



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

**Processo n°** 10980.725765/2010-01  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.570 – 1ª Turma  
**Sessão de** 8 de maio de 2018  
**Matéria** IRPJ - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - TEMPORALIDADE  
**Recorrente** MONDELEZ BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

ADMISSIBILIDADE. ART. 67 DO ANEXO II DO RICARF. DIVERGÊNCIA NÃO DEMONSTRADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para ser conhecido, deve demonstrar a divergência de interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e a paradigma, que pode ter sido proferida por outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. Contudo, a demonstração resta prejudicada quando se constata que decisão recorrida e os paradigmas partem de pressupostos fáticos que não se comunicam.

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos n° 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067.

MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. FATOS GERADORES ANTERIORES A 2007. SÚMULA.

Aplica-se a Súmula CARF n° 105 para afastar a multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal apurada em decorrência do novo cálculo do imposto anual efetuado em razão do lançamento de infração fiscal acompanhada de multa de ofício, relativo a fatos geradores

anteriores a 2007, quando passou a se aplicar a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial quanto aos juros sobre capital próprio (JCP) e quanto à concomitância da multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial, apenas em relação à concomitância da multa, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (redatora ad hoc), Luís Flávio Neto, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento integral. Nos termos do Art. 58, §13 do RICARF, foi designada pela Presidente como redatora ad hoc para este julgamento, a conselheira Cristiane Silva Costa.

Julgamento iniciado na reunião de 04/2018. Na conclusão do julgamento, em 08/05/2018, participaram os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Viviane Vidal Wagner; ausente o conselheiro André Mendes Moura, sem substituto, cujo voto ficou consignado na ata da reunião anterior, como relator originário.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes Moura, Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, José Eduardo Dornelas Souza e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente na sessão de 8 de maio de 2018, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura.

## **Relatório**

Inicialmente, esclareço que fui designada como redatora *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pelo Conselheiro André Mendes Moura. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pelo Relator em sessão de julgamento de abril de 2018:

Trata-se de recurso especial (e-fls. 1364/1419) interposto pela MONDELEZ BRASIL LTDA ("Contribuinte) em face do Acórdão nº 1101-000.912 (e-fls. 1183/1259), da 1ª

Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, julgado na sessão de 09/07/2013, que negou provimento ao recurso voluntário. Foi ainda proferida decisão que negou provimento ao recurso de ofício, Acórdão nº 1302-001.721 (e-fls. 1266/1273), da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção, julgado na sessão de 08/12/2015.

### **Resumo Processual**

A autuação fiscal (e-fls. 567/662) discorre sobre as infrações tributárias de (1) amortização indevida de ágio, (2) juros sobre capital próprio - temporalidade, (3) compensação indevida de prejuízos fiscais e (4) multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais. Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 717/770), que foi julgada procedente em parte pela primeira instância (DRJ), para exonerar os juros de mora aplicados sobre a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais. Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício). Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 1056/1104).

Turma ordinária do CARF (e-fls. 1183/1259) negou provimento ao recurso voluntário. Em outro julgamento, foi negado provimento ao recurso de ofício (e-fls. 1266/1273). Cientificada, a PGFN não interpôs recurso especial (e-fl. 1275). Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 1290/1291), que não foram admitidos por despacho de exame de admissibilidade de embargos (e-fls. 1348/1353).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls 1364/1419), visando devolver as matérias (a) Nulidade - Violação do Devido Processo Legal; (b) Nulidade - Art. 146 do CTN; (c) Nulidade - Art. 112 do CTN; (d) Nulidade - Art. 142 do CTN; (e) Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais; (f) Juros sobre capital próprio; (g) Dedutibilidade - Ágio I - Integralização de Ações; (h) Dedutibilidade - Ágio II - Aumento de Capital e (i) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício.

Despacho de exame de admissibilidade de recurso especial (e-fls. 2847/2879) deu seguimento parcial ao recurso para as matérias (e) Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais; (f) Juros sobre capital próprio e (i) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006.

A Contribuinte apresentou petição de agravo (e-fls. 2901/2945), protestando pelo seguimento das matérias não admitidas no despacho de exame de admissibilidade. Despacho de exame de admissibilidade rejeitou o agravo e confirmou o despacho anterior.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 3453/3465).

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

### **Da Fase Contenciosa**

A contribuinte apresentou impugnação, que foi julgada procedente em parte pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, para exonerar os juros de mora aplicados sobre a multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais, nos termos do Acórdão nº 06-30.881, de 24/03/2011, conforme ementa a seguir:

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

*Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009*

*PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DAS SUPOSTAS INFRAÇÕES RELATIVAS À DEDUÇÃO FISCAL DOS ÁGIOS.*

*O inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532, de 1997, em caráter excepcional, autoriza a amortização, na apuração do lucro real, de ágio escriturado com o fundamento nele especificado, desde que provido de consistência econômica e devidamente comprovado pelo laudo respectivo. Por isso, incumbe aos contribuintes que se utilizam de tal permissivo a cabal comprovação de que os ágios amortizados preenchem os requisitos legais para sua dedutibilidade.*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA.*

*Dispondo o contribuinte, em cada ano, de estoque de prejuízos fiscais suficiente à compensação declarada em sua DIPJ, tornando desnecessária a utilização de prejuízos objetos de contencioso fiscal, e não existindo na DIPJ qualquer indicação de que a compensação envolveu os prejuízos controversos, há que se entender que a compensação foi implementada com os prejuízos consistentes.*

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO OU EXERCÍCIO PARCIAL. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE.*

*A faculdade para pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio JCP a acionista ou sócio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, não incluindo juros incidentes sobre o Patrimônio Líquido de anos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência.*

*ÁGIO I. REQUISITO PARA A ESCRITURAÇÃO DE ÁGIO COM FUNDAMENTO EM RENTABILIDADE FUTURA DA INVESTIDA.*

*O lançamento relativo à constituição de ágio com fundamento em rentabilidade futura deverá estar lastreado em laudo técnico, elaborado contemporaneamente à aquisição da participação societária, veiculando estimativas consistentes da rentabilidade da investida nos próximos exercícios. Inexistindo tal comprovante, não se admite que eventual ágio escriturado esteja fundamentado na presumível rentabilidade futura da investida.*

*ÁGIO II. PRESSUPOSTO LÓGICO DA ESCRITURAÇÃO DO ÁGIO.*

*A escrituração do ágio assenta-se no pressuposto lógico de que a pessoa jurídica que o escritura sacrificou um ativo, recebendo em troca participação societária cujo valor, apurado pela equivalência patrimonial, seja inferior ao ativo sacrificado. Possuindo a empresa "A" participação societária na empresa "B", e esta, por sua vez, sendo detentora da quase totalidade do capital da empresa "C", carece de lógica e afronta as normas contábeis a contabilização, pela empresa "A", de ágio em consequência da mera reorganização societária pela qual a sua investida "B", incorpore sua (dela) investida "C". Isso porque nenhuma repercussão houve, positiva ou negativa, no patrimônio da empresa "A", posto que sua participação na empresa "C" era apenas indireta, e já estava contida na equivalência patrimonial estabelecida com a empresa "B".*

*ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.*

*Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.*

*EXIGÊNCIA DE JUROS ISOLADOS SOBRE DIFERENÇAS RECOLHIDAS A MENOR, A TÍTULO DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

*Exonera-se o lançamento que exige do contribuinte juros calculados isoladamente em relação ao período entre o vencimento da estimativa e a data do ajuste anual, se o Fisco não demonstra a existência de dispositivos legais aptos a embasar a exigência.*

*DECORRÊNCIA.*

*Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o que restou decidido com respeito ao lançamento matriz.*

Em razão do crédito tributário exonerado foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício).

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte. A 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/07/2013, Acórdão nº 1101-000.912, decidiu no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa:

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

*Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.*

*Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente e que não tenha causado preterição do direito de defesa, efetuado em consonância com o que preceitua o art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente se o sujeito passivo, em sua defesa, demonstra pleno conhecimento dos fatos que ensejaram a sua lavratura, exercendo, atentamente, o seu direito de defesa.*

*NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.*

*DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.*

*Somente à inexistência de exame de argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarreta cerceamento do direito de defesa do impugnante.*

*PRELIMINAR. DECADÊNCIA. APURAÇÃO DE MATÉRIA TRIBUTÁVEL. RECOMPOSIÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LUCRO REAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. FATOS PRETÉRITOS. ALTERAÇÕES.*

*Na recomposição de prejuízos fiscais, pode a autoridade fiscal lançadora levar em conta valores que, a despeito de terem produzido efeitos próprios em período já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro. Entretanto, não pode o fisco, utilizando-se dessa possibilidade, transferir para exercícios futuros, ainda que indiretamente, exações já atingidas pela decadência. Assim, dispondo o contribuinte, em cada ano, de estoque de prejuízos fiscais suficiente à compensação declarada em sua DIPJ, tornando desnecessária a utilização de prejuízos objetos de contencioso fiscal, e não existindo na DIPJ qualquer indicação de que a compensação envolveu os prejuízos controversos, há que se entender que a compensação foi implementada com os prejuízos consistentes.*

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO OU EXERCÍCIO PARCIAL. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE.*

*A faculdade para pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio a acionista ou sócio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, não incluindo juros incidentes sobre o Patrimônio Líquido de anos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência.*

**ÁGIO I. REQUISITO PARA A ESCRITURAÇÃO DE ÁGIO COM FUNDAMENTO EM RENTABILIDADE FUTURA DA INVESTIDA.**

*O lançamento relativo à constituição de ágio com fundamento em rentabilidade futura deverá estar lastreado deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração. Inexistindo tal comprovante, não se admite que eventual ágio escriturado esteja fundamentado na presumível rentabilidade futura da investida.*

**ÁGIO II. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E ÁGIO INTERNO.**

*Na medida em que a contribuinte resumiu a um único lançamento contábil duas distintas operações societárias, cumpria-lhe minimamente provar que na operação de subscrição de aumento de capital houve apuração de ágio fundamentado em rentabilidade futura. Demais disso, para amortização fiscal do eventual ágio apurado, deveria ser demonstrado que a operação foi realizada entre partes independentes, dado ser inadmissível a formação de ágio por meio de operações internas, sem o pagamento de preço.*

**MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**

*O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.*

**CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.**

*É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.*

**LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.**

*Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.*

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.**

*A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal.*

*MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.  
RESPONSABILIDADE OBJETIVA.*

*A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).*

*ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. 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 (Súmula CARF nº 4).*

Despacho da unidade preparadora alertou para o fato de que a turma não havia se pronunciado a respeito do recurso de ofício. Os autos retornaram para o CARF, que realizou o julgamento na sessão de 08/12/2015, no qual decidiu no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, no Acórdão nº 1302-001.721, nos termos da ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário:*

*2005, 2006, 2007, 2008, 2009*

*EXIGÊNCIA DE JUROS ISOLADOS SOBRE DIFERENÇAS RECOLHIDAS A MENOR, A TÍTULO DE ESTIMATIVAS.  
AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

*Correta a decisão na qual exonera-se o lançamento que exige do contribuinte juros calculados isoladamente em relação ao período entre o vencimento da estimativa e a data do ajuste anual, se o Fisco não demonstra a existência de dispositivos legais aptos a embasar a exigência.*

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte, que não foram admitidos em despacho de exame de admissibilidade de embargos.

A Contribuinte interpôs recurso especial, visando devolver as matérias (a) Nulidade - Violação do Devido Processo Legal; (b) Nulidade - Art. 146 do CTN; (c) Nulidade

- Art. 112 do CTN; (d) Nulidade - Art. 142 do CTN; (e) Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais; (f) Juros sobre capital próprio; (g) Dedutibilidade - Ágio I - Integralização de Ações; (h) Dedutibilidade - Ágio II - Aumento de Capital e (i) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício.

O Despacho de Exame de Admissibilidade deu seguimento parcial ao recurso, para as matérias (e) Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais; (f) Juros sobre capital próprio e (i) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006.

A Contribuinte apresentou petição de agravo, protestando pelo seguimento das matérias não admitidas no despacho de exame de admissibilidade, que foi rejeitada por Despacho de Admissibilidade de Agravo.

No que concerne às matérias devolvidas, discorre a Contribuinte em relação à decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais, aduzindo que os valores remontam ao ano de 1997, que foi utilizado para compensar parte dos resultados para os anos-calendário objeto da autuação fiscal, conforme demonstrativo elaborado e cópias dos livros contábeis e fiscais. Discorre ainda que a decisão recorrida teria afastado a decadência porque "a tarefa do Fisco foi apenas verificar fatos pretéritos que trazem repercussões tributárias somente no futuro". A respeito da matéria relativa aos juros sobre capital próprio, entende que foram observados integralmente os limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249, e 1995, tendo sido legítima a dedução realizada para períodos pretéritos. Sobre a matéria concomitância de multa isolada com multa de ofício, protesta pela aplicação da Súmula CARF nº 105 para afastar a exação.

A PGFN apresentou contrarrazões, protestando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora *ad hoc*

Conforme exposto no relatório supra, fui designada redatora *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, utilizando relatório e voto apresentados pelo Relator, Conselheiro André Mendes Moura na sessão de abril de 2018.

**Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pelo Conselheiro André Mendes Moura:**

Foi dado seguimento, pelo despacho de exame de admissibilidade, ratificado pelo despacho de agravo, para as matérias (i) Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais; (ii) Juros sobre capital próprio - temporalidade e (iii) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006.

Em relação à admissibilidade, não vejo reparos ao Despacho de Exame de Admissibilidade e ao Despacho de Agravo, no que concerne ao seguimento dado para as matérias (ii) Juros sobre capital próprio - temporalidade e (iii) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006.

Contudo, quanto à matéria (i) Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais, entendo que a divergência na interpretação da legislação tributária, prevista no art. 67, Anexo II do RICARF, não restou demonstrada.

Isso porque a base fática onde repousa a decisão recorrida não tem comunicação com as decisões paradigmas.

Na decisão recorrida, não foi dado provimento ao recurso voluntário em relação à decadência porque, mediante apreciação das provas constantes nos autos, tanto a decisão de primeira instância (DRJ), quanto a Turma Ordinária do CARF, concluíram que os prejuízos fiscais de 1997 não tiveram repercussão na compensação efetuada para os anos-calendário objeto da autuação fiscal (a partir de 2005).

Vale transcrever excerto do voto da DRJ (e-fls. 1018/1021):

*O primeiro fato relevante é que a contribuinte possuía um estoque de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL acumulados até o ano-calendário 1996 nos importes de R\$ 17.180.705,78 (PF), e R\$ 13.383.357,47 (BC). No ano-calendário seguinte, 1997, apurou um prejuízo fiscal no montante de R\$ 41.100.933,82, e base de cálculo negativa de CSLL no montante de R\$ 41.299.519,25, e prosseguiu apurando prejuízos fiscais nos anos subsequentes, tendo começado a apresentar lucros somente no ano-calendário 2002, quando passou a compensar os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas acumulados.*

*O segundo fato relevante é que, no ano de 2001, sofreu autuação fiscal cujo resultado final implicou redução do prejuízo fiscal do ano-calendário 1997, do valor original de R\$ 41.100.933,82 para R\$ 20.368.564,50; e redução da base de cálculo negativa da CSLL, do valor de R\$ 41.299.519,25, para R\$ 20.567.149,93.*

*O terceiro fato relevante é que, a partir do ano-calendário 2002, a contribuinte passou a compensar prejuízos fiscais de períodos anteriores, nos seguintes valores, por ano-calendário: a) prejuízos fiscais: R\$ 10.590.178,30, em 2002; R\$ 28.878.188,81, em 2003; R\$ 9.593.535,13, em 2004; e b) bases de cálculo negativa da CSLL R\$ R\$ 10.284.844,41, em 2002; R\$ 26.374.613,28, em 2003 e R\$ 8.384.570,36, em 2004.*

*A alegação da contribuinte, amparada em seu Documento nº 04, reproduzido às fls. 798, é que teria promovido tais compensações exclusivamente com os valores originais dos saldos de 1996 e 1997, sem considerar a autuação. Por isso, o Fisco estaria decaído do direito de promover o lançamento relativo ao seu saldo de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL.*

São suas palavras (fls. 736):

"32. Com efeito, encontra-se extinto pela decadência o direito de a Fazenda Nacional exigir o crédito tributário, já que decorridos mais de 5 (cinco) anos entre os lançamentos tributários do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2003 e 2004 e a data de intimação das autuações em foco (22/12/2010).

Como se vê no demonstrativo de fls. 798, por ela elaborado, a impugnante parte da premissa de que **as compensações de prejuízo fiscal/base negativa nos anos-calendário de 2002 a 2004 ocorreram exclusivamente com utilização do somatório do valor existente até 1996 com o valor original do prejuízo de 1997.**

Esse raciocínio poderia ser tido por correto, caso a impugnante não tivesse continuado a acumular prejuízos fiscais/bases negativas nos anos calendários de 1998 até 2001. Nessa hipótese, em que não existiriam outros prejuízos compensáveis, seria cabível discutir a definitividade de compensações inseridas em suas DIPJ, mesmo tendo sido efetuadas com utilização de prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas inexistentes, pela inviabilidade de promover alterações em atos consumados nos exercícios de 2003, 2004 e 2005.

Entretanto, a toda evidência, não é o que ocorre no caso concreto. Com efeito, os autuantes demonstraram (fls. 658) que - mesmo após retificado o valor do prejuízo fiscal do ano-calendário 1997 - ao final do ano-calendário 2001, quando se iniciaram as compensações, a contribuinte possuía prejuízos acumulados no importe total de R\$ 148.797.409,42, a saber:

ANO DO PREJUÍZO	VALOR DO PREJUÍZO
ATÉ 1996	17.180.705,78
1997	20.368.564,50
1998	1.420.113,71
1999	15.073.343,47
2000	32.801.168,23
2001	61.953.513,73
<b>PREJUÍZO ACUMULADO ATÉ 2001</b>	<b>148.797.409,42</b>

Pois bem, quando a contribuinte apresentou sua DIPJ 2003, possuía prejuízos fiscais acumulados no importe de R\$ 148.797.409,42, e compensou a importância de R\$ 10.590.178,30.

No exercício seguinte (DIPJ 2004), compensou R\$ 28.940.651,08 e seu saldo de prejuízos fiscais acumulados, antes da compensação, era de R\$ 138.207.231,12 (R\$ 148.797.409,42 - R\$ 10.590.178,30).

No próximo exercício (DIPJ 2005), compensou 9.593.535,13 e seu saldo de prejuízos fiscais acumulados, antes da compensação, era de R\$ 109.266.580,04 (R\$ 138.207.231,12 - R\$ 28.940.651,08).

Ao final dessas três compensações, a contribuinte ainda tinha um estoque de prejuízos fiscais acumulados no montante de R\$ 99.673.044,91 (R\$ 148.797.409,42 - R\$ 49.124.364,51)

Todas essas compensações ocorreram na Ficha 09A da DIPJ respectiva, mediante o preenchimento da linha que, no primeiro ano, tinha a seguinte redação: "41 -COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 1991 A 2002". No ano seguinte, a linha referia-se ao período de 1991 a 2003. Já no derradeiro ano, a linha reportava-se a prejuízos do período de 1991 a 2004. Enfatize-se, portanto, que **em todas as DIPJ houve a informação de que os prejuízos utilizados se referiam aos períodos de apuração de "1991 a 2002", "1991 a 2003" e "1991 a 2004". Em nenhuma delas a impugnante informou à Administração que estava utilizando exclusivamente o saldo de prejuízos fiscais existente até o ano-calendário 1997.**

*Em assim sendo, por que inescrutável razão haveria de se entender que a impugnante teria utilizado nessa compensação exclusivamente o valor do prejuízo do ano-calendário 1997, especificamente o valor que fora glosado pela Administração, por meio de auto de infração?*

*O fato é que a impugnante declarou na DIPJ 2003 estar utilizando na compensação seus prejuízos acumulados do período de 1991 a 2002. Logo, como dispunha de saldos suficientes - conforme acima demonstrado - nenhuma providência poderia ter sido tomada pela Administração, posto que, em nenhum momento, a impugnante exteriorizou sua intenção ou convencimento de estar utilizando na compensação o valor que fora glosado - e àquela altura ainda era objeto de discussão administrativa. O mesmo raciocínio se aplica com relação à DIPJ 2004 e 2005. Em todas elas, foi efetuada compensação em montante inferior ao saldo disponível. Logo, é óbvio que a Administração, carecendo do condão de perscrutar o pensamento íntimo da impugnante e constatar sua intenção de utilizar o prejuízo fiscal glosado, nada poderia ter feito.*

*Improcede, portanto, a alegação da impugnante de que a Administração estaria promovendo alguma alteração relacionada a fatos geradores verificados em 31/12/2002, 31/12/2003 ou 31/12/2004. Em absoluto. As compensações de prejuízos fiscais que a impugnante formalizou naquelas DIPJ estão perfeitas, uma vez que o estoque de prejuízos fiscais era suficiente, e em momento algum essas compensações estiveram vinculadas a algum prejuízo fiscal específico, como quer a impugnante.*

*É equivocada a afirmação da impugnante de que a Fazenda estaria hostilizando compensações realizadas antes de 2005 com*

*a parcela desconsiderada de prejuízos. Ora, qual a evidência de que a impugnante utilizou, nas compensações, essa parcela do seu estoque de prejuízos? Em que momento, e por qual ato, a impugnante informou que, em vez dos prejuízos de que efetivamente dispunha, estava utilizando na compensação essa parcela específica do seu estoque de prejuízos, relativa à diferença de 1997 que fora glosada no auto de infração? Até onde vislumbro, o prejuízo utilizado nas compensações não estava 'carimbado'. Em meu sentir, há que prevalecer o entendimento de que a compensação se fez com prejuízo fiscal - independente do ano a que se refere - que compunha o estoque existente - e não com prejuízo fiscal que fora glosado. (Grifos originais)*

O entendimento foi adotado pela decisão recorrida, para negar provimento ao recurso voluntário:

*No entanto, como muito bem salientado na decisão recorrida, o que se verifica nos documentos trazidos aos autos é que não restou comprovado que a recorrente utilizou exclusivamente os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas do ano-calendário 1997 na apuração do IRPJ e da CSLL referentes aos anos-calendário de 2002 a 2004. Nesse ponto, vale a pena transcrever trecho da decisão proferida pela DRJ/CTA:*

*(...)*

*Ora, resta claro que a DRJ/CTA não alterou o termo inicial para a contagem do prazo decadencial – como havia afirmado a recorrente. O que se evidencia na decisão recorrida é o questionamento sobre quais foram os valores utilizados pela contribuinte para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2002 a 2004. Isso decorre, aliás, dos documentos e informações prestados pela recorrente nos autos, tendo em vista que esses dados não serviram para esclarecer, com precisão, se o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL formado no ano-calendário 1997 foi integralmente utilizado na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2002 a 2004.*

Como se pode observar, o motivo pelo qual não foi reconhecida a decadência foi porque, **mediante análise probatória dos documentos nos autos**, não restou comprovado pela Contribuinte que os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL tiveram repercussão na apuração relativa aos anos-calendário objeto da autuação.

A afirmação da Contribuinte de que a decisão recorrida discorre *a tarefa da Fiscalização foi apenas de verificar fatos pretéritos que trazem repercussões tributárias somente no futuro* encontra-se inserida no contexto da autuação fiscal, e foi proferida em *obter dictum*, como se pode observar pela transcrição do excerto do voto:

*Por outro lado, importante frisar que a decisão recorrida não extrapolou os limites impostos pela legislação – vale dizer, não alterou lançamentos consumados depois de transcorrido o prazo quinquenal que a Fazenda Pública possui para realizar a*

*revisão de ofício do lançamento. Com efeito, a tarefa da Fiscalização foi apenas de verificar fatos pretéritos que trazem repercussões tributárias somente no futuro. Sobre a temática, bem explica o Conselheiro Luiz Martins Valero, no Acórdão nº 10706.061, proferido pela Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que a discussão se vincula a uma questão temporal, originária de fatos que nascem ou se formam em um exercício e que repercutem em exercícios posteriores. Desta forma, a solução da controvérsia requer a análise do fato sob duas perspectivas: no passado, no que tange à sua formação e, no futuro, no tocante às repercussões fiscais a produzir.*

Assim, estabelecida a base fática de onde emergiu a razão do acórdão recorrido de decidir, ou seja, que, **a partir de análise probatória dos autos** não restou comprovado pela Contribuinte que os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa do ano-calendário de 1997 tiveram repercussão na apuração dos anos-calendário da autuação fiscal, e por isso não haveria que se falar em decadência, passo ao exame dos paradigmas.

No primeiro paradigma, Acórdão nº 1302-001.796, a matéria posta em discussão, sobre a possibilidade de o Fisco, na redução do prejuízo fiscal e base negativa realizada em lançamento fiscal formalizado em auto de infração, encontra-se submetido ao prazo decadencial previsto na legislação. O caso tratava de lançamentos de 2004 e 2005 tendo a ciência ocorrida em 2011.

Discorreu a relatora:

*O procedimento fiscal tem em conta a própria apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005, retificando-as por meio de auto de infração, consoante autoriza o Decreto nº 70.235/72.*

(...)

*Ou seja, o sujeito passivo informou ao Fisco, por meio de DIPJ, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos períodos em referência, e a lei autorizava a formalização de auto de infração, mesmo que sem exigência de crédito tributário, para constituição da infração à legislação tributária cometida pela contribuinte.*

O que se observa é que **em nenhum momento houve análise probatória nos autos** para verificar se os prejuízos efetivamente tiveram repercussão nas bases de cálculo apuradas pela Fiscalização. No paradigma, partiu-se do pressuposto de que já estaria devidamente comprovado que os prejuízos tiveram impacto na autuação fiscal. Assim, o que se discutiu foi se poderia o Fisco avaliar anos-calendários que ultrapassariam o prazo decadencial.

Precisamente por isso **não há que se concordar** com o "espanto" suscitado pela Contribuinte, ao sugerir que a uma mesma conselheira, tendo participado tanto do julgamento do acórdão recorrido quanto do julgamento do acórdão paradigma, teria incorrido em entendimentos divergentes:

*50. Ainda, ao contrário do que afirma a decisão recorrida, a 3ª Câmara da 2ª Turma Ordinária desse E. CARF, no julgamento do Processo Administrativo n. 10380.725183/2011-67, aqui*

*adotado como paradigma, conforme cópia integral ora anexada (doc. 13), cuja relatoria é a mesma dos presentes autos, o que já causa certo espanto, decidiu de forma diametralmente oposta a questão da decadência na glosa de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL e reconheceu expressamente que: (...) (Grifei)*

Pelo contrário. O que se verifica é que, enquanto na decisão recorrida, a decadência não foi acolhida porque, em razão da análise probatória dos documentos da Contribuinte restou demonstrado que não haveria que se falar em repercussão dos prejuízos fiscais nos períodos fiscalizados, na decisão paradigma não houve nenhuma questão prejudicial (análise probatória), tendo-se analisado diretamente questão de direito.

Como se pode observar, a aplicação dos fundamentos do paradigma não são suficientes para alterar a decisão recorrida.

Por ausência na similitude fática, não há que se falar em divergência na interpretação da legislação tributária para o paradigma nº 1302-001.796.

Passo ao exame do segundo paradigma, Acórdão nº 108-08.899.

Da mesma maneira que no primeiro paradigma, não há qualquer questão prejudicial à apreciação da decadência, ou seja, não consta qualquer análise probatória dos documentos da Contribuinte para verificar se os prejuízos tinham repercussão na base de cálculo do período fiscalizado. Parte-se do pressuposto de que é fato consumado o impacto dos prejuízos no período fiscalizado, e o que se discute é questão de direito, se o Fisco poderia retroagir a anos-calendário anteriores ao prazo decadencial para glosar os prejuízos fiscais.

Transcrevo contexto da autuação descrito no relatório do paradigma:

*Como empresa comercial exportadora, excluiu do lucro líquido a diferença FOB, apurando um prejuízo fiscal e promovendo a sua compensação de acordo com o disposto nos artigos 382 e 388 do RIR/80, conforme determina o PN-CST nº 41/78 e o Decreto-lei nº 1.598/77, ajustando o lucro real com a exclusão da diferença FOB, originária de incentivos, apurando um prejuízo fiscal e compensando-o nos exercícios seguintes.*

E mais: no caso, resta evidenciado que a infração relativa a exclusão de lucros decorrentes da exportação teria ocorrido em período já atingido pela decadência, e por isso não foi lançada. Por sua vez, a Fiscalização teria levado em consideração os efeitos da infração para apurar o prejuízo fiscal objeto da autuação, como se pode observar do excerto do voto:

*Se o Fisco pretende conceituar como ilegal a exclusão de lucro decorrentes de exportação, a infração é uma, ou seja, a glosa de exclusão indevida na apuração do lucro real.*

*Por outro lado, se a pretensão do Fisco é conceituar como ilegal a compensação dos prejuízos fiscais temos outra infração, qual seja, a glosa de compensação indevida na apuração do lucro real.*

*No presente caso, a segunda infração apontada depende da apuração da primeira.*

*Dito de outro modo, não há como se efetuar o lançamento de ofício com a segunda infração (glosa de compensação indevida na apuração do lucro real) sem o lançamento da primeira, por já ter sido atingida pelos efeitos da decadência.*

Como se pode observar, os fundamentos do segundo paradigma não se prestam para alterar a decisão recorrida, por terem tomado como base suportes fáticos que não se comunicam.

Não se deve conhecer, portanto, a matéria "Decadência na apuração da compensação de prejuízos fiscais".

Nesse sentido, voto para **conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte**, em relação às matérias (ii) Juros sobre capital próprio - temporalidade e (iii) concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006.

Passo ao exame do mérito.

### **I - Juros sobre Capital Próprio - Temporalidade**

O assunto já foi enfrentado pelo Colegiado, em recentes julgamentos. Vale citar os Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067 (os últimos quatro na sessão de setembro de 2017).

Transcrevo o voto da Conselheira Adriana Gomes Rego, proferido no Acórdão nº 9101-003.066, cujos fundamentos adoto como razões para decidir.

#### **Juros sobre Capital Próprio Períodos Anteriores**

A discussão cinge-se à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, tão somente os juros sobre o capital próprio (JCP) calculados sobre os valores das contas do patrimônio líquido no exercício social correspondente ao ano-calendário em questão (entendimento da Fiscalização) ou também em relação a exercícios sociais anteriores (entendimento da Contribuinte).

(...)

Como resta evidente pelos próprios precedentes trazidos pela Fazenda e pela Contribuinte, a matéria não se encontra pacificada no âmbito do CARF.

As decisões mais recentes desta 1ª Turma da CSRF, no entanto, vão no sentido da indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos. Com efeito, na sessão de 20 de janeiro de 2016, foram prolatados três acórdãos (de nºs 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182), todos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo nessa linha. Em todas essas votações, meu voto acompanhou o Relator, por entender que:

a) os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido;

b) por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso desse capital);

c) por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e

d) por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período.

Já na sessão de 1º de março de 2016, um processo de minha relatoria foi a julgamento, tendo esta Turma decidido que não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (acórdão nº 9101002.248).

Nesse contexto, traz-se para o presente caso os argumentos expendidos na decisão em questão, dirimidas eventuais diferenças.

Em primeiro lugar, registre-se presente o fato de que a Lei nº 9.249/1995 visou estimular o investimento de capital nas empresas e desestimular o financiamento das atividades operacionais, mediante empréstimos, que caracterizavam uma subcapitalização.

Constata-se, também, que a lei não mencionou o momento em que tais juros devem ser pagos. Contudo, vislumbra-se isso desnecessário, porque se a norma estabelece limites para fins de dedução do lucro real, é porque estamos falando de uma despesa contábil, que tem limites de dedutibilidade para fins de lucro real.

Por oportuno, transcreve-se trecho do acórdão nº 1102-000.934, de 8 de outubro de 2013, da lavra do ex-Conselheiro José Evande Carvalho Araújo:

*Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real.*

*Apesar de a doutrina afirmar que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem.*

*Não é razoável se entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores. Isso seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano-calendário anterior.* (Grifei)

Antes da deliberação para o pagamento dos JCP não há que se falar em direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento, nem em despesa incorrida. De

fato, a despesa só surge após deliberação acerca do pagamento ou do creditamento dos juros e da sua correspondente contabilização.

Correto o Ilustre relator do acórdão recorrido quando afirma que para os exercícios pretéritos, não tendo havido pagamento da despesa ou apropriação da obrigação para pagar aos sócios em conta de passivo, não há que se falar em despesa incorrida.

Todavia, resta equivocado quando declara ser descabida menção à inobservância do regime de competência, posto que não houve despesa incorrida. Há inobservância ao regime de competência quando em 2010, a contribuinte apropria uma despesa, cujos fatos geradores ocorreram entre 1998 a 2009.

Neste sentido, trago à colação a lição de Hiromi Higuchi (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 127.):

*Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.*

*Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento. (Grifei)*

E também os ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho <sup>1</sup>:

*Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico*

---

<sup>1</sup> (Disponível em <<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 10/07/2017, às 15h58min )

*perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.*

*Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.*

E é aqui que reside a questão: o momento que em o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício. Como após a apuração do lucro, não há que se falar mais em pagamento ou reconhecimento da obrigação referentes às despesas de juros sobre o capital próprio, relativamente aos anos-calendário de 1998 a 2009, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio; daí porque o “período-base correspondente”, como dito, necessariamente precisa ser o de apuração do lucro.

No presente processo, em relação aos anos-calendário 1998 a 2009, para os quais a deliberação para pagamento de JCP só ocorreu em dezembro de 2010, e não foi constituída a obrigação de pagar os JCP correspondentes nos AC 1998 a 2009, não há que se falar em dessas despesas incorridas.

Poder-se-ia argumentar que a lei autoriza o cálculo de JCP sobre os lucros acumulados de anos anteriores; contudo, a menção aos lucros acumulados trazida pela Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito tão somente a um dos limites para fins de dedutibilidade do lucro real, senão vejamos:

*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) (Grifei)*

Neste sentido também entendeu a Conselheira Edeli Pereira Bessa, por meio do Acórdão nº 1101-000.904, de 12 de junho de 2013:

*Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração*

*anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.*

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

Além disso, o fato de o Conselho de Administração deliberar em dezembro/2010 acerca do pagamento de juros sobre o capital, que poderia ter sido deliberado em exercícios passados, não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

A imputação dessa despesa só poderia ser efetivada com retificação do balanço, e esta retificação só tem previsão nas hipóteses de ocorrência de erro, dolo ou simulação, o que não é o caso.

Para se considerar a despesa como efetivamente incorrida, são necessários dois requisitos: i) a deliberação acerca do pagamento ou creditamento dos JCP e ii) a devida contabilização do pagamento da despesa ou da apropriação da obrigação em conta de passivo.

Dessa forma, a deliberação em reunião do Conselho de Administração para creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores (1998 a 2009) não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se discute que a deliberação, nos termos do art. 37 do Estatuto Social da atuada, é uma faculdade. O ponto é que essa faculdade precisa ser exercida no momento da apuração do lucro, por se estar tratando de uma despesa da pessoa jurídica. É uma faculdade do Conselho de Administração deliberar sobre pagamento de JCP em 2010, poderia não tê-lo feito. Mas ao decidir fazer uso desta faculdade, a deliberação só pode abranger o pagamento de JCP sobre o patrimônio líquido existente ao final do ano-calendário de 2010, não podendo criar despesas para períodos de apuração já encerrados.

De fato, a análise dos requisitos de dedutibilidade não pode ficar restrita à possibilidade de pagamento posterior dos juros do capital próprio, sob pena de se concluir, equivocadamente, que a legislação estipulou o regime de caixa para seu reconhecimento. Se a lei silencia, o regime a ser adotado é o de competência, estabelecido no art.177 da Lei nº 6.404/76 como regra geral, verbis:

*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. (Grifei)*

Ou seja, a Lei nº 6.404/76 adotou o regime de competência como regra geral, devendo o regime de caixa ser aplicado excepcionalmente, para isso, deve estar previsto expressamente em lei. Nesse mesmo sentido, a citada lei, em seu art.187, que trata da demonstração do Resultado do Exercício, vincula as despesas, custos e encargos às receitas correspondentes do mesmo exercício, verbis:

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

*(...)*

*§ 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.*

Tem-se ainda a Instrução Normativa SRF nº 11/96, que em seu artigo 29 disciplina a possibilidade de dedução de juros sobre capital próprio, e ratifica a interpretação da Lei nº 6.404/76, verbis:

*Juros Sobre Capital Próprio*

*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 título de remuneração de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. (Grifei)*

A contribuinte invoca o mesmo normativo (art.29 da IN SRF nº 11/96) para declarar que respeitou o regime de competência, na medida em que só se pode cogitar da existência da despesa relativa ao JCP no momento em que o pagamento se torna obrigatório para a pessoa jurídica, e que essa obrigatoriedade só surgiu após a deliberação do Conselho de Administração em dezembro de 2010.

Conforme já mencionado, tal entendimento não tem cabimento, uma vez que a inobservância ao regime de competência decorre do fato de a contribuinte tentar apropriar despesas, em descompasso com as receitas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram.

A matéria também se encontra regulamentada na IN SRF nº 41/98, nos seguintes termos:

*Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual. (Grifei)*

O normativo acima esclarece que é possível o pagamento posterior de juros sobre capital próprio, mas desde que a despesa tenha sido reconhecida e devidamente registrada no ano-calendário correspondente ao que foi utilizado para cômputo do JCP, em contrapartida à conta do passivo, que represente a obrigação perante os sócios para pagamento futuro. No caso em tela, a contribuinte manteve uma planilha de JCP acumulados à margem da contabilidade da empresa.

(...)

Resta claro, assim, que a legislação adota como regra geral o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas. As exceções devem vir explícitas na lei. Contudo, a Lei nº 9.249/95 não tratou de excepcionar a regra geral, razão pela qual seria um contrassenso, calcular os JCP com base no patrimônio líquido de um determinado ano-calendário, e apropriar essa despesa em um ano-calendário distinto daquele que serviu como parâmetro para o cálculo dos JCP.

Antes, é preciso compreender os juros sobre capital próprio como destinação do lucro formado a partir da aplicação do capital dos sócios, e uma destinação opcional, em substituição à distribuição de lucros, consoante expressa o art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP seja "imputado ao valor dos dividendos" obrigatórios, "de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo" da retenção na fonte prevista no §2º daquele dispositivo.

Ressalte-se que o caput do art. 9º permite a dedução, para efeitos da apuração do lucro real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Por óbvio que o capital próprio a ser remunerado por juros ao final de cada ano é o capital dos sócios ou acionistas *naquele ano-calendário*.

Esse aspecto da legislação precisa ser observado, porque leva ao seguinte questionamento: ocorrendo a deliberação acerca do pagamento de JCP em 2010, referente a anos-calendários anteriores (1998 a 2009), os sócios/acionistas que receberam a remuneração dos juros foram individualizadamente aqueles constantes do quadro societário/acionistas de 1998 a 2009? Ou foram os sócios/acionistas existentes em 2010? Poderia a Conselho de Administração em 2010 rever as decisões tomadas pelos sócios/acionistas anteriores?

Observe-se, portanto, que se a contribuinte delibera em 2010 o pagamento de JCP dos anos-calendários 1998 a 2009, os sócios a serem remunerados deveriam ser aqueles constantes do quadro societário nos respectivos anos-calendários sobre o qual se calcula os JCP, não os sócios existentes em 2010, sob pena de não se estar a remunerar o capital próprio, mas o capital de outrem. Certamente não é isso o que acontece. O Conselho de Administração não ia decidir,

no presente, remunerar sócios/acionistas que não mais fazem parte da sociedade, quando poderia remunerar os sócios/acionistas atuais através de dividendos.

Remunerar os sócios atuais com juros sobre um capital de anos-calendários pretéritos, seria desvirtuar completamente o instituto do juros sobre capital próprio, pois estar-se-ia a remunerar um capital que pertencia a outrem, logo, não haveria remuneração de capital próprio dos sócios.

Por todo exposto, tem-se que as despesas com JCP somente podem incorrer, no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Ressalto que despesas incorridas são aquelas efetivamente pagas ou apropriadas contabilmente como obrigação em conta de passivo.

Não tendo incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-las na apuração do lucro real de exercício posterior. É dizer, não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Em relação ao decidido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, também se manifestou com clareza o Acórdão nº 9101-003.066:

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça STJ trazido pela Contribuinte em contrarrazões [REsp nº 1.086.752-PR (2008/01933882), 1ª Turma, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 11/03/2009], observa-se que não se trata de decisão definitiva de mérito proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 CPC).

Não se aplica, portanto, o comando de vinculação de decisões veiculado no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.

Acrescente-se que este REsp nº 1.086.752 do STJ é um precedente isolado, não havendo outros no mesmo sentido. Além do que, seu entendimento contraria frontalmente o art.177 da Lei nº 6.404/76, que estabelece a regra geral do regime de competência. Colaciona-se um excerto do RESP, que demonstra tal contradição:

*II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.*

*III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração. (Grifei)*

Logo, *data venia*, resta equivocado o entendimento consignado neste RESP, e talvez por esta razão, não se encontrem outros julgados neste sentido.

Resta evidente, portanto, a impossibilidade de se deduzir de despesas relativas a pagamentos de JCP atinentes aos anos-calendários pretéritos.

Tampouco há que se falar em postergação, vez que a despesa deixa de ser dedutível porque não observou o período de competência e também porque não foi reconhecida nas correspondentes assembléias dos acionistas realizada nos anos anteriores ao fiscalizado.

E, não tendo sido objeto de reconhecimento no momento correto, conforme previsto na legislação, não há que se falar em antecipação de despesa. Da mesma maneira, a partir do momento em que foi reconhecida em um momento posterior, sem previsão legal, consumou-se uma despesa indevida, desprovida de dedutibilidade, que provocou a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, razão pela qual se mostra imperiosa a glosa do dispêndio.

Nesse contexto, sem reparos o procedimento da autoridade fiscal, ao glosar despesa de juros sobre capital próprio cujo pagamento refere-se a períodos pretéritos, vez que não goza de dedutibilidade.

Pelos fundamentos até o momento expostos, deve ser negado provimento ao recurso em relação à matéria.

Vale, ainda, esclarecer que, no voto do relator (que em relação à matéria em debate foi acompanhado por todos os conselheiros, tendo a Conselheira Edeli Pereira Bessa votado pelas conclusões e apresentado declaração de voto), o recurso voluntário da Contribuinte foi negado porque se constatou, nos termos do voto da DRJ, a ausência de registro nos livros contábeis da pessoa jurídica do pagamento do JCP nos anos de 2003 a 2008.

Transcrevo excerto do voto do relator:

*Com efeito, o fundamento apresentado pela DRJ/CTA foi a ausência de registro nos livros contábeis da contribuinte do pagamento de JSCP nos anos de 2003 a 2008. Confira-se:*

No caso dos autos, o procedimento do interessado põe em questão, em princípio, a possibilidade de apropriação em exercícios futuros de despesas anteriormente não apropriadas. Todavia, não é este o verdadeiro ponto de discussão, porque se, de fato, não ocorreu o fato gerador da despesa, nos anos de 2003 a 2008, mediante o pagamento ou creditamento aos sócios dos juros sobre o capital próprio, não haveria que se falar em contabilização postergada de valores anteriormente dedutíveis. Conforme se verá, não houve despesa desta natureza naqueles anos.

*A partir dessa constatação feita pela DRJ/CTA – no sentido da inexistência de previsão da despesa referente a pagamento de JSCP nos anos de 2003 a 2008 – restou claro que a pretensão da contribuinte não encontrava respaldo no ordenamento jurídico. Isso porque a recorrente não respeitou as normas que regulamentam a forma de escrituração contábil dos JSCP – que determinam a observância do regime de competência para a previsão do pagamento ou creditamento em favor dos sócios.*

Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso em relação à matéria.

## **II - Concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006**

A princípio, vale esclarecer que a concomitância em discussão diz respeito apenas aos anos-calendário de 2005 e 2006, nos termos do despacho de exame de admissibilidade:

*Por sua vez, os paradigmas apontados pela Recorrente, apesar de entenderem pela inaplicabilidade da concomitância da multa isolada e multa de ofício, tratam de anos-calendário anteriores de 2007. Por isso, prestam-se a caracterizar divergência apenas para os fatos geradores de 2005 e 2006.*

*Já o acórdão recorrido discorre que não haveria óbice à concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício.*

*Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes em relação somente aos anos-calendário de 2005 e 2006, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo, tendo em vista o enunciado da Súmula CARF nº 105, de 08.12.2014.*

No que concerne ao mérito, a Súmula CARF nº 105, aplicável aos fatos geradores anteriores a 2007, resolve a questão, no sentido de se afastar as multas isoladas por insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais **para os anos-calendário de 2005 e 2006**:

*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.*

Registro que o entendimento sumular não se aplica aos fatos geradores ocorridos a partir de 2007, ocasião em que a multa isolada em discussão passou a ser disciplinada pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007, situação não apreciada pelos precedentes que fundamentaram a Súmula CARF nº 105.

Dessa maneira, voto para dar provimento ao recurso, no sentido de afastar as multas isoladas por insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais para os anos-calendário de 2005 e 2006.

## **IV. Conclusão.**

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer parcialmente** do recurso especial da Contribuinte, para as matérias "juros sobre capital próprio - temporalidade" e

Processo nº 10980.725765/2010-01  
Acórdão n.º **9101-003.570**

**CSRF-T1**  
Fl. 3.494

---

"concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006"; e no mérito, **dar-lhe provimento parcial** em relação à matéria "concomitância multa isolada de estimativa e multa de ofício para os anos-calendário de 2005 e 2006".

É o que se reproduz do voto do relator original.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa