



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.724151/2014-34
ACÓRDÃO	1401-007.079 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASLUMBER INDUSTRIA DE MOLDURAS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

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

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

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

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede

de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acatar a preliminar de tempestividade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário; por maioria de votos, negar provimento em relação à exigência de multa isolada sobre estimativas pagas a menor. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (relator) e Andressa Paula Senna Lísias que davam provimento tão somente neste ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves. recurso.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração de fls. 240/270, lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL, assim como de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, referentes ao ano-calendário de 2009 e 2010, no valor histórico de R\$ 2.095.027,54.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 272/292), o que fez com base nas seguintes alegações:

- i. Alega que foram respeitadas totas as condições estabelecidas na Lei nº 9.245/95 e da Instrução Normativa nº 11/96, para dedutibilidade dos JCP, de modo que não há que se falar em dedução efetuada acima do limite legal;
- ii. Que a Fiscalização não observou que parte do JCP pago/creditado em 2009 pela Impugnante a seus sócios se refere a período pretérito, demonstrado por meio da juntada do balanço patrimonial de 31.12.2003 e planilha respectiva, os quais são suficientes para comprovar a correção do valor deduzido para fins de IRPJ e CSLL;
- iii. Que o pagamento dos JCP é um direito que pode ser exercido a qualquer tempo, especialmente, mas não só, quando a situação econômico-financeira do contribuinte permitir;
- iv. Que deve ser refutada qualquer alegação de impossibilidade de dedução de JCP relativos a períodos pretéritos, sob o argumento de que se deve respeitar o regime de competência previsto no art. 29 da IN n.º 11/96, pois esse raciocínio somente valeria no caso de o contribuinte ter decidido pelo pagamento dos JCP em um determinado ano-calendário e de o registro da despesa ter sido realizado em outro;
- v. Que somente após a deliberação da Impugnante é que a despesa se origina, ou seja, antes é impossível exigir o cumprimento do regime de competência, posto que inexistente obrigação de pagar os JCP, bem como que não há que se falar em preclusão do direito de distribuir JCP, posto que ausente regra legal que imponha prazo ou que vede o exercício desse direito em momento futuro, ou mesmo de renúncia do direito, pois esta não se presume;
- vi. Que o art. 110 do CTN estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado para definir ou limitar competências tributárias. Por força disso, inviável interpretar a não distribuição de JCP como uma renúncia a esse direito, uma vez que não há qualquer disposição legal nesse sentido;
- vii. Que considerando a composição das contas de patrimônio líquido da Impugnante, para fins de cálculo de JCP, o patrimônio líquido deve ser ajustado pela exclusão dos efeitos de ajuste de avaliação patrimonial (no montante de R\$ 503.878,59) e de ajuste RTT adicionado ao lucro líquido de 2008 (no montante de R\$ 163.567,37);
- viii. Que diversamente do critério que pode ser extraído dos cálculos apresentados pela RFB, os resultados trimestrais do ano de 2009 não devem compor a base de cálculo de JCP. Isso porque, apesar de já terem sido tributados para fins de IRPJ e CSLL com base no lucro real trimestral, tais resultados somente comporão o patrimônio líquido contábil da impugnante após o encerramento do seu exercício social;
- ix. Que a inclusão indevida dos resultados do 1º e 2º trimestres devem ser desconsiderada do valor do patrimônio líquido para efeitos de determinação

- da base de cálculo dos JCP relativos aos 3º e 4º trimestres do ano 2009, da mesma forma que o resultado do 3º trimestre de 2009 não deve produzir efeitos na base de cálculo dos JCP referentes ao 4º trimestre de 2009;
- x. Que a apuração apresentada pela Fiscalização, contida no demonstrativo de fl. 98, denota que houve aplicação da TJLP mensal, critério distinto do previsto no art. 9º da Lei nº 9.249/95, que estabelece a TJLP pro rata dia;
 - xi. Que reconhece como devido parte do crédito tributário, na medida em que verificou uma pequena diferença, equivocadamente tratada como despesa dedutível no 4º trimestre de 2009, no montante de R\$ 14.918,64, e considerando que foram apurados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas no 4º trimestre de 2009, o excesso identificado implica em redução de tais bases no exato montante de R\$ 14.918,64;
 - xii. Por fim, alega não ser possível cumular a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas com a multa de ofício aplicada sobre o suposto imposto que deixou de ser recolhido ao final do exercício, sob pena de *bis in idem*, na medida em que o valor apurado a título de estimativa integra o valor apurado após o encerramento do exercício fiscal.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, proferiu o Acórdão n.º 14-61.748 (fl. 328/346) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

IRPJ E CSLL. JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do IRPJ e CSLL é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL E MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CUMULAÇÃO. 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.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Inicialmente, o relator externou o seu entendimento, no sentido de que inexistia vedação nas normas vigentes para dedução de JCP de períodos anteriores, sendo que o regime de competência a ser observado é aquele em que houve a deliberação dos sócios para o pagamento. Porém destacou que a Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta COSIT n.º 329/2014, firmou o entendimento de que é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

Dessa forma, a DRJ firmou o entendimento de que manteve a glosa da despesa do JCP relativo aos anos anteriores.

Com relação aos ajustes do patrimônio líquido, a DRJ reputou como correto o procedimento fiscal, pois se depreende da legislação, que em havendo opção pelo regime de lucro real trimestral, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano.

Com relação à utilização da TJLP, a DRJ entendeu que, apesar de a fiscalização ter utilizado a TJLP mensal os cálculos foram feitos mês a mês, individualmente. Logo, entendeu não haver diferença matemática, já que o somatório dos percentuais diários da taxa deve ser exatamente o valor da TJLP do respectivo mês.

Por fim, manteve a multa isolada, sob o fundamento de que esta penalidade e a multa de ofício decorrem de infrações distintas, sujeitas, por isso mesmo, a penalidades distintas, de modo que não há a ocorrência do *bis in idem*.

Ciente da decisão do Acórdão, e não tendo sido juntado Recurso Voluntário o processo seguiu para cobrança.

Com a ciência da carta de cobrança o contribuinte apresenta petição defendendo ter protocolado o Recurso tempestivamente pelas razões que apresenta.

No que se refere ao mérito do Recurso Voluntário (fls. 398/422), em que basicamente reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos.

É o relatório do essencial.

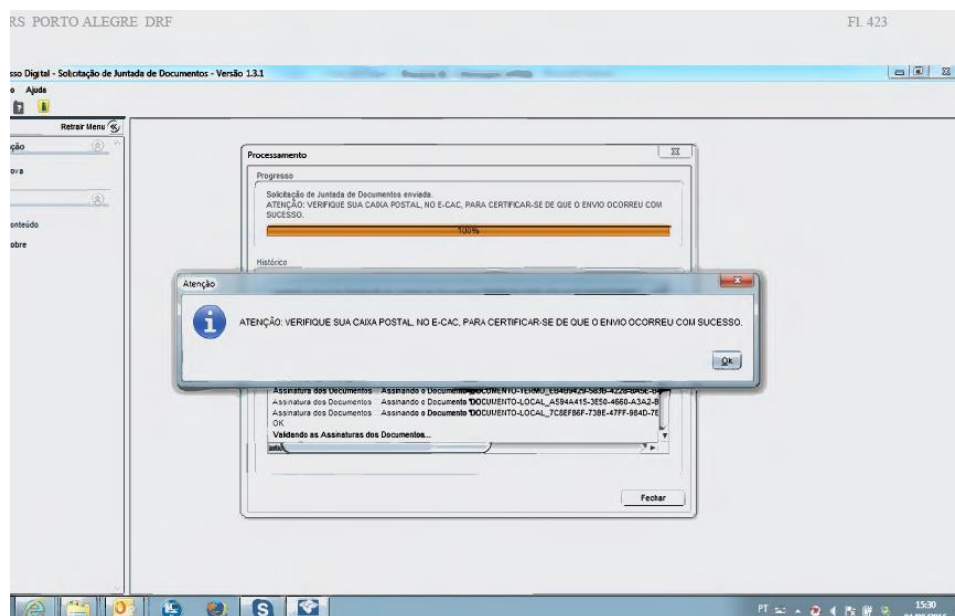
VOTO VENCIDO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Quanto à preliminar de tempestividade entendo assistir razão ao contribuinte.

Entendo que o documento juntado à fl. 423 é um forte indício que o contribuinte de fato protocolou seu recurso tempestivamente em 04/08/2016 (intimação do Acórdão via DTE em 07/07/2016 – fl. 356):



Muito embora tenha recebido em sua caixa postal (fl. 425) a negativa da juntada em razão da suposta falta de poderes do Sr. Eloir Pinter de Souza, mensagem que apenas foi lida em 16/09/2016:

RS PORTO ALEGRE DRF

Fl. 425

Caixa Postal

Assunto: [e-Processo] Erro: Solicitação de Juntada de Documentos (Processo/Procedimento nº 11080.724151/2014-34)

Enviado em: 04/08/2016 Primeira leitura: 16/09/2016 Exibição até: 09/08/2021

Prezado(a) Contribuinte,

Pela presente mensagem informamos que foi verificada inconsistência(s) na recepção do(s) documento(s) enviado(s).

Número do Processo/Procedimento: 11080.724151/2014-34

Interessado: 176.090.030-34 - ELOIR PINTER DE SOUZA

Data e Hora em que a solicitação foi transmitida: 04/08/2016, 15:29 (Horário de Brasília)

Identificador do Envio: F014291144

Motivo da Inconsistência: O usuário não possui permissão para realizar solicitação de juntada de documentos para esse processo/clência.

Imprimir Voltar Excluir

Entretanto, como muito bem observado pela Recorrente em sua petição de fls. 373/374, o Sr. Eloir Pinter de Souza já tinha instrumento procuratório juntado aos autos, com amplos poderes, senão vejamos o documento juntado à fl. 228:

RS PORTO ALEGRE DRF

Fl. 228

**Braslumber Indústria de Molduras Ltda**Rodovia do Papel PR 160 Km 19 - 84269-090 - Telêmaco Borba - Paraná - Brasil
Fone: (42) 3271.3000 - Fax: (42) 3271.3030 - www.braslumber.com.br**PROCURAÇÃO**

OUTORGANTE: BRASLUMBER INDÚSTRIA DE MOLDURAS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, com sede social na cidade de Porto Alegre Estado do Rio Grande do Sul, na Rua Félix da Cunha, 1009 – 8º andar, inscrita no CNPJ/MF sob nº **05.265.768/0001-00**, e sua filial situada na Rodovia do Papel, PR 160 Km 19 em Telêmaco Borba no Estado do Paraná, inscrito no CNPJ/MF sob nº **05.265.768/0002-91** e Inscrição Estadual nº 90.266.178-60, neste ato representada por seus sócios-gerentes: **Armando José Giacomet**, portador da Carteira de Identidade nº 6.022.711.771-SSP/RS e CPF nº 293.047.170-00, brasileiro, casado, administrador de empresas, residente e domiciliado a Rua das Figueiras n.º 154, bairro Jardim Ipê em Jaguaíva/PR e **Luis Humberto Pinilla Vásquez**, portador da Carteira de Identidade de Estrangeiro RNE nº W242363-U e CPF nº 001.233.618-18, chileno, casado, engenheiro, residente e domiciliado a Rua Joaquim Fonseca, nº 121, Jaguaíva/PR.

OUTORGADO: Eloir Pinter de Souza, contador, portador da Carteira de Identidade nº 1019655461, CPF nº 176.090.030-34.

PODERES: a OUTORGANTE nomeia e constitui o OUTORGADO seu bastante procurador concedendo-lhe poderes amplos, gerais e ilimitados para o fim especial de proceder junto à Receita Federal do Brasil, podendo o OUTORGADO, em nome da empresa, solicitar Certidões Negativas de Débito, Compensações, Restituições e Ressarcimentos de Impostos e Contribuições, prestar informações e esclarecimentos, apresentar defesas, pedir vistas de processos, juntar, assinar e retirar papéis e documentos, requerer, alegar e assinar o que preciso for.

Esta procuração tem validade até 31 de dezembro de 2014.

Telêmaco Borba, 25 de Novembro de 2013.

Armando José Giacomet
Diretor Financeiro

Luis Humberto Pinilla Vásquez
Diretor Industrial

Assim é que, entendo que inexistente o tal vício de representação que acarretou na negativa de juntada do Recurso, razão pela qual entendo que tal fato deve ser superado para conhecimento do Recurso.

Desta feita o recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

No mais, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constitui-se basicamente em reprodução da impugnação cujos argumentos foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*. No único ponto que inova defende que se teve erro nas retenções seria de obrigação destas a sua comprovação.

Cumpram-se a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Assim, com exceção da apreciação relativa à cumulação da multa de ofício e isolada, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica:

Voto

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Antonio Jose Praga de Souza (Matrícula 1900) – Relator, que assina este digitalmente.

Em litígio a exigência de ofício do IRPJ e CSLL, imputados à Interessada, em face de glosa de dedução de despesas de Juros Sobre o Capital Proprio - JCP, acima do limite estabelecido pelo art. 9º da Lei nº 9.430/1996, pela inobservância do regime de competência ao incluir o pagamento de JCP de exercícios anteriores.

De início é importante frisar que a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-se sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Sobre esse tema faço referência a decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, STJ, nos REsp 874793/CE, julgado em 28/11/2006; e REsp 876271/SP, julgado em 13/02/2007, cujas ementas são enfáticas:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. (...).

1. Não há violação do artigo 535 do CPC quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados.”(REsp 874793/CE, relator Ministro Castro Meira).

“TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC - NÃO-OCORRÊNCIA (...)

1. A questão não foi decidida conforme objetivava a embargante, uma vez que foi aplicado entendimento diverso. É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a **decisão, o que de fato ocorreu.**” (REsp 876271/SP, relator Ministro Humberto Martins). (Grifei).

No voto condutor de outro julgado, “AgRg no Ag 353263/MG – agravo Regimental no Agravo de Instrumento 2000/0134865-5”, de 21/02/2006, asseverou o insigne Ministro Peçanha Martins:

“A jurisprudência dominante neste Tribunal Superior proclama a não ocorrência de violação ao art. 535, incisos I e II, do Código de Processo Civil, se o acórdão recorrido, ainda que sucinto, tiver bem delineado as questões a ele submetidas, não se encontrando o magistrado obrigado a responder a todas as alegações das partes, quando já tiver encontrado motivos suficientes para fundar a decisão, nem se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder um a um todos os seus argumentos. Não há que se falar em ofensa ao dispositivo legal se a questão controvertida foi resolvida pelo acórdão de forma fundamentada. (RESP 174.390/SP e EDCL no RESP 202.056/SP).”

A recorrente não pode esperar, tampouco exigir, que sejam abordados nos votos condutores dos acórdãos, cada uma das alegações articuladas nas defesas, e sim que as questões e matérias em litígio sejam devidamente apreciadas, cumprindo-se a determinação do art. 31 do Decreto 70.235 de 1972, com redação dada pela Lei 8.748 de 1993.

Registre-se também que o dever de observância das normas administrativa pelo julgador de primeira instância abrange também as normas complementares

editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, conforme expressa disposição da Portaria MF nº 341/2011, *in verbis*:

“Art. 7º São deveres do julgador:

(...)

V- observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da SRF expresso em atos normativos.”

A apreciação de alegações quanto a constitucionalidade ou legalidade de normas legais e infra-legais vigentes foge à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses que suscitem a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo deste poder. Por conseguinte, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, tendo em vista que é defeso a autoridades da Administração Pública, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

Nesse contexto, a autoridade julgadora administrativa de primeira instância, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

A partir dessas premissas, passo a apreciar as matérias questionadas na páginas peça impugnatória.

DEDUÇÃO DA DESPESA DE JCP - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES.

Pois bem, o entendimento deste Relator quanto a matéria em comento é conhecida neste colegiado, qual seja: inexistente vedação nas normas vigentes para dedução de JCP de períodos anteriores, sendo que o regime de competência a ser observado é aquele em que houve a deliberação dos sócios para o pagamento.

Todavia, a Receita Federal do Brasil, mediante a Solução de Consulta RFB/Cosit 329 de 27/11/2014, cuja ementa publicada no Diário Oficial da União de 1/12/2014, assim resume o entendimento deste Órgão (*verbis*):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do

patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; e Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30; e Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 3º."

Peço vênia para transcrever e adotar, como razões de decidir, os fundamentos da citada Solução de Consulta RFB Cosit 329/2014:

"(...) O conceito de lucro real e seus parâmetros essenciais encontram previsão no Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Transcreve-se o art. 247 do RIR/99:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º). (grifou-se)

(...)

13. A apuração do lucro real tem como ponto de partida o lucro apurado nos moldes das leis comerciais. Por seu turno, a legislação comercial, mediante o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, adota como critério basilar para o reconhecimento das mutações patrimoniais o regime de competência, segundo o qual as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem. Com esse norte, elabora-se a Demonstração do Resultado do Exercício, nos termos do art. 187 dessa mesma Lei comercial.

14. Tal definição constitui premissa fundamental à análise da dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de JCP, cuja disciplina consta do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995:

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. (grifou-se)

§ 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.

(...)

15. Como se vê, às pessoas jurídicas concedeu-se a faculdade de remunerar o capital investido na empresa, mediante o pagamento de juros dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, um direito cuja efetividade está atrelada à observância de determinadas condições.

16. Por sua vez, a IN SRF nº 11, de 1996, ao regulamentar a matéria, dispõe, em seu art. 29, o seguinte:

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 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 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.

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

§ 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: (grifou-se)

- 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.

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

a) lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

b) lucro presumido ou arbitrado, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§ 5º Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10)

§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.

(...)

17. Nota-se que, do ponto de vista contábil, esse pagamento – remuneração a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio – constitui despesa financeira, que por isso deve integrar o resultado do exercício. O valor lançado como pagamento ou crédito a título de JCP não está inserido em conta do patrimônio líquido e, portanto, a dedução exige o registro na contabilidade em conta de despesa.

18. O tratamento contábil, além do que consta no § 3º do art. 29 antes transcrito, encontra previsão expressa no art. 30 da IN SRF nº 11, de 1996:

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. (grifou-se)

19. Estabelecido, desse modo, que os JCP revestem a natureza de despesa, torna-se oportuno apontar quais são as características essenciais quanto ao reconhecimento, à evidenciação e ao impacto patrimonial dessa figura contábil.

20. Pois bem. O surgimento de uma despesa decorre de fatos que provocam a redução de ativo ou aumento de passivo, de modo a reduzir a riqueza da entidade. Os elementos fáticos próprios de cada tipo de despesa determinam sua mensuração. É o caso das despesas de salários, conforme a remuneração atribuída aos empregados nos dias trabalhados; dos juros pela remuneração do capital alheio, de acordo com o valor emprestado e a taxa; da energia elétrica, conforme o montante devido pelo consumo desse recurso; e assim por diante. De

sorte que o tempo e a forma de contabilização de cada espécie de despesa estão diretamente associados ao fato que lhe deu origem.

21. Qualquer despesa, para ser admitida como componente do resultado de determinado exercício, deve necessariamente decorrer de fatos geradores considerados no respectivo período apurado e demonstrado.

Ocorrências que, mesmo ocasionando despesas, situem-se em momentos anteriores ou posteriores a esse período, são estranhas à sua composição. Tais balizas cronológicas constituem o cerne do princípio da competência que domina a matéria.

22. Dos aspectos ressaltados, deduzem-se três afirmações: a despesa deve ser reconhecida quando ocorrido o fato causador de mutação patrimonial; a mensuração deve levar em conta as características de cada espécie de despesa; e, por fim, a sua inclusão em determinado período de apuração deve observar o princípio da competência.

23. Na hipótese dos JCP, tem-se uma despesa cujo fundamento é uma remuneração pelo investimento feito pelos sócios ou acionistas. Considera-se incorrida tal despesa quando da deliberação pelo pagamento ou crédito, nos termos dos dispositivos da legislação tributária supramencionados. E a sua mensuração dá-se segundo uma metodologia de cálculo própria, prevista também expressamente na legislação, mediante aplicação de uma taxa percentual sobre saldos de contas patrimoniais.

24. Do ponto de vista contábil e fiscal, a metodologia de mensuração dessa despesa deve contemplar exclusivamente elementos fáticos que pertençam ao período de reconhecimento da despesa. Vale dizer que a base de cálculo e a taxa percentual deverão corresponder a esse mesmo período, sob pena de desatendimento ao princípio da competência.

25. Com efeito, sob o aspecto econômico, os JCP constituem remuneração baseada no tempo em que o capital particular do sócio fica investido na empresa. Esse investimento encontra-se representado pelas contas do patrimônio líquido. Sobre essa base econômica aplica-se a taxa de juros proporcional, *pro rata* dia. A proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento da deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.

26. Ainda com o propósito de evidenciar as características do registro contábil de uma despesa, cabe também uma breve comparação entre JCP e distribuição de lucros ou dividendos.

27. Na distribuição de dividendos, o respectivo valor integra o saldo de contas do patrimônio líquido, de modo que a pessoa jurídica entrega aos destinatários uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Vale dizer que os lucros existentes no patrimônio líquido,

em determinado exercício, podem ser distribuídos em períodos posteriores – a depender de deliberação e de recursos financeiros

28. Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.

29. Nessa situação, como visto, o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir. Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.

30. Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.

31. Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

33. É verdade que inexistente vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado.

34. Nesse sentido, pertinente a transcrição do escólio de Edmar Oliveira Andrade Filho1:

(...) A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. (...). Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como

crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista. Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente. Em princípio não existem normas que proibam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada. Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade. Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as 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 que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas "ato jurídico 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. (grifos nossos)

(...)

35. Cabe ainda acrescentar que a indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu § 1º da Lei nº 9.249, de 1995. Mesmo que tais dispositivos não contenham vedação expressa ao registro do pagamento de juros relativos a períodos anteriores, sua interpretação deve guardar harmonia com a adoção do regime de competência para fins de reconhecimento de receitas e despesas.

36. Por essa razão, a expressão “observado o regime de competência”, contida no art. 29 da IN SRF nº 11, de 1996, ato normativo integrante da legislação tributária, longe de cuidar de inovação legislativa, possui caráter meramente interpretativo, a tornar evidente que a condição de dedutibilidade aplica-se somente para valores reconhecidos contabilmente como despesa incorrida no período a que corresponda.

37. Pelo exposto, conclui-se, em termos questionados pela consulente, que é vedado deduzir como despesa, na apuração do lucro real referente ao ano-calendário de 2013, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade do ano-calendário de 2008. Dito de forma mais abrangente, é vedado deduzir como despesas, na apuração do lucro real de um exercício, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade relativamente a períodos anteriores.

38. A linha de entendimento aqui transcrita tem seus efeitos estendidos à CSLL, tendo em vista a previsão em vários dispositivos, como o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL (...)"

Diante do exposto, cumpre manter a glosa da despesa do JCP relativo aos exercícios anteriores.

AJUSTES DO PATRIMÔNIO LIQUIDO COMO BASE DE CALCULO DE JCP.

Nesse tópico da peça impugnatória tem-se as seguintes alegações (*verbis*):

"A legislação aplicável estabelece que o JCP deve ser calculado sobre as contas de patrimônio líquido (Lei 9249/95, art. 9º) desconsiderando o valor de reserva de reavaliação (Lei 9249/95, art. 9º, § 8º) e os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial referidos no § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76 (Lei 11.941/2009, art. 59). No que se refere à dedutibilidade dos JCP, devem ser consideradas regras relativas aos ajustes de RTT (Lei 11.941/2009, art. 15 e seguintes) que se encontravam vigentes à época dos fatos.

Dessa forma, considerando a composição das contas de patrimônio líquido da Impugnante, para fins de cálculo de JCP, o patrimônio líquido deve ser ajustado pela exclusão dos efeitos de ajuste de avaliação patrimonial (no montante de R\$ 503.878,59) e de ajuste RTT adicionado ao lucro líquido de 2008 (no montante de R\$ 163.567,37).

Além disso, diversamente do critério que pode ser extraído dos cálculos apresentados pela RFB, os resultados trimestrais do ano de 2009 não devem compor a base de cálculo de JCP. Isso porque, apesar de já terem sido tributados para fins de IRPJ e CSLL com base no lucro real trimestral, tais resultados somente comporão o patrimônio líquido contábil da Impugnante após o encerramento do seu exercício social que, de acordo com a cláusula 17a do seu contrato social (fl. 18 do processo), encerra-se no dia 31 de dezembro de cada ano.

Com efeito, os resultados (despesas menos receitas) são acumulados durante o período de sua medição, denominado exercício social, integrando-se ao patrimônio líquido, tanto contábil como societário, somente ao final do exercício social, quando do levantamento das demonstrações financeiras. É o que se depreende das seguintes disposições legais (...)

Portanto, verifica-se que a Fiscalização alterou o valor do patrimônio líquido apurado em 31 de dezembro de 2008, base para aplicação da TJLP, passando a incorporar o resultado apurado nos trimestres de 2009 - "lucro ou prejuízo em formação" -, todavia, sem suporte em norma legal e mais, sem qualquer justificativa contida no relatório da ação fiscal.

A inclusão indevida dos resultados do 1º e 2º trimestres deve ser desconsiderada do valor do patrimônio líquido para efeitos de determinação da base de cálculo dos JCP relativos aos 3º e 4º trimestres do ano 2009, da mesma forma que o resultado do 3º trimestre de 2009 não deve produzir efeitos na base de cálculo dos JCP referentes ao 4º trimestre de 2009.

A equivocada apuração realizada pela Fiscalização, impede a manutenção do entendimento de que houve "excesso de dedução de despesa com juros sobre capital próprio", posto que a apuração promovida pela Impugnante, isto é, os ajustes do patrimônio líquido observaram estritamente as regras legais."

Em que pese os fundamentadas alegações da impugnante quanto a este item, no entendimento majoritário deste colegiado, tem-se que está correto o procedimento fiscal.

Corroborando este entendimento, cite-se o Acórdão CARF 1202-001.093, cujo fac-símile da ementa e decisão segue:

Processo nº	10880.733524/2011-37
Recorrente nº	Voluntário
Processo nº	1202-001.093 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Processo de	11 de fevereiro de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
Recurrida	FAZENDA NACIONAL

ASSISTENTE: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Assessorado: 2006, 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - CÁLCULO DO LIMITE DE DEDUÇÃO
REGIME DE TRIBUTAÇÃO, LUCRO REAL TRIMESTRAL, COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO.

No caso de pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação pelo lucro real trimestral, para efeito do cálculo do limite de dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio, o resultado de cada trimestre pode ser computado no patrimônio líquido mensal dos trimestres seguintes.

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Orlando José Gonçalves Ilacno (relator), que sugeria provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

(assinado digitalmente)
Plínio Rodrigues Lima- Presidente.

(assinado digitalmente)
Orlando José Gonçalves Ilacno- Relator.

(assinado digitalmente)
Plínio Rodrigues Lima – Relator Designado.

No voto condutor extrai-se os seguintes fundamentos, os quais peço vênia para adotar aqui como razões de decidir:

(..) Voto Vencedor Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Trata-se de divergência do I. Relator em relação à dedução, como despesa, da remuneração paga a título de JCP no trimestre, calculada (inclusive) sobre o lucro correspondente ao trimestre anterior.

Sustenta o I. Conselheiro que mesmo a Recorrente apurando o imposto de renda em períodos trimestrais, deve-se, antes da legislação fiscal, respeitar a legislação societária, a qual especificou o período de um ano como duração do exercício social, visto que a existência de lucros ou prejuízos, com prestação de contas em definitivo para os donos do capital, somente é verificada ao final do período. No caso de lucro no exercício, após deliberação em assembléia, este será incorporado definitivamente ao patrimônio líquido, nos termos dos artigos 132 c/c 192 da Lei das S/A.

Não obstante tais considerações, a Recorrente deve apurar a base de cálculo do IRPJ/CSLL e suas respectivas deduções, inclusive a que se refere aos juros sobre capital próprio ao final de cada período – trimestre no caso concreto, conforme determina o art. 274 do RIR/1999, verbis:

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

Dispõe o art. 9º da Lei nº 9.249/95 sobre o efeito fiscal da dedução dos juros sobre o capital próprio:

Art. 9º. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do

patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia da Taxa de Juros de longo Prazo TJLP.

Destarte, deve-se ajustar o lucro líquido, apurado trimestralmente, deduzindo-se os juros sobre o capital próprio calculados durante o mesmo **período de apuração da Recorrente**. O referido ajuste em nada se relaciona com a deliberação em assembléia para pagamento dos juros aos sócios.

Corroborado do mesmo entendimento o decidido no Acórdão nº 1301 001.116, da relatoria do I. Conselheiro Valmir Sandri, da E. Primeira Turma da Terceira Câmara desta Seção, cujos fundamentos a seguir transcritos passo a adotá-los no presente recurso:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO CÁLCULO DO LIMITE DE DEDUTIBILIDADE REGIME DE TRIBUTAÇÃO LUCRO REAL TRIMESTRAL COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO No caso de pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação pelo lucro real trimestral, para efeito do cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano (...)

Duas foram as questões combatidas na impugnação: (i) a TJLP aplicada e (ii) a recusa da fiscalização de consideração, no patrimônio líquido inicial de cada trimestre, a partir do 2º, do resultado do trimestre anterior, para efeito do As parcelas exoneradas, que correspondem a cancelamento dos lançamentos relativos aos três últimos trimestres dos dois anos calendário (1996 e 1997), foram lançadas em razão do entendimento do autuante, de que, para efeito do cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP, as pessoas jurídicas optantes pelo regime de apuração do Lucro Real Trimestral não podem considerar, na composição do Patrimônio Líquido inicial de um trimestre, o resultado do trimestre anterior.

(...)

De acordo com o disposto no PN CST nº 20, de 1987, o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Aduz o citado Parecer Normativo que a apuração do lucro líquido exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido, com o encerramento do período de apuração, mediante lançamentos para contas de reservas e de lucros ou prejuízos acumulados.

Portanto, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido que servirá de base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros ou prejuízos acumulados. Assim, havendo opção pelo regime de lucro real mensal, o resultado de cada mês já pode ser computado no

patrimônio líquido inicial dos meses seguintes do mesmo ano. **Havendo opção pelo regime de lucro real trimestral**, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano. Já se o regime for de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte. (GRIFEI) Normativo: PN/CST nº 20, de 1987.

28. O artigo 274 do RIR/1999 estabelece o seguinte:

"Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

31. Assim, no caso da Interessada, optante pela apuração do lucro real trimestral, ela deveria, sim, ao final de cada trimestre apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do trimestre e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

32. O artigo 9º da Lei 9.249/95 que trata do pagamento de JCP pelas pessoas jurídicas a seus sócios assim estabelece:

27. Nas edições anteriores e posteriores a orientação foi sempre a mesma, como pode ser visto no site da Secretaria da Receita Federal do Brasil (a título de exemplo, Perguntas e Respostas relativas às DIPJ 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, de números, respectivamente, 569, 458, 430, 151, 151 e 151).

28. Além de ser razoável e esperado que os contribuintes seguissem a orientação dada pela resposta acima referida, sou de opinião que ela é a correta.

29. Do que está disposto nos artigos 43 e 44 do CTN, o imposto de renda tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais originários de renda ou de proventos de qualquer natureza em um determinado período, e a sua base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

"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." (grifamos)

33. Concordo com a Interessada quando diz que a própria lei é clara no sentido de que a dedução é para fins de apuração do lucro real, mencionando o patrimônio líquido, cuja apuração deve, portanto, seguir o corte necessário para a correta aferição da base de cálculo trimestral, determinado pelo art. 274 do RIR/99.

Em face de todo o exposto, em relação à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a Recorrente pode utilizar o resultado de cada trimestre para o cálculo do limite de dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio. Razão pela qual dou provimento ao presente recurso.(...)" (*Grifei*).

Constata-se pelo julgado acima que naquele processo a contribuinte procedeu os cálculos tal qual fez neste a Fiscalização, pelo que os fundamentos para dar provimento àquele recurso aqui se aplicam para não acatar as alegações da impugnante.

APLICAÇÃO DA TJLP PRO RATA DIA.

Aduz a impugnante que (verbis):

" A regra prevista no art. 9º da Lei nº 9.249/95 é bastante clara ao dispor que os juros (JCP) serão "calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, **pro rata dia**, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP."

Isso significa que outro critério não pode ser aplicado, senão a variação pro rata dia da TJLP, todavia, a apuração apresentada pela Fiscalização, contida no demonstrativo de fl. 98, denota que houve aplicação da TJLP mensal, critério esse não previsto na legislação.

Tal fato se confirma, inclusive, pela tabela mencionada no relatório fiscal (fl. 97), cujo teor revela que a Fiscalização utilizou de percentuais mensais, o que altera sem dúvida alguma o cálculo e a consequente apuração dos JCP.

Apenas para que se possa ilustrar em apertada síntese, enquanto a aplicação da variação da TJLP pro rata dia sobre as contas do patrimônio líquido* resultaria em um JCP do último semestre de 2009 no valor total de R\$ 4.071.266,00, pela aplicação mensal da mesma taxa e período, seria alcançado o valor de R\$ 4.038.596,59.

Portanto, uma diferença de R\$ 40.903,41, os quais representam a soma do valor relativo ao 3º trimestre (R\$ 9.409,23) e do 4º trimestre (R\$ 31.494,18), ambos do ano de 2009, o que vai demonstrado, também, por meio de duas planilhas comparativas (Doc.4), em anexo.

Assim, por não ter observada a variação pro rata dia da TJLP, a utilização do critério praticado pela Fiscalização importa em redução do valor apurado a título de JCP, em desrespeito à regra legal, pelo que se impõe o seu afastamento.

*Patrimônio líquido ajustado de acordo com os critérios da legislação, devidamente demonstrado e comprovado pelas razões expostas no tópico "II.ii" acima."

Quanto a esse tópico equivoca-se em parte a impugnante. Isso porque, de fato, a Fiscalização utilizou sim a TJLP de cada na apuração da parcela dedutível os JCP pago pela empresa em 2009, conforme memória de cálculo à fl. 98. Todavia, os cálculos foram feitos mês a mês, individualmente. Logo, não há diferença

matemática: o somatório dos percentuais diários da taxa deve ser exatamente o valor da TJLP do respectivo mês.

Em verdade, a diferença está na base de cálculo adotada pela Fiscalização, que está correta, conforme decidido no tópico anterior desta fundamentação.

Vejamos o fac-símile da memória de cálculo da Fiscalização, relativa ao 2o. trimestre de 2009.

COMPANHIA DE FERRIAS PREMIER (C) SANEAMENTO POTÁVEL S.A. - CNPJ 04.364.268/0001-66
 CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE AÇO - CNPJ 04.364.268/0001-66

DEMONSTRATIVO DO EXCESSO DE DEDUÇÃO DE EMPRESA COM JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - 2o. SEMESTRE/2009

Código	Descrição	Tipo	31/03/2009	D/C	31/03/2009	D/C	31/03/2009	D/C	31/03/2009	Exc.
2344181001	CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO	A	40.000.000,00	D	40.000.000,00	D	40.000.000,00	D	40.000.000,00	C
2344200001	RESERVA DE CAPITAL	A	100.000,00	D	100.000,00	D	100.000,00	D	100.000,00	C
2344200002	RESERVA DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	A	500.878,59	D	500.878,59	D	500.878,59	D	500.878,59	C
2344200003	RESERVA DE EXERCÍCIO	A	80.826.511,49	C	80.826.511,49	C	80.826.511,49	C	80.826.511,49	C
2344200004	RESERVA DE AVALIAÇÃO	A	3.182.076,00	D	3.182.076,00	D	3.182.076,00	D	3.182.076,00	C
2344	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	B	833.288.506,07	C	833.288.506,07	C	833.288.506,07	C	833.288.506,07	C

Descrição	31/03/2009	31/03/2009	31/03/2009
1 - Lucros e Prejuízos Fiscais	206.887,58	206.887,58	91.526,62
2 - Provisão de Perceito em Exercício	0,00	0,00	4.888.220,16
3 - Provisão de Avaliação Patrimonial	500.878,59	500.878,59	500.878,59
4 - Provisão de Capital em Exercício	0,00	0,00	0,00
5 - Lucros e Prejuízos Fiscais	150.967,07	150.967,07	160.287,07
6 - Valor Adicionado em Exercício	371.098,98	371.098,98	4.644.230,54
7 - Base de Cálculo de JCP - PL AJUSTADO	1.173.934.402,23	1.173.934.402,23	1.173.934.402,23
8 - JCP	0,00%	0,00%	0,00%
9 - Valor Máximo de JCP Descontado	869.580,01	869.580,01	869.580,01
10 - Valor Máximo de JCP Descontado em Exercício			2.628.448,33
11 - Despesa de JCP creditada em Exercício			4.042.725,32
12 - Excesso na Dedução JCP em Exercício			-2.852.589,85

Vejamos agora o detalhe da apuração apresentada pelo contribuinte na peça impugnatória:

21/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.052,12
22/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.055,65
23/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.059,17
24/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.062,70
25/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.066,23
26/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.069,76
27/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.073,29
28/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.076,82
29/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.080,35
30/09/09	131.863.498,87	503.878,59	163.567,37	132.530.944,83	6,00%	0,61597%	22.083,88

Observa-se que a TJLP na planilha da contribuinte é de 6% ao ano, sendo que a taxa pro rata dia utilizada foi de "0,01597%", corresponde a 0,4791% ao mês (0,01597 x 30). A Fiscalização utilizou 0,50% ao mês (que também corresponde a 6% ao ano), ou seja, um valor até maior que a empresa.

No que se refere à possibilidade de aproveitamento do JCP apurado em exercícios anteriores, sem respeitar o regime de competência, em que pese reconheça a existência de julgados que acatam a tese do contribuinte, bem como decisões não vinculantes de tribunais superiores no mesmo sentido, permaneço firme na minha convicção acerca da impossibilidade.

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

DOCUMENTO VALIDADO

Sobre o tema, peço vênia para citar o Acórdão n. 1401-004.201 de Relatoria do Nobre colega Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, julgado em 11/02/2020, e que recebeu, na parte que interessa, a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

Ressalte-se que este Relator acompanhou o voto proferido no referido julgamento, e não tendo mudado meu entendimento até então, por consequência lógica adotarei a mesma posição, e peço vênia para citar o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no que interessa para o presente processo:

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

Explico.

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

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

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

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

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

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a *distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio* (*Op. cit.*, p. 131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240-242):

A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses

critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

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

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

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

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

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

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

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução

ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

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

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

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

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

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

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

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

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;
7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;
8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;
9. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

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

p. 169/193), aborda a criação desta dedução em contexto que facilita a compreensão de sua natureza:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...] (negrejou-se)

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão

beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral.

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

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

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

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

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

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

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

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos

incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

25. O disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que prevê que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76) não implica que as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP se confundam. Claro está que a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, todavia cada um dos institutos é regido por legislação própria, consistindo em entidades com configurações jurídicas e efeitos distintos. Ressalte-se que o dividendo é remuneração obrigatória para as sociedades anônimas, enquanto que os JCP foram criados pela legislação tributária como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real. E, ainda, que há

previsão expressa quanto ao não pagamento dos dividendos obrigatórios em função da situação financeira da empresa, possibilitando o pagamento destes em momento posterior, conforme § 4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. No entanto, neste caso, conforme consta no diploma legal, deve este valor, em observância ao regime de competência, ser registrado como reserva especial.

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

[...]

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

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

35. Por outro lado, do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um **interesse público**. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um **ato jurídico perfeito** e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas. Neste cenário, permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não se aplica ao presente caso. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

[...]

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

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

REGIME DE COMPETÊNCIA.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 2002

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No que se refere às alegações quanto ao ajuste do patrimônio líquido e aplicação da TJLP a DRJ já foi suficientemente clara e enfrentou a matéria adequadamente, razão pela qual adotei as razões de decidir.

Assim é que, nestes pontos, oriento meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Entretanto, no que se refere à alegação de impossibilidade de concomitância entre a multa de ofício e isolada penso que assiste razão ao Recorrente.

Isto porque, sigo o entendimento acerca da impossibilidade da aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

Tal fato se deve à conclusão de que o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Uma vez que as estimativas são meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significa dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato.

Tratando-se, portanto, de aplicação de penalidade, o *ius puniendi* está sujeito a mecanismos e princípios de controle do Poder punitivo do Estado razão pela qual, um único ilícito tributário não pode acarretar em duas punições sob pena de *bis in idem*.

Neste ponto me permito valer dos fundamentos aduzidos pelo Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-00.235:

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Diga-se ainda, que a questão é objeto de Súmula do CARF nº 105, que entendo permanecer aplicável aos fatos geradores posteriores à edição da Lei nº 11.488/07 in verbis:

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.

Outrossim, tal posição encontra guarida em diversas decisões deste Conselho, incluindo-se esta mesma Turma Ordinária e também, mais recentemente através de precedente da CSRF de 01/09/2020 através do Acórdão 9101-005.080:

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício.

É certo que o *cerne* decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela *coexistência* de duas penalidades sobre a mesma exação tributária.

O instituto da *consunção* (ou da *absorção*) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Quanto ao precedente acima citado, peço vênias para reproduzir a brilhante declaração de voto proferida pela Conselheira Livia de Carli Germano, que já compôs esta TO, e que enfrenta de forma direta e exaustiva o argumento relativo à inaplicabilidade da referida Súmula 105:

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com a devida vênias, divergi da i. Relatora com relação às exigências das multas isoladas lançadas para o ano calendário de 2007.

Em síntese, tenho orientado meus votos no sentido de que o racional da Súmula CARF n. 105 permanece aplicável mesmo após a alteração legislativa promovida pela Lei 11.488/2007, eis que, compreendo, esta modificou apenas o texto normativo, em nada alterando quanto à norma jurídica subjacente.

A redação original do artigo 44 da Lei 9.430/1996 era a seguinte (grifamos):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

O *caput* do artigo 44 traz a base de cálculo das multas em questão, fazendo menção à “*totalidade de tributo ou contribuição*”.

A uma primeira vista, tal referência parece mesmo se reportar ao valor devido no ajuste anual, inclusive em razão do emprego do termo “totalidade” – de fato, a princípio, parece não fazer sentido pensar que a norma fala em “totalidade de tributo” querendo se referir ao valor da estimativa mensal, eis que não se “totaliza” o valor de um pagamento que é único a cada mês.

A questão é: nesses termos, como compatibilizar o *caput* do dispositivo com os incisos de seu parágrafo primeiro?

Explica-se. O *caput* do artigo 44 prevê que a base de cálculo da multa será “*a totalidade do tributo ou contribuição*”. Se isso significa o valor devido no ajuste anual, qual seria o conteúdo do inciso IV do parágrafo primeiro (acima grifado), em especial considerando: (i) a possibilidade (remota, mas existente) de verificação da ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário (quando ainda não há ajuste anual apurado), e (ii) a previsão de que a multa isolada pode ser exigida “*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou*

base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”?

Em ambas as hipóteses acima, teríamos um problema quanto à base de cálculo para a multa isolada a ser aplicada, eis que, (i) no caso de verificação, ainda no curso do ano calendário, de ausência de recolhimento da estimativa mensal, a base de cálculo da multa isolada seria inexistente, e (ii) no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base negativa no ajuste anual, a base de cálculo da multa isolada seria zero.

É dizer, nessas situações, (i) a multa isolada não poderia (impossibilidade prática) ser aplicada antes da entrega da declaração, por ausência de base de cálculo, e (ii) o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º traria uma afirmação em si mesma contraditória, eis que ele estaria dizendo que a multa isolada poderia ser exigida ainda que sua base de cálculo fosse zero.

A MP 303, de 29 de junho de 2006, que perdeu eficácia em 27 de outubro daquele ano, e MP 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei 11.488/2007, alterou o texto legal de maneira que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996 deixou de indicar a base de cálculo das multas, sendo certo que a base de cálculo da multa isolada atualmente é, nos termos do inciso II, o valor do pagamento mensal devido. Veja-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

A legislação foi alterada sem qualquer previsão expressa de ter sido interpretativa (art. 106 do CTN), o que leva à conclusão de que a alteração, por si só, não teria influência na interpretação a ser dada à legislação vigente anteriormente.

Por oportuno, observo que a circunstância de um texto legal (palavras/literalidade) ter sido alterado nada diz sobre se, de fato, houve alteração da norma jurídica subjacente (isto é, do significado formado a partir da interpretação de tal texto). Isso porque a alteração de um texto normativo pode ser realizada tanto para trazer novo sentido à norma como meramente para fazer

com que a literalidade reflita o sentido lógico já contido na norma anterior (neste último caso se compreende a alteração como tendo natureza interpretativa).

No caso, para períodos anteriores a 2007, temos o seguinte dilema: ou (a) se considera que o *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, quando menciona “*totalidade de tributo ou contribuição*”, está se referindo ao ajuste anual -- hipótese em que (i) não se aplica a multa isolada se verificada no curso do ano calendário, em virtude da ausência de base de cálculo, e (ii) deve ser ignorado o trecho final do inciso IV do parágrafo 1º (“*ainda que que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”), porque contraditório com o *caput*, ou (b) se confere ao *caput* do artigo 44 um sentido diverso, compreendendo-se o significado de “*totalidade de tributo ou contribuição*” como sendo, genericamente, o valor devido que deixou de ser recolhido, e integrando-o de acordo com a hipótese prevista em cada um dos incisos do parágrafo primeiro em questão – assim, para os incisos I e II ele significaria o ajuste anual, enquanto que, para os incisos III e IV, seria o valor do recolhimento mensal devido.

Muitos sustentam que não se pode interpretar que a legislação esteja mencionando “tributo” querendo se referir às estimativas já que, tecnicamente, estas não são tributo mas mera antecipação. Sem embargo, não vejo problemas em tal raciocínio já que, na qualidade de antecipação de uma prestação potencialmente devida, a estimativa tem, em sua origem, a qualidade e a natureza do que busca antecipar.

Portanto, considerando o arrazoado acima, compreendo que a única forma de compatibilizar o trecho final do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/1996, em sua redação original, com o trecho final do inciso IV do seu parágrafo 1º, é considerar que a menção do *caput* à “*totalidade de tributo ou contribuição*” deva ser compreendida de forma integrada com os incisos do parágrafo primeiro, sem negar eficácia a nenhuma de suas disposições.

Deste modo, muito embora tal termo se identifique com ao valor devido no ajuste anual nos incisos I e II do parágrafo 1º (o que, inclusive, justificaria a menção ao vocábulo “totalidade”), no caso de ausência de recolhimentos mensais (incisos III e IV do parágrafo 1º), a base de cálculo da multa necessariamente é o valor do recolhimento mensal devido.

Não se nega que o *caput* orienta a matéria a ser tratada na norma, nem o fato de os parágrafos serem dedicados a expressar “*os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida*” (Lei Complementar 95/98, art. 11, III, “c”), não obstante também se deve ter em mente a máxima de hermenêutica segundo a qual a lei não contém palavras inúteis (*verba cum effectu sunt accipienda* – i.e., as palavras devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia). Assim, compreendo não ser adequado, especialmente quando possível uma interpretação que pressuponha a coerência do texto normativo, optar por uma interpretação que resulte em se

considerar como não escrita a integralidade do trecho final do inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44, da Lei 9.430/1996.

Tal interpretação revela-se, ainda, coerente com o princípio geral de que, em se tratando de penalidade, a graduação deve levar em conta a gravidade da falta, sendo assim adequado o entendimento de que a multa tenha por base de cálculo o valor da estimativa mensal devida e não recolhida.

Além disso, em se estabelecendo a base de cálculo da penalidade como sendo o valor do recolhimento mensal devido e não realizado, a interpretação se coaduna com a faculdade que se confere ao sujeito passivo de interromper os pagamentos por antecipação quando apure, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso (parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 8.383/1991).

É dizer, a multa isolada não poderá ser aplicada na hipótese em que o recolhimento mensal não seja devido -- em razão do levantamento de balancetes de suspensão – e proporcionalmente, em caso de balanços de redução. E isso, ressalte-se, independentemente de transcrição e tais balancetes no Diário, como enuncia a Súmula CARF 93: *“A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”*. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Estas são as razões pelas quais considero também que, de maneira geral, a multa isolada sobre as estimativas não pagas é devida independentemente do resultado final da apuração do ajuste anual.

Nesse ponto, não ignoro a linha de raciocínio segundo a qual, após o término do ano-calendário, a exigência de recolhimentos por estimativa perderia sua eficácia, prevalecendo a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Segundo essa linha, haveria, entre as estimativas e o tributo devido no final do ano, uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, de modo que a multa isolada cobrada em razão da ausência de recolhimento de estimativas apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Não discordo das *premissas* de tal raciocínio, isto é, concordo que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa. Não obstante, compreendo que a *conclusão* a que ele chega não é adequada, e isso essencialmente porque, aqui, não estamos tratando de incidência de principal de tributo, mas de norma que estabelece penalidade.

É dizer, embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (IRPJ/CSLL anual), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais), e

a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe logicamente da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que venha a haver tributo devido no ajuste anual, e vice-versa. Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano, e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido.

Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos dias atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e a segunda à razão de 75% do valor do ajuste anual devido.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Isso porque, de novo, é essencial destacar que, nos presentes autos, não estamos tratando do principal de tributo, mas da **pena** prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Neste sentido, a análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado sumular esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário. Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece -- e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

De fato, parece que só faz sentido se falar em exigência *isolada* de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir a própria estimativa devida, acrescida de multa e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, a cobrança “isolada”) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

A título ilustrativo, destaco a argumentação constante de trecho do voto condutor do acórdão 101-96.353, de 17/10/2007, que é um dos que orientaram a edição do enunciado da Súmula CARF 82:

(...)

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

(...)

Portanto, compreendo que os argumentos acima não são suficientes para levar ao cancelamento da exigência de multas isoladas.

Não obstante, -- **e aqui reside especificamente o ponto em que, com o devido respeito, discordo do voto da i. Relatora** -- compreendo que a cobrança de multa isolada não pode prevalecer se e quando tenha sido aplicada a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor tal como apurado no ajuste anual.

Não nego que a base de cálculo das multas seja diversa (valor da estimativa devida *versus* valor do ajuste anual devido), assim como não nego que se trata de punição pelo descumprimento de deveres diferentes (a multa isolada como pena por não antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a multa de ofício por não recolher o tributo apurado como devido no ajuste anual).

Ocorre que, sempre que a falta de recolhimento da estimativa refletir no valor do ajuste anual devido e este não for recolhido, ensejando a aplicação da multa de ofício, teremos uma dupla repercussão da primeira infração, já que esta ensejará, ao mesmo tempo, a exigência da multa isolada e da multa de ofício.

Aqui, sim, é relevante o fato de a estimativa ser mera antecipação do tributo devido no ajuste anual, sendo de se ressaltar a impossibilidade de se punir, **ao mesmo tempo**, uma **conduta ilícita** e seu **meio de execução**.

Neste sentido, havendo aplicação de multa de ofício pela ausência de recolhimento do ajuste anual, há que se considerar a multa isolada inexigível, eis que absorvida por esta. E isso não porque se trate da mesma pena (porque não é), mas simplesmente porque, quando uma conduta punível é etapa preparatória para outra, também punível, pune-se apenas o ilícito-fim, que absorve o outro.

Dito de outra forma, não se nega que, no caso, é impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais, e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Não obstante, porque uma das condutas funciona como etapa preparatória para a outra, em matéria de penalidades deve-se aplicar o princípio da absorção ou consunção.

A matéria é pacífica na doutrina penal, sendo certo, por exemplo, que um indivíduo que falsifica identidade para praticar estelionato apenas responderá pelo crime de estelionato, e não pelo crime de falsificação de documento – tal entendimento está, inclusive, pacificado na Súmula 17 do Superior Tribunal de Justiça: “Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva,

é *por este absorvido*". E isso é assim não porque as condutas se confundam (já que uma coisa é falsificar documento e outra é praticar estelionato), sendo certo também que as penas previstas são diversas e visam a proteger diferentes bens jurídicos, mas simplesmente porque, quando uma conduta for etapa preparatória para a outra, a sua punição é absorvida pela punição da conduta-fim.

Segundo Rogério Grecco, mostra-se cabível falar em princípio da consunção nas seguintes hipóteses: i) quando um crime é meio necessário, fase de preparação ou de execução de outro crime; ii) nos casos de antefato ou pós-fato impunível (Manual de Direito Penal. Parte 16ª ed. São Paulo: Atlas, p.121). Compreendo que o caso das estimativas que repercutem no valor devido no ajuste anual encaixa-se perfeitamente na primeira hipótese.

Neste tema, elucidativo o trecho do voto do então conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima no acórdão CSRF/0105.838, e 15 de abril de 2008 (o qual é citado nos votos condutores dos acórdãos 9101001.307 e 9101001.261, que, por sua vez, são precedentes que inspiraram a edição da Súmula CARF n. 105):

(...)

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave".

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobrase apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

(...)

É por isso que, mesmo após a alteração da Lei 9.430/1966, promovida pela Lei 11.488/2007, compreendo que prevalece, em caso de dupla penalização, as razões de decidir (*ratio decidendi*) que orientaram o enunciado da Súmula CARF n. 105, que diz:

Súmula CARF 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.

Em síntese, portanto, compreendo que as multas isoladas aplicadas em razão da ausência de recolhimento de estimativas mensais não podem ser cobradas cumulativamente com a multa de ofício pela ausência de recolhimento do valor apurado no ajuste anual do mesmo ano calendário, eis que, embora se trate de penalidades por condutas distintas (e que visam a proteger bens jurídicos diversos, como acima abordado), estamos na esfera de aplicação de penalidades e, aqui, pelo princípio da consunção, quando uma infração (no caso, a ausência de recolhimento de estimativas) é meio de execução de outra conduta ilícita (no caso, a ausência de recolhimento do valor devido no ajuste anual do mesmo ano-calendário), a pena pela infração-meio é absorvida pela pena aplicável à infração-fim.

Estas são as razões pelas quais, novamente pedindo vênias à i. Relatora, orientei meu voto para cancelar as multas isoladas também quanto ao ano calendário de 2007.

Com a devida vênias, afastar a aplicação das razões de decidir da referida Súmula uma vez que esta foi editada antes da alteração da redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 promovida pela Lei nº 11.488/2007, como se tal alteração legislativa fulminasse de morte toda a

lógica e racionalidade da referida Súmula me parece postura muito perigosa para fins da segurança jurídica.

Nesse ponto, e para entender e compreender as razões de decidir necessário se faz analisar os precedentes que justificaram a produção da referida Súmula, e a conclusão que posso chegar é a de que os fundamentos da *ratio decidendi* permanece intacta e inalterada mesmo com a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo ainda que, a lógica é a mesma no que se refere à aplicação da Súmula Vinculante CARF n. 22 mesmo para exclusões realizadas no âmbito do SIMPLES NACIONAL, muito embora a mesma se refira ao SIMPLES FEDERAL.

Veja que, neste caso específico, o que ocorreu foi sim, de fato, uma mudança completa no regime do Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, substituído pela LC 123/2006.

O que ocorreu neste exemplo, foi uma completa mudança no regime de tributação diferenciado para os micro e pequenos empresários e, mesmo assim, não são poucos os precedentes deste CARF - e desta mesma TO- que aplicam a mesma *ratio decidendi* da referida Súmula para anular atos de exclusão realizados já no âmbito do novo regime. Para mim deve ser aplicada a mesma lógica.

Diante do exposto, entendo assistir razão ao Recorrente razão pela qual oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de acatar a preliminar de tempestividade e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário tão somente para afastar a aplicação da multa isolada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva

VOTO VENCEDOR

Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Redator designado.

Em que pesem as sempre judiciosas palavras proferidas pelo Relator, o Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, tenho opinião absolutamente divergente em relação à questão da multa isolada incidente sobre a falta e/ou insuficiência do pagamento de estimativas do IRPJ/CSLL.

Neste tema, me coaduno com as razões adotadas pela decisão recorrida, pois penso estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Historicamente, a matéria foi tratada, de prefácio, no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica, exceto em relação ao percentual a ser aplicado nos casos de multa isolada, qualquer alteração substancial

nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da penalidade em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta ou insuficiência de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Não é demais lembrar que a obrigação tributária principal, na definição da doutrina, é a **“obrigação de dar”** (pagar) o tributo devido, ou seja, é o **“dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei”**¹, enquanto as obrigações acessórias revestem-se de clara natureza de **“obrigação de fazer”** e **“obrigação de não fazer”**, vale exprimir, são, como o próprio nome diz, **“acessórias ao principal”**, que é o compromisso do contribuinte pagar o encargo tributário devido, constituindo-se, no fundo, em **“obrigações meramente instrumentais, simples deveres burocráticos que facilitam o cumprimento das obrigações principais”**².

Neste raciocínio, a estimativa mensal não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 306-307.

² ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, 4ª. ed. São Paulo: Método, 2010.

tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, **a ser apurado como devido, ou não**, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Pois bem, justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo) é que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, requisito imperativo, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Nesta linha, cumpre observar que não se aplica ao presente caso o contido na Súmula CARF nº 105, por se referir, esta, expressamente, à redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, anterior ao advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Assim, é forçoso negar-se provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas nos períodos base de 2009 e 2010.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves