELIBERAÇÃO, NO MOMENTO OPORTUNO, SOBRE O PAGAMENTO DOS JCP NOS LIMITES AUTORIZADOS PELA LEI – ATO JURÍDICO PERFEITO.

- o artigo 9º da Lei 9249/95 dispõe que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de 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 die*, da taxa TJLP;

- o §1º do artigo em comento estabelece que o efetivo pagamento 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;

- o §8º do artigo ainda traz mais uma regra sobre o cálculo do montante de juros dedutíveis: Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido;

- aplicando-se os parâmetros indicados pela legislação, a fiscalização constatou que o montante máximo dedutível a título de remuneração do capital próprio a ser observado pela recorrente no ano-calendário de 2007 seria de R\$ 11.687.317,99. O valor foi calculado mediante aplicação da TJLP somente sobre as contas de patrimônio líquido do ano-calendário de 2007, e confrontado com os lucros ou reservas do período. Entretanto, a DIPJ da empresa indica deduções no valor de R\$ 410.000.000,00, excedendo o mencionado limite;

- a recorrente alega que todos os limites previstos na legislação fiscal foram respeitados, mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido não só do ano-calendário de 2007, mas também de 2002 e 2003. Diz, também, que para cada um dos períodos tinha lucro ou reserva de lucro suficiente para o pagamento da despesa. Por fim, afirma não existir óbice para o pagamento e dedução acumulada de juros sobre o capital próprio, tomando como parâmetro o patrimônio líquido de exercícios anteriores, nos quais não houve a dedutibilidade da referida despesa;

- o procedimento defendido pela empresa não pode ser admitido, conforme demonstrado a seguir;

- o pagamento dos juros sobre o capital próprio não se confunde com as regras para sua dedução. Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho: uma coisa é a dedutibilidade; outra, completamente diferente, é a possibilidade de pagamento (Imposto de Renda das Empresas, 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2008, pág. 265);

- ilustrando a colocação, o doutrinador diz que se o contribuinte pretender pagar juros sobre o capital e não tiver lucros e reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor dos juros a serem pagos ou creditados, não poderá deduzir os respectivos valores;

- Modesto Carvalhosa confirma que se a companhia não tiver lucro no exercício nem reservas de lucro, o pagamento de juros a título de dividendos não terá benefício fiscal (dedutibilidade) (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas. Vol. 1. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011);

- o pagamento de JCP é uma faculdade conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de decisão formal deles próprios, por meio de deliberação tomada em assembléia. A pessoa jurídica, com base nos princípios mencionados, tem liberdade e autonomia para decidir o melhor momento e a forma para remunerar o capital dos sócios. Poderá, inclusive, optar pela taxa de rentabilidade que julgar mais adequada. A dedutibilidade, porém, estará sempre sujeita às regras trazidas pela Lei nº 9.249/95;

- os sócios, durante as assembléias, devem deliberar sobre as contas e resultados econômicos do período, estabelecendo, ainda, o modo de sua remuneração. É nesse momento que deverão decidir sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio;

- a deliberação tomada em assembléia pode ser classificada como um negócio jurídico plurilateral. Negócio jurídico, no conceito desenvolvido por Antonio Junqueira de Azevedo (Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia, 4ª edição, Saraiva, 2002) é: “todo fato jurídico consistente na declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”. Plurilateral, por se tratar de negócio que envolve a composição de mais de duas vontades paralelamente manifestadas por diferentes partes;

- nos termos do artigo 1072 do Código Civil, §5º, as deliberações tomadas de conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes. O artigo 48 do mesmo Código ainda traz uma regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas:

Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.

Parágrafo único. Decaí em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.

- significa, então, que as deliberações tomadas em assembléia pelos acionistas não podem ser simplesmente revogadas ou modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, conforme art. 171 e seguintes do Código Civil;

- no presente caso, quanto aos exercícios sociais pretéritos (2002 e 2003), é certo que já houve a realização de assembléia dos sócios, na qual foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e a aprovação das demonstrações financeiras. Se a assembléia, em determinado ano, resolveu não remunerar os sócios por meio de juros sobre o capital próprio ou determinou o pagamento abaixo do limite dedutível, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito. Tem-se, então, ato jurídico perfeito, estando apto a produzir todos os efeitos;

- ocorre que os acionistas, em 2007, determinaram o pagamento de JCP acima do montante autorizado para fins de dedução. No intuito de se esquivarem de tal limite e deduzirem todo o valor, usam argumento de que o excesso decorre de limites não utilizados em anos anteriores (2002 a 2003);

- não existe óbice para a assembléia, em exercício posterior, deliberar sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver. Como já foi visto, os critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95 dizem respeito apenas aos efeitos fiscais, ou seja, a dedução do lucro real para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Logo, a empresa pode determinar o pagamento de juros sobre o capital próprio até mesmo acima dos limites trazidos pela Lei nº 9.249/95. Trata-se de um direito exercido com base nos princípios da livre iniciativa e da autonomia privada;

- porém, a parcela dedutível deve sempre obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros;

- os limites em questão bem demonstram que o JCP é pago de acordo com o lucro apurado ao final do exercício social correspondente. Ao assim dispor, a lei quis impedir que todo o lucro do período fosse distribuído na forma de JCP, impedindo a tributação. Sendo assim, se a empresa, como no caso dos autos, está pretendendo deliberar JCP sobre exercícios passados (2002 e 2003), é certo que o lucro do respectivo período já teve a sua destinação, não estando mais disponível para fins de pagamento na forma pretendida. E se já foi dada destinação ao lucro dos exercícios encerrados, deve-se respeitar a vontade social externada na assembléia, não podendo ser modificada a qualquer tempo, como se ela não tivesse ocorrido;

- e mais, a remuneração é calculada sobre as contas do patrimônio líquido, limitada à variação *pro rata dia* da TJLP. Por óbvio, na apuração do montante dedutível para o ano-calendário, a TJLP deve ser aplicada apenas quanto ao PL do respectivo período, e não quanto a exercícios anteriores, sob pena de se tornar inócua o limite trazido pela Lei;

- a deliberação acerca da destinação dos lucros referentes aos anos pretéritos é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia, onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre o tratamento a ser dado ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração do balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade. Como já houve a destinação do lucro do período, não pode a empresa simplesmente ignorar a deliberação e nos exercícios seguintes determinar o pagamento de JCP;

### A.3.) OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA – LEGALIDADE DO ARTIGO 29 DA IN SRF 11/96.

- outro ponto que não pode deixar de ser analisado diz respeito à observância do regime de competência, por ser regra geral, bem como critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária e fiscal, no termos do art. 177 da Lei 6.404/76;

- o artigo 29 da IN SRF 11/96 ratifica que a despesa de juros sobre o capital próprio deve observar o regime de competência. Tal norma não é ilegal, pois tem como

fundamento de validade o artigo 177 da Lei nº 6.404/76 transcrito acima, bem como o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo o qual Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Portanto, o ato infralegal não transborda os limites da lei, ao contrário, repete o que já foi acolhido pela norma tributária;

- o conceito de competência decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos nos espaço de tempo a que elas reportam;

- não é possível trazer para o presente a dedução de juros calculados sobre contas do patrimônio líquido de exercícios passados. Para tanto, era necessária a tempestiva manifestação da sociedade. Se não ocorreu, a dedução do período-base continuará atrelada aos critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95;

- nesse sentido também são as conclusões de Edmar Oliveira de Andrade Filho (<<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 13/12/11, às 16h02min.):

- fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado "juro sobre o capital social" se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;

b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;

c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e

d) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital

tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

#### A.4.) JURISPRUDÊNCIA CONTRÁRIA À TESE DEFENDIDA PELA EMPRESA.

- corroborando a adoção do regime de competência para o presente caso, é válido transcrever trecho do voto vencedor do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto, proferido no acórdão 1201-00.348 (transcrição contida nas contrarrazões);

- existem outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que também são contrários à tese defendida pela empresa (ementas transcritas);

- importante destacar que o TRF da 4ª Região, em sessão realizada em 15 de janeiro de 2013, acabou por rejeitar a dedução acumulada de juros sobre o capital próprio. A ementa do acórdão tem a seguinte redação (APELAÇÃO CÍVEL Nº 5005427-55.2012.404.7005/PR):

TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE DE DEDUÇÃO. ART. 6º, DECRETO-LEI Nº 1.598/77. LEIS Nº 9.249/95 E 9.430/96. COMPATIBILIDADE.

1. Segundo o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as variações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. As Leis nº 9.249/95 e 9.430/96, não revogaram o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Portanto, o encargo denominado juro sobre o capital próprio está submetido ao regime de competência.

2. O período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Por isso, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros, não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se falar em dedutibilidade de algo inexistente.

3. A verificação das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deve ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, porquanto, segundo ensinamento doutrinário, apresenta-se "impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação" (cf. Edmar de Oliveira Andrade Filho).

4. Tendo o contribuinte, ao proceder a dedução dos juros sobre o capital próprio superado os limites legalmente previstos para esse fim, legítimo se apresenta o ato fiscal que promove a glosa do excesso, fazendo incidir sobre ele os tributos devidos.

5. Sentença mantida.

---

- o Relator do acórdão, Desembargador Otávio Roberto Pamplona, afasta a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76, ao fundamento de que os juros sobre o capital próprio não se confundem com os dividendos. Constatou no inteiro teor do voto o seguinte:

Além disso, cabe observar que os juros sobre o capital próprio não possuem a mesma natureza jurídica de dividendos não distribuídos no respectivo exercício social. Os juros sobre o capital próprio têm natureza de benefício fiscal pelo qual a lei tributária autoriza a dedução do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, dos valores pagos ou creditados a título de juros de remuneração do capital investido na empresa, traduzindo-se em mecanismo de política econômica para estimular a aplicação de recursos próprios no empreendimento, em detrimento de recursos de terceiros.

- a jurisprudência transcrita acima confirma a legalidade do lançamento, razão pela qual não há censuras a impor ao acórdão recorrido quanto a essa matéria;

- desse modo, deve ser mantido o acórdão atacado, no ponto em que foi objeto de insurgência pelo contribuinte, negando-se provimento ao respectivo recurso especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2007 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores.

A dedução excessiva das referidas despesas também resultou em recolhimento a menor das estimativas mensais dos referidos tributos, o que ensejou o lançamento de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), entre outras questões, entendeu que era correta a glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, e manteve as exigências de IRPJ/CSLL. Contudo, cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais desses tributos, apontando o problema da concomitância da multa isolada com a multa de ofício que incidiu sobre o tributo devido no ajuste anual.

O recurso especial da PGFN busca restabelecer o lançamento da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

E o recurso especial da contribuinte pede que seja reconhecido "o direito da Recorrente à dedução para apuração do lucro real para fins do IRPJ e CSL do ano-calendário de 2007 dos JCP de anos anteriores (anos-calendário de 2002 e 2003), que foram pagos no ano de 2007, mediante deliberação societária, nos termos do artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/95 e da IN nº 11/96".

O exame da matéria que é objeto do recurso especial da contribuinte (JCP de períodos anteriores) deve preceder o julgamento da multa isolada, porque o que for decidido para aquela matéria pode ter implicações diretas na multa. É que se for afastada a glosa das despesas com JCP, deixa de haver falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, e a multa isolada é automaticamente cancelada.

Em razão disso, inicio o julgamento pelo recurso especial da contribuinte.

### **RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE**

O recurso especial da contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que manteve a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores.

Não deixo de observar que na parte final do recurso especial, a contribuinte suscita questões sobre a "abusividade da multa de ofício aplicada" e a "impossibilidade de incidência de juros sobre a multa", repetindo exatamente o mesmo texto que havia apresentado na fase processual anterior (recurso voluntário).

Contudo, toda a argumentação sobre a admissibilidade do recurso especial, sobre a caracterização da divergência jurisprudencial (com cotejo analítico de decisões, etc.), e o próprio conteúdo do "pedido" apresentado, não deixam dúvidas de que o recurso especial da contribuinte tem por objeto apenas a divergência sobre a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores.

O dispositivo legal que dá ensejo à referida divergência jurisprudencial é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente:

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)

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos

dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Há inúmeros julgados do CARF relativos à questão em apreço, tanto em um sentido (favorável a recorrente) quanto em outro (desfavorável a ela). Não pretendo aqui esgotar as diversas facetas da polêmica; mas apenas, além de apresentar minha visão, tratar de alguns pontos que entendo essenciais nas discussões.

Entendo que não assiste razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

#### DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPs

A contribuinte alega que a natureza jurídica dos JCP é equiparável à dos dividendos, e que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 teria meramente instituído tratamento fiscal específico para o pagamento de tais valores; que de acordo com a Deliberação CVM nº 207/1996, para fins societários e contábeis, os JCP têm natureza de dividendos; que nos termos da referida deliberação, a remuneração do capital próprio, paga/creditada aos acionistas, configura distribuição de resultado e não despesa; que os JCP, tal como os dividendos, podem efetivamente ser pagos em relação aos exercícios anteriores; e que o voto que orientou o acórdão recorrido sustenta a existência de um suposto regime especial e opcional sem justificar os motivos pelos quais a natureza jurídica dos JCP diferem da natureza dos dividendos.

É importante apontar algumas características essenciais sobre os JCPs.

Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

#### CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

## CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

### SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

#### 2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a

Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação<sup>1</sup> do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

---

<sup>1</sup> Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciar esse fato.

Invocando a Deliberação CVM nº 207/1996, a contribuinte alega que os JCP têm natureza de dividendos, e que a remuneração do capital próprio, paga/creditada aos acionistas, configura distribuição de resultado e não despesa.

O inciso I da citada Deliberação CVM estabelece o seguinte:

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

Da ementa da referida Deliberação, percebe-se que esta surgiu para dar tratamento contábil à norma fiscal, como ela mesma anuncia: "Dispõe sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio previstos na Lei nº 9.249/95".

O inciso I da Deliberação não tem o condão de modificar a natureza jurídica dos JCP, tanto é que o próprio inciso é bem claro ao prescrever: "devem ser contabilizados". Trata-se de norma contábil, de determinação para o modo de proceder aos registros contábeis, nada mais. Esse inciso não disse que os JCPs não são despesa. Pelo contrário, só o fato dessa norma existir é sinal evidente de que, em sua ausência, a contabilização ocorreria através de conta de resultado (despesa).

Ao dizer "sem afetar o resultado do exercício", a Deliberação está enunciando que a contabilização deve ocorrer de modo diverso ao que originalmente ocorreria.

Não se trata de uma norma declaratória de conteúdo, antes pois é uma norma que institui uma conduta, qual seja, a conduta de fazer dessa forma (contabilizar diretamente à conta de Lucros Acumulados sem transitar pelo resultado) e não daquela forma (contabilizar como despesa financeira transitando pelo resultado).

Ao instituir a conduta que pretende impor, acaba por revelar a conduta que deseja evitar. E ao se refletir sobre a conduta que deseja evitar, torna-se evidente que, na ótica do próprio legislador (o colegiado da CVM), os JCP são despesas.

Ademais, a própria Deliberação CVM admite a contabilização dos JCPs como despesa, senão vejamos os incisos: VII, VIII e IX:

VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício.

Não é preciso ir muito longe para encontrar o que prevê o inciso VIII: "caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ... como despesa ... financeira, ...". E onde estão as disposições tributárias que conduzem a conduta do inciso VIII? Na IN SRF nº 11/1996, conforme os dispositivos abaixo:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

...

§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como **despesa financeira**, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

...

Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

**Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.**

Assim, na existência de disposições tributárias, é forçoso atender a conduta dos incisos VIII e IX, em detrimento da conduta do inciso I, que acabou por não ter aplicação prática, por estar em vigor concomitantemente com a IN SRF nº 11/1996.

Uma interpretação sistemática da Deliberação CVM nº 207/1996, deixa claro que o objetivo do seu inciso I não foi, mais uma vez, dizer que os JCP não são despesa, mas sim tornar a informação dessas despesas bastante evidente (o inciso IX se utilizou do termo "evidenciada") na demonstração para os sócios, de forma que esses tivessem uma visão facilitada dos valores de JCP (a posição junto a conta de Lucros Acumulados é bastante estratégica), ao invés de terem que consultar as despesas da sociedade e, no meio de todas as outras despesas, localizarem esses valores.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento

de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa, ou cinco por cento ao ano (o que for menor).

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que tanto essa taxa quanto os cinco por cento ao ano devem ser aplicados "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

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, que é a matéria examinada adiante.

#### DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

Não 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 tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

**§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:**

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

#### SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

#### DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

##### Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência**.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

#### SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

**Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.**

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio

líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

**§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.**

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI<sup>2</sup> em seu Manual<sup>3</sup>:

#### 3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

- a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;
- b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o

<sup>2</sup> FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

<sup>3</sup> Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que 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.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembléia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembléia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembléia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

### DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 1º Como **ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.**

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum<sup>4</sup> de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

#### Proposta de Destinação do Lucro

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.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a consequente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais que a norma em debate é de aplicação aos mais diferentes setores da economia.

E isso evidencia mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 2002 e 2003 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2007.

#### DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas<sup>5</sup> e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

<sup>4</sup> O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

<sup>5</sup> Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, 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, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas<sup>6</sup> de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

---

<sup>6</sup> Ou juros a pagar.

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar JCPs vinculadas a despesas de JCPs incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas **inexistiam**, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP - já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem tratá-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa - já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "à título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário, se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou, que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite<sup>7</sup> a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembléia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP.

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Diante de todo o exposto, NEGO provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

---

<sup>7</sup> Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

## RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Mantida a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, o que confirma os recolhimentos a menor das estimativas mensais de IRPJ/CSLL, cabe analisar agora o recurso especial da PGFN.

Como já relatado, a PGFN suscita divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que cancelou a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL.

A contribuinte, em sede de contrarrazões, apresenta uma preliminar de não conhecimento do recurso.

Invocando o artigo 67, § 3º, do RICARF, a alegação é de que o recurso especial estaria confrontando decisão que adotou entendimento de súmula do CARF, no caso, a Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

De acordo com a contribuinte, este seria o caso dos autos, porque na redação da Súmula nº 105 não há qualquer distinção para os fatos geradores ocorridos após as alterações trazidas pela Lei nº 11.488/2007.

A preliminar é improcedente.

A referida alteração legislativa introduzida pela Lei nº 11.488/2007 buscou justamente resolver o problema que constava no texto original da Lei nº 9.430/1996, e fez com que a multa isolada passasse a incidir "sobre o valor do pagamento mensal" e não mais "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

A redação antiga da lei era o que justificava as decisões que cancelavam a multa isolada sob alegação de concomitância, porque as bases da multa isolada por falta de estimativa mensal e da multa de ofício por falta de tributo no ajuste anual eram as mesmas ("a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição").

Era esse o contexto normativo e jurisprudencial que motivou a edição da referida Súmula nº 105.

A mudança implementada não abarcou apenas aspectos formais de redação. A multa em questão, que era prevista no §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a constar do inciso II, alínea "b", do art. 44 da mesma lei. O percentual da multa, que era de 75%, foi alterado para 50%. E o aspecto principal, como já destacado, é que a base para a incidência da multa isolada passou a ser "o valor do pagamento mensal".

A referida súmula teve até o cuidado de fazer referência explícita ao dispositivo antigo da Lei 9.430/1996 ("multa isolada ... lançada com fundamento no art. 44 §1º).

inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996"), porque é apenas no contexto da redação desse dispositivo que ela se aplica.

Realmente, a Súmula CARF nº 105 não é aplicável para fatos ocorridos a partir de 01/01/2007, quando passaram a produzir efeitos as alterações introduzidas pela MP nº 351/2007, que foi convertida na Lei nº 11.488/2007.

Como o recurso especial da PGFN trata de multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas no ano-calendário de 2007, não é correto o entendimento de que o recurso estaria contrariando o entendimento da Súmula CARF nº 105.

Assim, a Preliminar de não conhecimento deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, considero oportuno reproduzir os fundamentos do voto que orientou um dos paradigmas apresentados pela PGFN (Acórdão nº 1802-001.408), em que foi negado provimento a recurso voluntário do contribuinte que pedia o cancelamento da multa isolada:

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A previsão dessa penalidade está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I – (...)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*a) (...)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra

interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (ainda que tenha sido apurado prejuízo ...).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo ....” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Finalmente, é preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/ CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o

problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas "antecipações"), a multa de 75%, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas "antecipações" ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, também em relação à multa isolada, nego provimento ao recurso voluntário.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte alega, em resumo: que uma única conduta refletiu nas diferenças mensais e na diferença anual apurada pela fiscalização; que não se pode aplicar duas penalidades nesse caso, pois se trata de uma única conduta; que não teria cabimento a exigência da multa isolada, pois esta somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido (hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL ou de já se ter recolhido o tributo); que quando houver tributo a ser pago no ajuste, a lei é clara ao estabelecer que a multa punitiva deverá ser cobrada juntamente com o valor do principal; e que esse é o entendimento que se extrai da Lei nº 9.430/96 e que foi expressado no art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997.

Início o exame dessas alegações esclarecendo que o art. 15 da IN SRF nº 93/1997 não endossa o entendimento defendido pela contribuinte.

Esse dispositivo apenas esclarece que no curso do ano-calendário não será realizado lançamento para exigência de estimativas não recolhidas, e que, nesse caso, o lançamento "restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos".

No mesmo passo, o art. 16 da citada IN, ao tratar das diferenças apuradas após o término do ano-calendário, estabelece:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

(g.n.)

A Instrução Normativa, no caso de o lançamento ser realizado após o término do ano-calendário, determina claramente a exigência das duas multas. Da multa sobre as estimativas não recolhidas e da multa que acompanha o tributo apurado no ajuste anual.

O que a legislação esclarece é apenas que não será realizado lançamento de ofício para exigência da própria estimativa que deixou de ser recolhida. A exigência do tributo em si (a chamada "rubrica principal") é sempre feita com base na apuração de ajuste anual.

Contudo, a aplicação das duas penalidades mencionadas acima é perfeitamente possível, uma vez que elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos.

O voto acima transcrito elucida com clareza esses aspectos.

A contribuinte, ao deduzir despesas em excesso no curso do ano-calendário de 2007, acarretou dois prejuízos aos cofres públicos. Um deles, é de não ter recolhido integralmente, em 31/03/2008, o tributo devido no ajuste anual (o que justifica a multa de ofício exigida juntamente com o tributo lançado em 30/05/2012). Antes disso, porém, já havia outro prejuízo, na medida em que valores já deveriam ter ingressado nos cofres públicos no curso do próprio ano de 2007, via recolhimento de estimativas mensais (o que justifica a multa isolada por falta das "antecipações").

Não é aceitável o argumento de que a multa isolada somente pode ser exigida quando não existe valor de principal a ser exigido, na hipótese de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL, ou de já se ter recolhido o tributo.

Ora, se a multa isolada deve ser aplicada "ainda" que não haja tributo devido no ajuste (em razão de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, conforme o texto da lei), com mais razão ela deve ser exigida se há tributo devido ao final do ano, e ainda não quitado.

A noção de justiça força essa conclusão, e o fato de a lei utilizar a expressão "ainda", a endossa.

Não seria razoável punir por falta de "antecipações" aquele que nada deveu no ajuste anual, e exonerar dessa penalidade aquele que era realmente devedor de tributo.

Para concluir, transcrevo a ementa de um recente precedente desta 1ª Turma da CSRF, orientado por voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que aborda com grande maestria os inúmeros aspectos relacionados a essa matéria, e que também reforça o que já se disse sobre a preliminar e as questões de mérito acima examinadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.  
CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Nestes termos, voto no sentido de restabelecer a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas.

Resumindo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores; e de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL no ano-calendário de 2007.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo