



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

Processo nº 13888.724255/2012-17
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.797 – 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE.
Recorrentes INDÚSTRIAS ROMI S.A.
e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

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

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos

sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício cominada pela falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o relator, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especial interposto por **INDÚSTRIAS ROMI S.A.** (doravante “**ROMI**”, “**contribuinte**”) e pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**”), em face do acórdão nº **1301-001.561** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

No processo administrativo em questão, discute-se o lançamento de débitos de IRPJ e CSLL (além de juros de mora, multa de ofício e multa isolada), referentes ao ano-calendário de 2007, lavrados em decorrência da contribuinte ter efetuado a dedução do pagamento de **Juros sobre Capital Próprio** (doravante, “**JCP**”) que, no entender da autoridade administrativa, se encontravam em desacordo com a legislação vigente à época.

A DRJ julgou a impugnação administrativa do contribuinte parcialmente procedente (**e-fls. 985 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL.

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, respeitando-se os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP. PAGAMENTO ACUMULADO. CALCULO DO VALOR E LIMITES.

Nada obsta a dedutibilidade do JCP pago acumuladamente, aplicando-se a taxa de juros desde o período a que corresponder o encargo, desde que provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição e dedução, respeitado o limite de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do efetivo

pagamento ou crédito, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional, em face das mesmas infrações.

Nesse seguir, foi interposto pela contribuinte recurso voluntário, bem como também houve recurso de ofício (**e-fls. 1.014 e seg.**). Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão assim ementado (**e-fls. 1.056 e seg.**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade insita 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. 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.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Como se pode notar, a Turma *a quo*, por maioria dos votos, deu provimento ao recurso de ofício, para restabelecer a exigência a título de glosa de despesas com JCP, que havia sido parcialmente exonerada pela DRJ. Por maioria de votos, a Turma *a quo* deu parcial provimento ao recurso voluntário, para exonerar a multa isolada exigida sobre estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não recolhidas em função da glosa de despesas, em razão de sua aplicação em concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

Após ter ciência da decisão, a PFN interpôs recurso especial (e-fls. 1.078 e seg.), arguindo a divergência em relação a duas outras decisões proferida por diferentes Turmas do CARF quanto à **aplicação cumulativa da multa de ofício com a multa isolada decorrente do não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL**. O despacho de admissibilidade deu integral seguimento ao recurso especial da PFN (e-fls. 1.097 e seg.).

Nos fundamentos para a reforma do acórdão *a quo*, a PFN argumenta, em síntese, que:

- não haveria óbice, no ordenamento pátrio, à aplicação de duas penalidades que possuam a mesma base de cálculo, sendo este mero elemento mensurador do montante da penalidade. O que o *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito;
- a aplicação de multa de ofício, com previsão no art. 44, I, da Lei n.º 9.430/96, se daria em razão da falta de recolhimento de tributo (IRPJ/CSLL), enquanto a multa isolada, fundada no art. 44, II, 'b', da Lei 9.430/96, seria exigida em razão do descumprimento da sistemática do recolhimento mensal de tributo (IRPJ/CSLL). Tratar-se-iam de multas diversas, previstas em lei e não configurariam *bis in idem*;

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial interposto pela PFN, em que argumenta, resumidamente, que (e-fls. 1.110 e seg. do e-processo):

- em caráter preliminar, o recurso fazendário não mereceria ser admitido, pois não teria realizado o cotejo analítico entre os trechos da decisão recorrida e o paradigma, nem comprovado a identidade das situações fáticas;
- o entendimento da PFN afrontaria a jurisprudência mais recente, bem como o enunciado de súmula nº 105 do CARF;
- quanto ao mérito, a falta ou insuficiência no pagamento de tributo, seja ele apurado por estimativa ou na declaração de ajuste, apenas poderia ensejar a exigência de multa isolada ou, alternativamente, de multa de ofício, mas jamais ambas acumuladamente. Haveria, no caso, *bis in idem*.

O contribuinte também interpôs recurso especial, arguindo a divergência em relação a outras decisões proferidas por diferentes Turmas do CARF em diferentes pontos, sobre as seguintes matérias (e-fls. 1.260 e seg.). Foi proferido despacho de admissibilidade (e-fls. 1.293 e seg.), no qual foi dado seguimento ao recurso especial da contribuinte em relação temas a seguir:

- Em relação à **divergência a respeito da natureza jurídica do JCP**, o contribuinte apresenta como paradigma o acórdão de nº 107-09.570, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, diversamente do acórdão *a quo*, consignaria expressamente que “os juros sobre o capital próprio, a rigor, não são despesas, mas distribuição de resultados, conforme a própria Deliberação CVM 207/96, e que, portanto, seriam objeto de exclusão do lucro líquido, apesar do emprego do termo dedução”;

- Em relação à **divergência a respeito da possibilidade de distribuição de JCP cumulativamente**, o contribuinte colaciona o entendimento adotado nos acórdãos de nº 1202-000.766, da 2ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e nº 107-08.941, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes. Tais acórdãos teriam adotado, respectivamente, o entendimento de que “inexiste qualquer norma que determine a apuração e distribuição dos JCPs exclusivamente com base nos lucros apurados imediatamente anterior a esse evento, nem limitando a dedução ao primeiro ano em que poderiam ser pagos/creditados” e de que “o art. 9º da Lei nº 9249/95 exige única e exclusivamente que a dedução fiscal se dê no ano em que ocorrer o pagamento ou crédito, observados os limites quantitativos (e não temporais) ali previstos”.
- Em relação à **divergência a respeito da renúncia tácita do contribuinte ao pagamento de JCP em anos anteriores**, o contribuinte indica como paradigma os acórdãos nº 1401-000.902 e nº 1401-000.901, ambos da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Tais acórdãos teriam adotado o entendimento no sentido de que “não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP”.

A PFN apresentou contrarrazões no qual sustenta, resumidamente (**e-fls. 1.302 e seg.**):

- a dedução de despesas financeiras do resultado do exercício, depende de efetivo pagamento de JCP, sendo que “o cálculo das limitações previstas no parágrafo 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 deve tomar por base o resultado previsto na norma veiculada no caput, ou seja, não se pode calcular o valor que seria passível de pagamento por meio de JCP segundo o resultado de um exercício e pretender usar o resultado de outro exercício para pagamento de JCP”;
- em atenção ao princípio da competência, o pagamento antecipado ou postergado de uma despesa não deve afetar o resultado da empresa e que sua escrituração deve ocorrer de acordo com o período a que se referem. Que o exame das disposições legais (reproduzidas e analisadas no corpo da peça), especialmente do art. 187 da Lei n. 6.404/76 e Resolução do CFC n. 1.282/10 evidenciariam que o regime de competência exige confrontação das despesas e receitas que são correlatas;
- apesar de, no caso, terem ocorrido as condições necessárias para pagamento de JCP, não houve deliberação neste sentido, optando-se por dar destinos diversos aos resultados do empreendimento, e portanto, não mais existiria receita para fazer face a despesas a título de JCP. Em outros termos, que sobreveio preclusão lógica insuperável.

Em sessão de julgamento, contudo, foi suscitado pelo patrono do contribuinte e o Colegiado da CSRF verificou que uma das matérias arguidas, nos itens "12" e seguintes de seu recurso especial (**e-fl. 1263 e seg.**), não teria sido objeto de prévio exame para fins de seu conhecimento, não tendo sido essa matéria mencionada no despacho de admissibilidade (**e-fls.**

1.293 e seg.). A referida matéria dizia respeito à **nulidade no lançamento por erro na apuração da base de cálculo do tributo, atinente à apuração da JCP *pro rata die* prevista em lei.**

Em face disso, a fim de que se respeitasse o devido processo legal e o contraditório, com vistas às normas regimentais, resolveram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para devolver os autos à Câmara *a quo* para complementação da análise de admissibilidade quanto à referida matéria.

Nesse seguir, foi proferido o competente despacho, o qual, contudo, negou seguimento à referida matéria presente no recurso especial do contribuinte (**e-fls. 1327-1330**). O contribuinte foi cientificado dessa decisão, mas deixou transcorrer *in albis* o prazo para interposição de agravo (**e-fls. 1336**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Conhecimento

Em seu recurso especial, o contribuinte apresentou analiticamente argumentos para a demonstração da referida divergência jurisprudencial, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Compreendo que o despacho de admissibilidade (**e-fls. 1.293 seg.**) bem analisou os requisitos de admissibilidade do recurso especial do contribuinte, concluindo corretamente quanto à legitimidade de seu integral conhecimento.

O recurso especial interposto pela PFN é tempestivo. Contudo, compreendo que não deve ser conhecido, tendo em vista a Súmula n. 105 do CARF, aprovada na sessão de 08.12.2014, assim redigida:

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.*

Para que a conclusão quanto ao não conhecimento do recurso especial interposto pela PFN seja possível, é necessário analisar se as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 no art. 44 da Lei n. 9.430/96 afetaram a própria incidência da súmula aos períodos lhe sucederam. Ocorre que, no caso concreto, discute-se a cumulação da multa de ofício com a multa isolada pela não apuração de estimativas, atinente aos períodos posteriores a essa norma.

Em sua redação original, o art. 44 da Lei n. 9.430/96 assim prescrevia:

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

Com a redação que lhe foi pela Lei n. 11.488/2007, o dispositivo passou a dispor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

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.

Tanto no RICARF vigente à época da enunciação da Súmula n. 105 do CARF (08.12.2014) quanto no atual, em uma espécie de *julgamento por amostragem*, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal um certo número de julgados sobre a matéria, consideradas capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos no tocante a interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF, então, a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”². Com a súmula, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação de todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Uma súmula do CARF é, portanto, veículo para *ratio decidendi* presente nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a sua enunciação, para que este seja obrigatoriamente aplicado a todos os processos que tratem da mesma matéria, por quaisquer julgadores deste Tribunal.

Nesse seguir, a norma enunciada pelo CARF, por meio de súmula, deverá ser aplicada à generalidade dos processos que forem conduzidos em massa perante este Tribunal,

¹ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

² À semelhança do que ocorre com os recursos repetitivos do STJ. A respeito destes, vide: MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

com a reprodução a decisões *in concreto* da *ratio decidendi* em questão. Trata-se a súmula do CARF, portanto, de *norma geral e concreta*³.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pela *ratio decidendi* dos referidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta* que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdão individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e as *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

A compreensão dos acórdãos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é, portanto, fundamental para a correta aplicação desta.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais é absorvida pela multa de ofício**. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2001

*Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.***

Neste acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF: acórdão CSRF/01-05.838, de 15.04.2008, que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

³ Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE

*OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.***

Recurso especial negado.

CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

(...)

*MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. **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.***

1803-001.263, de 10/04/2012

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela

falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.

A segunda *ratio decidendi* que se abstrair dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF é que **não é cabível o lançamento de multa isolada, cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício.** É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011;

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.

Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido.

CSRF, 9101-001.238, de 21/11/2011;

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2001

IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Recurso especial do Procurador negado.1102-00.748, de 09/05/2012*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2000, 2001**(...)**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA.**FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.**Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.**(...)*1402-001.217, de 04/10/2012*Ano-calendário: 2003**DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4º. do CTN.**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).**(...)*

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício;

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício.

Nesse cenário, compreendo que mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/07, ambos os fundamentos permanecem válidos, aplicando-se a lógica da consunção e a base de cálculo da multa isolada está inserida na base de cálculo das multas de ofício.

Conclui-se, portanto, que a Súmula n. 105 deve ser aplicada ao presente caso, o que impede seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN, sob pena de ofensa ao art. 67 do RICARF.

Mérito

1. O conceito de “Juros sobre Capital Próprio” (“JCP”).

O JCP corresponde a um *mecanismo de integração* adotado pelo legislador brasileiro. Por meio dele, busca-se amenizar o desestímulo reconhecido pela Ciência Econômica causado pela dupla tributação da renda, em que há tributação do lucro empresarial tanto na órbita da pessoa jurídica quanto nas mãos de seus sócios (pessoas físicas ou jurídicas)⁴, bem como induzir a preferência ao investimento de capital próprio dos sócios (*participações permanentes*) e não à capitalização da companhia com recursos de terceiros (*“alavancagem”*).

Por se tratar de medida com reflexo em políticas econômicas amplas, cabe a cada Estado decidir, por meio de seus agentes competentes, qual método de integração será adotado para a tributação da renda da pessoa jurídica e de seus sócios ou, ainda, se não irá adotar algum deles. Assim, por exemplo, podem as leis de um país tributar apenas as pessoas físicas, deixando as pessoas jurídicas na zona de não incidência tributária. Outros, por sua vez, podem tributar a renda em ambos os níveis, mas conceder aos sócios o direito ao crédito do imposto pago pela pessoa jurídica. O certo é que os métodos de integração podem ser os mais variados.

O Brasil adota em especial dois *métodos de integração*, vocacionados a amenizar ou afastar o indesejado fenômeno da dupla tributação da renda:

- **Dividendos:** Os lucros da empresa devem ser tributados no âmbito da pessoa jurídica, com alíquotas de IRPJ e CSL próximas a 34%. Por sua vez, os lucros distribuídos sob a forma de dividendos, observadas as regras vigentes, não devem ser tributados nas mãos dos sócios que os recebem e nem são dedutíveis para as empresas que os distribuem. Nesse

⁴ Remonta aos primeiros registros de tributação da renda de pessoas jurídicas a preocupação dos Estados com a adoção de mecanismos de integração entre a empresa e os sócios, a fim de que a mesma renda não fosse duplamente tributada. Ocorre que o interesse arrecadatório do Estado é garantido não quando se arrecada muito de uma vez só, mas sim com a continuidade da atividade empresarial, que gere lucros perenes sujeitos à tributação razoável. Como a tributação do lucro empresarial tanto nas mãos da pessoa jurídica quanto na pessoa física de seus sócios pode gerar desestímulo à constituição e condução dos negócios por meio de pessoas jurídicas, à geração de emprego e ao desenvolvimento, os métodos de integração compõem as políticas econômicas dos Estados. Nesse sentido, vide: SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos controvertidos atuais dos juros sobre capital próprio (JCP): o impacto das mutações no patrimônio líquido, o pagamento acumulado e a sua qualificação nos acordos de bitributação, in Revista Dialética de Direito Tributário n. 214. São Paulo : Dialética, 2013, p. 109 e seg.

caso, o método de integração consiste na isenção dos dividendos recebidos por quotistas ou acionistas.

- **JCP:** Os lucros da empresa devem ser tributados no âmbito da pessoa jurídica, com alíquotas de IRPJ e CSL próximas a 34%. O JCP pago ou creditado pela pessoa jurídica aos seus sócios poderá ser deduzida de seu lucro líquido, de forma a neutralizar proporcionalmente a tributação de IRPJ e CSL sobre tais porções. O JCP recebido pelo sócio, por sua vez, está sujeito ao imposto de renda, retido na fonte, à alíquota de 15% (tributação definitiva para as pessoas físicas e mera antecipação para as pessoas jurídicas).

Tal como o regime de tributação dos dividendos, o JCP corresponde a um mecanismo de integração da empresa com o sócio, prescrito pelo legislador brasileiro para amenizar a dupla tributação nefasta à livre iniciativa e ao desenvolvimento econômico.

A adoção pelo legislador brasileiro do JCP como método de integração tem o claro propósito de induzir o investimento e a manutenção de capital investido em pessoas jurídicas nacionais. Sob a perspectiva da empresa, há o incentivo à captação de recursos dos sócios e não de terceiros, já que a remuneração de ambos se tornou igualmente dedutível. Some-se a isso outras vantagens do JCP, a exemplo do fato de que a captação de recursos dos sócios não influencia no nível de endividamento da companhia, bem como que estes são remunerados por índice geralmente menor que o de mercado, qual seja, a Taxa de Juros de Longo Prazo (doravante “**TJLP**”).

2. A norma de dedutibilidade de JCP pago ou creditado.

Caso se adote o sentido estrito da expressão “planejamento tributário”⁵, o tema “JCP” estará fora dessa matéria. Ocorre que a regra expressa pelo art. 9º da Lei n. 9.249/95 está situada, em termos estritos, entre as “*economias de opção*” ou “*opções fiscais*”.

Nas chamadas *opções fiscais*, o sistema jurídico tributário oferece ao contribuinte mais de uma sistemática para que submeta os seus signos de riqueza à tributação: é garantida ao contribuinte a liberdade para optar pelo caminho que lhe parecer mais adequado, seja por praticidade ou por lhe proporcionar menor ônus tributário.

Explorando o exemplo da DIRPF⁶, com opção pela *sistemática simplificada* ou *completa*, verifica-se que o legislador prescreveu ao contribuinte uma *fórmula procedimental básica* a ser seguida pela pessoa física: no programa de computador fornecido pela Receita Federal, o contribuinte deve pura e simplesmente optar pelo modelo *simplificado* ou *completo*. O programa de computador calcula para o contribuinte qual opção lhe trará o

⁵ Em meio às muitas divergências que o tema suscita na doutrina nacional, alguns autores incluem no conceito de *planejamento tributário* a utilização de *opções fiscais* e de *normas tributárias indutoras*, já que o contribuinte, ao praticar os referidos atos, certamente teria realizado prévio estudo, *planejando-os*. Nesse sentido, vide: ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 02. Outros, por sua vez, as excluem “do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivo coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha” Nesse sentido, vide: GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo : Dialética, 2008, p. 100. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso de livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 240.

⁶ DIRPF - Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física.

menor custo de IRPF e, caso se opte pelo modelo mais oneroso, o sistema não prossegue até que o contribuinte confirme estar certo de que realmente irá optar por pagar mais (mensagem semelhante não aparece caso o contribuinte opte pelo caminho mais natural de poupar despesas tributárias). Neste exemplo, não estaria o contribuinte realizando um “planejamento tributário”, mas algo não apenas tolerado como regulado e incentivado pelo legislador: “*opções fiscais*” ou “*economias de opção*”.

Outra *economia de opção* conhecida consiste nos regimes de tributação da renda pelo “lucro real”, “lucro presumido” ou, ainda, SIMPLES NACIONAL. Nestes, o legislador oferece caminhos diversos que podem ser adotados pelos contribuintes e que podem apresentar elevada variação na obrigação tributária que a União seria legitimada a exigir. A escolha de um desses caminhos, por si só, não corresponde a um *planejamento tributário* em sentido estrito, mas uma mera *opção fiscal*.

O que se dá com o regime jurídico do JCP não é diferente. A norma jurídica, construída a partir do art. 9º, da Lei n. 9.249/95, estabelece uma **opção** à pessoa jurídica, que poderá destinar uma parte de seus lucros aos seus sócios qualificando-os como “JCP” e não como “dividendos”. O mesmo dispositivo prescreve as duas consequências jurídico-tributárias do pagamento ou creditamento de JCP:

- (i) a pessoa jurídica que realiza o pagamento ou creditamento do JCP poderá deduzi-lo diretamente à conta de lucros acumulados da companhia, com a proporcional redução da base de cálculo do IRPJ e da CSL;
- (ii) a parte beneficiária do JCP (sócio da pessoa jurídica) está sujeita à tributação de imposto de renda, com retenção pela fonte pagadora à alíquota de 15% na data de seu pagamento ou creditamento.

A norma prescreve uma **fórmula de cálculo**, com **limites quantitativo e temporal**. Há também um outro **fator temporal** prescrito pela Lei n. 9.249/95, mas que não se refere ou mesmo interfere no cálculo do JCP. Trata-se da tutela do **momento em que o JCP se torna dedutível à pessoa jurídica e tributável do sócio**.

O legislador foi claro e expresso em relação a esses elementos dessa fórmula, não autorizando a dedutibilidade de valores que com eles não se coadunem. Por outro lado, a clareza e o modo expresso com que o legislador tratou a questão também conferem segurança jurídica ao contribuinte, que encontra na lei ordinária a moldura dentro da qual o seu agir estará em conformidade com a *economia de opção* que lhe foi outorgada. Assim, se por um lado não é possível exigir do particular o cumprimento de requisitos ou a observância de limites não requeridos pelo legislador, por outro deve ser exigido do contribuinte o efetivo cumprimento dos aludidos fatores prescritos em lei. **Aludidos elementos serão analisados mais detidamente nos tópicos “3” e “4” da presente declaração de voto.**

A base jurídica para a apuração e identificação das consequências tributárias do JCP consiste no art. 9º da Lei 9.249, de 26.12.1995, que passou por alterações em 1996 (Lei 9.430/96), 2014 (Lei 12.973/14) e 2015 (Medida Provisória nº 694, de 30.09.2015, não convertida em lei até essa data).

No presente caso, os lançamentos tributários se reportam ao período de **2007**, quando foram pagos JCP calculados acumuladamente em relação a anos anteriores. Dessa forma, interessa à solução dessa contenda a seguinte redação da Lei 9.249/95, art. 9º:

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.⁷

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação

⁷ Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996. Em seu original: “§ 1º. O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados”.

de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 9º. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 10. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

3. A fórmula de cálculo do JCP.

A pessoa jurídica optante pelo lucro real poderá destinar aos seus acionistas ou quotistas JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da TJLP (art. 9º, caput, da Lei n. 9.249/95).

Como **limites quantitativos** à dedutibilidade do JCP, o seu valor deve ficar adstrito a um dos seguintes montantes: **(i)** 50% do lucro líquido do período em que for realizado o seu pagamento/crédito ou; **(ii)** 50% dos lucros acumulados e das reservas de lucros de períodos anteriores (art. 9º, § 1º, da Lei n. 9.249/95).

Note-se que a norma traz **uma única limitação temporal**, ao prescrever que o JCP deverá ser dedutível apenas sobre o período que o acionista manteve o seu capital investido na pessoa jurídica, devendo o seu cálculo ser realizado “*pro rata die*”. Desse modo, o JCP “*deverá ser calculado com base na TJLP do espaço temporal de manutenção, na pessoa jurídica, do capital próprio a ser remunerado, ou seja, aplicada a taxa sobre o respectivo patrimônio líquido, proporcionalmente aos respectivos dias, ou seja, ‘pro rata die’ para mais ou para menos, descontada apenas a reserva de reavaliação ainda não tributada*”⁸.

Pode-se cogitar, por exemplo, que um particular, em 20X2, realize investimento em uma companhia que tenha deliberado e pago JCP pela última vez em 20X0. Caso a assembleia delibere, em 20X4, que serão pagos JCP aos acionistas sobre o capital mantido naquela sociedade desde o último pagamento realizado, o particular em questão não faria jus a qualquer valor atinente ao ano de 20X1, pois não manteve capital investido na sociedade nesse período.

No caso, a regra expressa no art. 9º da Lei 9.249/95 apresenta dois efeitos:

- **limita o pagamento de JCP à proporção temporal (“pro rata die”) de manutenção do capital investido na pessoa jurídica.** O particular, no exemplo citado, estaria limitado a receber JCP em relação aos anos de 20X2, 20X3 e 20X4.
- **garante ao particular o direito receber JCP sobre todo o período (“pro rata die”) que mantiver capital investido na pessoa jurídica, caso assim delibere a assembleia geral.** O particular, no exemplo citado, teria garantido o direito de receber JCP em relação aos anos de 20X2, 20X3 e 20X4, submetendo-se, naturalmente ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre todo o período.

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, *in* Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 318.

Como decorrência dessa delimitação temporal, se houver deliberação da assembleia geral, o investidor poderá ser remunerado por JCP em relação ao todo o período que mantiver o seu capital investido na pessoa jurídica, **mas nem um dia a mais do que isso**.

4. O momento em que o JCP se torna dedutível à pessoa jurídica e tributável do sócio: “regime de competência” e “regime de caixa”.

No âmbito contábil, a adoção do regime de competência corresponde a um *princípio fundamental de contabilidade*. Note-se o que prescreve o art. 177 da Lei n. 6.404/76:

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

O legislador foi enfático, pois entre os “princípios de contabilidade geralmente aceitos” (ou “princípios fundamentais de contabilidade”⁹) está justamente o princípio da competência. A adoção de tais princípios contábeis como regra geral para a apuração do resultado das companhias também foi prescrita pelo art. 187 da Lei n. 6.404/76:

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

(...)

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

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda**; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.*

A Resolução CFC n. 750/93 também exprimiu ser decorrência necessária do *princípio da competência* a adoção do *método (ou “princípio”) do confronto das receitas e despesas*, como se observa do art. 9º da aludida norma contábil:

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

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

⁹ Vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do imposto de renda. São Paulo : Quartier Latin, 2008, p. 1038 e seg.

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

Com as alterações introduzidas pela Resolução CFC n. 1.282/10, o aludido dispositivo passou a constar com outra redação, sem alterar em nada o princípio do emparelhamento das receitas e despesas. Como nem poderia ser diferente, a norma contábil reafirma o método do emparelhamento de receitas e despesas como pressuposto para a concretização do *princípio da competência*:

Art. 9º. O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

ELISEU MARTINS, ERNESTO RUBENS GELBCKE, ARIOSVALDO DOS SANTOS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS¹⁰ lecionam que, no regime de competência, “as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua ocorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa”. Para **fins exclusivamente contábeis (e não tributários)**, apontam que a “Lei das Sociedades por Ações não admite exceções”.

Noutro diapasão, **no âmbito do Direito tributário**, especialmente no que se refere à tributação da renda, **o regime de caixa e o regime de competência convivem harmonicamente**. Ou seja, para fins tributários, o legislador pode adotar tanto o regime de caixa quanto o regime de competência para a tributação da renda.

Ocorre que Código Tributário Nacional (doravante “CTN”), ao exercer a competência atribuída ao legislador complementar pelo art. 146 da Constituição Federal, conferiu ao legislador ordinário a possibilidade de tributar a renda das pessoas físicas e jurídicas pelo regime de caixa ou pelo regime de competência. É o que se observa de seu art. 43:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Embora não seja ponto livre de debates doutrinários, é possível afirmar ser razoavelmente difundida a ideia de que a “aquisição da disponibilidade econômica”, referida no caput do art. 43 do CTN, corresponde ao “regime de caixa”, enquanto que a “aquisição da disponibilidade jurídica” conduz ao “regime de competência”.

¹⁰ MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariosvaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI. São Paulo : Atlas, 2013, p. 4.

Nesse seguir, o legislador ordinário possui competência para adotar o *regime de competência* ou o *regime de caixa* no exercício de seu poder para tributar a renda. **O legislador tributário possui, assim, autonomia em relação ao princípio contábil da competência, podendo adotá-lo (como o faz, em geral), afastá-lo (com a adoção do regime de caixa) ou, ainda, adequá-lo para as suas necessidades.** A sua autonomia em relação à contabilidade permite ao legislador tributário não apenas adotar regime diverso ao regime de competência, de forma a tributar a renda apenas conforme o regime de caixa. O legislador também pode, por exemplo, adotar o regime de competência com ajustes, atribuindo-lhe feições diversas das verificadas exclusivamente sob a perspectiva contábil. Ocorre que, em relação a tal aspecto, o legislador encontra limites apenas na Constituição Federal e no CTN.

Para a tutela do JCP, o legislador se valeu de tal autonomia, do seguinte modo:

- O legislador elegeu o JCP não como uma *despesa* propriamente dita, a qual pressupõe, para a sua dedutibilidade, contribuição para a manutenção das atividades da pessoa jurídica. Trata-se de forma de **remuneração do capital próprio investido pelos sócios na pessoa jurídica**, dedutível, portanto, diretamente dos lucros desta, não se sujeitando às regras ordinárias aplicáveis às despesas em geral;
- O legislador elegeu o efetivo **pagamento** como evento relevante para a incidência da norma tributária de JCP (Lei n. 9.249/95, art. 9º, *caput*). Assim, o nascimento do direito à dedutibilidade do JCP pago e a obrigação tributária do sócio que o recebe se dá, nessa hipótese, pelo **regime de caixa**. A adoção do referido regime será analisada com mais detalhes no subtópico “4.1” abaixo;
- O legislador também elegeu o **creditamento** como evento relevante para a incidência da norma tributária de JCP (Lei n. 9.249/95, art. 9º, *caput*). Assim, o nascimento do direito à dedutibilidade da empresa que credita o JCP e a obrigação tributária do sócio que é creditado se dá, nessa hipótese, por um **regime de competência**, embora **com distinções relevantes em relação ao princípio contábil da competência**. A adoção do referido regime será analisada com mais detalhes no subtópico “4.2” abaixo;

Os referidos regimes foram adotados pelo legislador tributário para estabelecer o período a que pertencem os JCP, isto é, quando estes podem ser deduzidos. No entanto – **e isso é decisivo para a solução do presente caso** – o legislador não se baseou nos aludidos regimes para a composição da fórmula de cálculo do JCP a ser pago ou creditado. Significa dizer que o fato do JCP passar a ser dedutível no momento em que apurado pelo regime de caixa ou de competência em nada interfere no seu montante ou em seu cálculo sobre exercícios anteriores.

4.1. O reconhecimento do JCP pelo regime de caixa: a hipótese de efetivo pagamento aos sócios.

O legislador ordinário tradicionalmente tributa as pessoas físicas pelo *regime de caixa* e as pessoas jurídicas pelo regime de competência. **No entanto, embora o regime de**

competência seja a regra para a tributação da renda das pessoas jurídicas, há uma série de exceções.

Entre outros exemplos, é possível verificar que, na sistemática de tributação da renda pelo *lucro presumido*, o *regime de caixa* é uma opção em relação ao *regime de competência*. Muitas pessoas jurídicas podem, anualmente, manifestar a sua opção pela tributação conforme o *regime de caixa*, excepcionando a regra geral do *regime de competência*. O regime de apuração adotado (caixa ou competência) deverá ser consistente em relação ao IRPJ, à CSL, à contribuição ao PIS e à COFINS durante todo o exercício fiscal atinente à opção.¹¹

Entre as empresas tributadas pelo lucro real, o pagamento de JCP corresponde precisamente a uma hipótese em que o regime de competência pode dar lugar à adoção do regime de caixa para a apuração deste evento relevante ao IRPJ e à CSL.

O art. 9º da Lei 9.249/95 prevê, para que a dedutibilidade do JCP seja regida pelo *regime de caixa*, dois fatos que devem estar necessariamente presentes:

1º fato: A deliberação da assembleia geral da companhia para que seja pago JCP aos acionistas, a partir do que este se considera “incorrido”, pois, a partir daí, os acionistas passam a ter direito ao pagamento ou creditamento de tais valores. Pelo regime de competência, aplicável em geral, seria desde já possível à pessoa jurídica deduzir aludidas despesas incorridas. A Lei n. 9.249/95, contudo, não autoriza a dedutibilidade do JCP meramente incorrido, exigindo o aperfeiçoamento do pagamento.

2º fato: O efetivo pagamento individualizado ao acionista nos moldes decididos na assembleia antecedente. Com o efetivo pagamento, evento típico do regime de caixa, a Lei n. 9.249/95 autoriza a dedutibilidade do JCP, o que não é permitido antes de tal evento.

Desse modo, não vige na legislação do imposto de renda um *regime de competência* absoluto e inarredável. O JCP é apenas mais uma exceção àquela regra geral.

E o JCP é, ele próprio, algo excepcional. Trata-se de elemento enunciado no ordenamento jurídico em 1995 e com raros paralelos na legislação estrangeira (ao que parece, apenas a Bélgica apresenta instituto semelhante). O seu arranjo foi introduzido pelo legislador em meio a esse seu caráter excepcional, sendo compreensível a adoção, portanto, de exceção à regra do regime de competência.

4.2. O reconhecimento do JCP pelo regime de competência: a hipótese de creditamento aos sócios.

Conforme o princípio da competência, as mutações positivas e negativas devem ser apropriadas ao patrimônio da entidade, respectivamente, conforme a aquisição dos respectivos direitos (receitas e rendimentos) ou incorrimento das obrigações (custos, despesas e perdas).¹² Assim, a receita deve ser reconhecida no período em que vier a ser obtido o título

¹¹ Vide: Solução de Divergência COSIT n. 37, de 5.12.2013.

¹² Nesse sentido, vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, in Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 318 e seg.

jurídico que lhe dê suporte em caráter definitivo e incondicional, independentemente do seu recebimento, enquanto que a despesa será apropriada no período em que for exigível o cumprimento da obrigação correspondente, independentemente do seu pagamento.

Note-se que, nos termos do Parecer Normativo CST 110/71, conforme o regime de competência, “*permite-se deduzir do lucro das pessoas jurídicas, para efeito do Imposto de Renda, as despesas pagas ou incorridas no ano-base da declaração de rendimentos, entendendo-se por incorridas as que embora realizadas e quantificadas não tenham sido pagas*”. A noção de despesa incorrida é, portanto, fundamental à apuração do lucro real pelo regime de competência: deve-se considerar como dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL as despesas que, independentemente de efetivo fluxo financeiro ou sacrifício para o seu adimplemento, possam ser consideradas como *incorridas*, ou seja, que já tenham caráter definitivo e incondicional, podendo ser juridicamente exigido pela parte credora.

A sistemática adotada para o JCP não abriu um capítulo a parte à forma de apuração das despesas, **pois de despesa não se trata**. Trata-se de forma de **remuneração do capital próprio investido pelos sócios na pessoa jurídica**, dedutível diretamente dos lucros desta e com **regime próprio de apuração**, não se sujeitando às regras ordinárias aplicáveis às despesas em geral.

O art. 9º da Lei n. 9.249/95, além da possibilidade de adoção do regime de caixa para a dedutibilidade do JCP (subtópico “4.1”), também previu a adoção do **regime de competência**, embora *com distinções relevantes em relação ao princípio contábil da competência*:

1º fato: A deliberação da assembleia geral da companhia para que sejam pagos JCP aos acionistas, a partir do que já se poderia considerar a despesa como incorrida, já que, apenas a partir daí, os acionistas passam a ter direito ao recebimento de tais valores. Pelo regime de competência “puro” aplicável às despesas em geral, já seria possível à pessoa jurídica deduzi-las quando incorridas. A Lei n. 9.249/95, contudo, não autoriza a dedutibilidade do JCP meramente incorrido, exigindo, ao menos, o aperfeiçoamento de seu “creditamento”.

2º fato: efetivo crédito individualizado ao acionista nos moldes decididos na assembleia antecedente. A Lei n. 9.249/95 deslocou o evento relevante para o regime de competência, que geralmente poderia ser considerado como a assembleia geral de deliberação que tornou juridicamente obrigatório e incondicional o seu pagamento, para o momento do efetivo creditamento individualizado do JCP ao sócio.

A questão é bem observada pela doutrina, como se observa deste trabalho acadêmico de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA¹³:

“Realmente, apesar de a obrigação já ter sido constituída desde a deliberação, o parágrafo 1º do art. 9º da Lei 9.249 somente permite a dedução fiscal a partir do momento em que ela for cumprida no âmbito do direito privado mediante a efetivação do

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, *in* Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 324.

pagamento ou do crédito em conta individualizada do sócio ou acionista.

Isso explica porque o regime de competência se constitui na regra geral acima descrita, mas nosso sistema legal relativo ao IRPJ e à CSL contém várias regras relacionadas à dedutibilidade de determinadas despesas ou custos, as quais estão inseridas no ordenamento jurídico a par da regra geral do regime de competência, sendo que algumas delas excepcionam, condicionam ou complementam tal norma geral.

Assim, ao lado das regras que existem para declarar a indedutibilidade de determinadas despesas ou custos, ou para limitar o valor dedutível, ou para condicionar a dedução a esta ou àquela circunstância, há outras que, excepcionalmente, estabelecem o momento da dedução em momento distinto daquele em que o encargo já está incorrido.”

O que se conclui é que o legislador não incorporou em sua integralidade o *princípio contábil da competência*, pois, conforme este, os valores em questão já deveriam ser reconhecidos desde a realização da assembleia geral da companhia em que o pagamento do JCP fosse aprovado. Trata-se de um regime de competência ajustado.

Assim, a Lei n. 9.249/95 adotou o *regime de caixa* e um *regime de competência ajustado* para estabelecer o momento em que o JCP se torna dedutível à empresa e o respectivo rendimento tributável em relação aos sócios. **Significa dizer que o JCP pertence ao período em que o seu pagamento ou creditamento primeiro ocorrer.**

5. A contabilidade: relevância para a apuração do JCP, com possíveis ajustes determinados pela lei fiscal; irrelevância para a tutela jurídico-tributária das consequências fiscais do JCP pago ou creditado.

Na sistemática do *lucro real*, a base de cálculo adotada pelo legislador corresponde ao “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas” por lei. E o lucro líquido será apurado “com observância das disposições das leis comerciais”, ou seja, a partir da contabilidade da pessoa jurídica.¹⁴

Para a solução do recurso especial ora em análise, é necessário verificar e distinguir a *relevância da contabilidade para a apuração do JCP* e para a *delimitação da incidência da norma de dedutibilidade do JCP*.

Há um íntimo relacionamento entre as searas contábil e tributária, marcada por uma recente revolução. Durante décadas, a contabilidade brasileira esteve vinculada às necessidades da legislação do imposto de renda, o que não ocorre mais desde a edição da Lei n. 11.638/2007. A importante missão da contabilidade de informar usuários internos e externos à entidade é atualmente cumprida com a adoção de padrões internacionais e não da legislação tributária.

¹⁴ Decreto 3000/00 (Regulamento do Imposto de Renda), art. 247; Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 6; Lei no 8.981, de 1995, art. 37, §1.

Ao se reportar à “promulgação das Leis n. 11.638/07 e 11.941/09 (MP 449/08) e a independência da contabilidade brasileira”, os autores do Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI, ELISEU MARTINS, ERNESTO RUBENS GELBCKE, ARIOSVALDO DOS SANTOS e SÉRGIO DE IUDÍCIBUS¹⁵, trazem mensagem bastante esclarecedora:

“A partir dessas legislações passou a ser possível praticar-se, de fato, Contabilidade no Brasil sem influências diretas ou indiretas de natureza fiscal, com a Secretaria da Receita Federal Brasileira passando a ser enorme parceira da evolução contábil. De agora em diante, trabalham juntas, as normas contábeis e as normas fiscais, cada um seguindo o seu caminho. Nenhuma norma contábil nova, convergente às internacionais, provoca qualquer efeito tributário, aumentando ou reduzindo tributos, sem que haja uma outra norma de natureza fiscal para fazê-lo; não saindo essa nova norma tributária, prevalece o que existia anteriormente (até o final de 2013 ainda prevalecem as do final de 2007). Por outro lado, se o Fisco determinar uma nova forma de apropriação de receita ou despesa para fins próprios, isso não tem automática aplicação na Contabilidade, sem que saia uma nova norma contábil. E todas essas diferenças são controladas no Lalur, agora E-Lalur, no F-Cont etc.

Devemos, os Contabilistas brasileiros, aplaudir estes momentos históricos que estamos vivendo e aproveitar para fazer valer a grande utilidade da nossa profissão: a de ajudar no processo de controle e no bem informar.”

Até 2007, receitas e despesas seriam reconhecidas pela contabilidade de maneira formalística (*forma jurídica sobre a substância*), em obediência à legislação tributária ou à normas de Direito privado. Naquele estágio, a contabilidade estava presa às amarras do Direito tributário; **mas o Direito tributário jamais teve amarras involuntárias nas normas contábeis.**

É premissa fundamental que a resposta para “o que gera o dever de pagar tributos” não pode ser construída imediatamente com base na contabilidade. A análise de relatórios financeiros, pura e simples, não é conclusiva para a definição do *quantum debeatur*. A decisão sobre “o que gera o dever de pagar tributos” e, ainda, “quanto deve ser pago”, demanda, no regime democrático brasileiro, a decisão do legislador competente. **Os eventos contábeis adquirem importância para o Direito tributário na medida em que são acolhidos pelo legislador tributário competente.**

Também é preciso ter claro que não há comunicação necessária e indissociável entre a contabilidade e o Direito tributário. O legislador tributário pode, inclusive, se valer de conceitos próprios para capturar signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação. Uma “receita” ou “despesa”, para fins societários e contábeis, pode não ter o mesmo sentido e tratamento para fins fiscais.

Assim, tal como convergências conceituais da contabilidade e do Direito tributário podem ser facilmente encontradas no que tange ao IRPJ e à CSL, também não há dificuldade para se encontrar divergências, sem que isso represente qualquer ruído sistêmico.

¹⁵ MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariosvaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI. São Paulo : Atlas, 2013, p. 21.

Nem a contabilidade e nem o Direito tributário ignoram tais possibilidades, antes as têm como naturais, de forma que cada qual possui as suas próprias soluções.

Note-se que, desde as Leis 11.638/07 e 11.941/09, a contabilidade brasileira ganhou independência em relação Direito tributário, mas este permanece, tal como antes, autônomo em relação àquela. **A relação do Direito tributário com a contabilidade é de simbiose, quase parasitária, pois o legislador tributário se aproveita apenas daquilo que lhe interessa.** O que não há, tal como nunca houve, é sujeição compulsória do legislador tributário às normas contábeis.

No presente caso, o legislador tributário prevê que *a contabilidade possui relevância para a apuração do JCP, com possíveis ajustes determinados pela lei fiscal para a deflagração das consequências tributárias.* Trata-se de um bom exemplo que o legislador tributário, no pleno exercício de suas funções e dentro dos limites que lhe são iminentes, selecionou da contabilidade apenas aquilo que lhe interessou para a mensuração do JCP.

A relevância da contabilidade para a apuração do JCP passível de dedução fiscal será tanto maior quanto a evidenciação, reconhecimento e mensuração contábeis se derem em consonância com a fórmula adotada no art. 9º da Lei n. 9.249/95. Quanto mais a contabilidade se afastar dessa fórmula, menos relevante será para a aplicação da norma de dedutibilidade do JCP pago ou creditado.

Por sua vez, é necessário reconhecer que *as normas contábeis são irrelevantes para a tutela jurídico-tributária das consequências fiscais do JCP pago ou creditado.* Ainda que o princípio contábil da competência possa orientar a escrituração contábil do JCP de uma determinada forma, isso em nada influencia para que se deflagre a sua dedutibilidade fiscal. Importa unicamente que se cumpram os elementos tal qual prescritos no art. 9º da Lei 9.249/95.

Prova disso é que a legislação tributária prevê a solução a ser adotada caso a contabilidade reconheça um determinado JCP que, para fins tributários, (ainda) não possa ser considerado dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSL. Com a aplicação cumulativa do art. 9º e do art. 13, I, da Lei 9.249/95, na hipótese da contabilidade, por hipótese, evidenciar o JCP no ato da assembleia que determinar o seu pagamento, este deverá ser considerado, para fins fiscais, como mera provisão indedutível, devendo ser adicionada ao lucro líquido do período para apuração do lucro tributável respectivo. No futuro, quando de fato se concretizar o pagamento/creditamento individualizado exigido para fins de dedutibilidade fiscal, este será realizado a débito da provisão e não do lucro líquido desse período.¹⁶ Dessa forma, cumpre-se o disposto no art. 6º do Decreto-lei 1.598/77¹⁷.

5. A compatibilidade do art. 29, da IN 11/96, com a Lei 9.249/95.

Embora seja fonte secundária do Direito tributário, é oportuno observar o que diz a Instrução Normativa n. 11, de 21.02.1996, especialmente o seu art. 29:

¹⁶ Nesse sentido, vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, in Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 325-6.

¹⁷ Decreto-lei 1.598/77, art 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. (...) § 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

*Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, **observado o regime de competência**, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação pro rata die, 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:

- 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.

§ 7º O imposto de renda incidente na fonte:

- a) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime*

de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;

c) no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios;

d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

§ 8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata o § 1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.

§ 9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

§ 10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

a) definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;

b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 11. Na hipótese da alínea "b" do § anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar.

§ 12. O valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

Logo em seu *caput*, o art. 29 fez referência à observância do regime de competência, o que pode ter dado origem a uma série de confusões e à questão ora submetida a esta CSRF. Ocorre que alguns compreendem que desse dispositivo que o JCP pago ou creditado, para fins de dedutibilidade do IRPJ e da CSL, apenas poderia tomar com base o capital mantido pelo acionista na mesma competência em que o pagamento ou crédito tenha sido realizado.

No entanto, não se trata de interpretação exclusiva que possa ser obtida imediatamente dos elementos textuais do art. 29, da IN 11/96. Pelo contrário, RAMON TOMAZELA SANTOS¹⁸ bem explicitou interpretação coerentemente obtida do aludido dispositivo, *in verbis*:

“Na prática, significa dizer que a dedução da despesa deve ocorrer no momento em que a pessoa jurídica efetuar o pagamento do JCP em favor do sócio ou acionista, em caráter definitivo e incondicional, ainda que a deliberação societária determine que o prazo de cômputo deve abranger lapso temporal superior a um ano-calendário, com o objetivo de remunerar o capital investido pelo sócio ou acionistas em períodos pretéritos.”

A questão deve ser solucionada com vistas ao tema das *fontes do Direito tributário*: instruções normativas correspondem a *fontes secundárias*, do Direito, cuja função subalterna é de apenas explicitar normas enunciadas por *fontes primárias*, entres as quais tem destaque a lei ordinária. **Assim, a interpretação do art. 29, da IN 11/96, deverá ser empreendida de tal forma que este seja consentâneo com a norma veiculada pelo art. 9º da Lei n. 9.249/95.**

Ocorre que, como se viu no subtópico “5.1”, o art. 9º da Lei n. 9.249/95 legitima o pagamento ou creditamento de JCP acumuladamente, com base em exercícios anteriores. O legislador não se baseou no regime de caixa ou de competência para a composição da fórmula de cálculo do JCP a ser pago ou creditado, mas apenas para marcar o momento em que este passa a ser dedutível.

6. Jurisprudência do STJ sobre o objeto do recurso especial em análise.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça analisou recurso especial aparentemente com o mesmo objeto do recurso administrativo ora em análise. A r. decisão restou assim ementada:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

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

¹⁸ SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos controvertidos atuais dos juros sobre capital próprio (JCP): o impacto das mutações no patrimônio líquido, o pagamento acumulado e a sua qualificação nos acordos de bitributação, *in* Revista Dialética de Direito Tributário n. 214. São Paulo : Dialética, 2013, p. 109 e seg.

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

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V - Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1086752/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 11/03/2009)

Em seu voto, o i. Min. FRANCISCO FALCÃO consignou ser aplicável ao JCP o regime de caixa e não o regime de competência, como se observa do seguinte trecho:

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

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

Conforme exposto nesta declaração de voto, **me alinho à conclusão dos Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça do STJ, no sentido de que "a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa"**.

No entanto, *permissa venia*, a r. decisão parece ter analisado apenas a hipótese em que há efetivo pagamento de JCP, em que o *regime de caixa* foi realmente acolhido pelo legislador. Conforme os fundamentos expostos no tópico "4.2" acima, o legislador tributário também elegeu o **creditamento** da JCP como elemento temporal para que este se torne dedutível, o que remete, então, a um *regime de competência ajustado*.

Dessa ressalva decorre que a assertiva do i. Min. FRANCISCO FALCÃO deve, *permissa venia*, ser complementada do seguinte modo: "*Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento*" **ou creditamento**.

7. O vício imputado pela fiscalização para a glosa da dedução de JCP efetivamente pagos aos acionistas.

As três matérias suscitadas no recurso especial interposto pelo contribuinte, analisadas nos tópicos anteriores, serão sintetizadas nos subtópicos seguintes, nessa ordem:

7.1. A distribuição de JCP cumulativamente, com base em exercícios anteriores;

7.2. A natureza jurídica do JCP: despesa vs. distribuição de resultados;

7.3. A renúncia tácita do contribuinte ao pagamento de JCP em anos anteriores;

7.1. O pagamento ou creditamento de JCP acumuladamente, com base em exercícios anteriores.

O investimento no capital social de pessoas jurídicas é, por definição, uma “participação permanente”¹⁹, o que evidencia uma noção de continuidade, perenidade. Embora o liame societário em questão possa ser extinto (*realização do investimento*), há expectativa de que o período de permanência do capital investido pelo acionista ou cotista perdure por mais de um exercício.

Ao tutelar a remuneração do capital próprio investido pelos sócios (detentores dessa *participação permanente*), o legislador tributário precisou considerar tais fatores. O legislador precisou considerar tanto o pressuposto da continuidade do investimento mantido pelo sócio no capital social da pessoa jurídica investida, quanto a possibilidade legal de extinção desse liame societário a qualquer tempo.

Quanto à possibilidade de extinção desse liame societário, o legislador prescreveu a ***única limitação temporal*** atinente ao JCP, analisada no tópico “3” acima: somente será considerado dedutível o JCP calculado sobre o período em que o sócio manteve o seu capital investido na pessoa jurídica, devendo, assim, ser calculado “*pro rata die*”.

Por sua vez, tendo em vista que o período de permanência do capital investido pelo sócio tende a perdurar por mais de um exercício, o legislador, de forma bastante técnica, prescreveu que o *limite quantitativo* aplicável (vide tópico “3” acima) pode ser tanto de 50% do lucro líquido do exercício, como de **50% dos lucros acumulados ou reservas de lucros, que se reportam justamente aos anos anteriores**. Daí a correta assertiva doutrinária de que, “**não fosse assim, ou seja, fossem os JCP vinculados em seu cálculo exclusivamente aos presente período-base, a lei teria limitado o seu valor apenas à metade do lucro líquido deste período**”²⁰.

Assim fez o legislador, ao prescrever que o efetivo pagamento ou crédito do JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução desses juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o JCP a ser pago ou creditado (Lei 9.249/95, art. 9º, § 1º).

Além disso, prescreveu expressamente o legislador (Lei 9.249/95, art. 9º):

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

¹⁹ Vide Lei n. 6.404/74, art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo. (...) III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, *in* Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 334. No mesmo sentido, vide: SANTOS, Ramon Tomazela. Aspectos controvertidos atuais dos juros sobre capital próprio (JCP): o impacto das mutações no patrimônio líquido, o pagamento acumulado e a sua qualificação nos acordos de bitributação, *in* Revista Dialética de Direito Tributário n. 214. São Paulo : Dialética, 2013, p. 114-115.

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

O dispositivo da Lei das S.A., a que faz referência a Lei 9.249/95, segue transcrito:

Art. 202²¹. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

(...)

Conforme a norma societária, os acionistas têm direito a receber dividendo obrigatório, em cada exercício, equivalente à parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, em conformidade com as regras estabelecidas em lei. Entre essas regras, prevê o legislador societário que os valores registrados em reservas de lucros ou lucros acumulados de exercícios anteriores devem, após a sua realização, ser distribuídos na primeira oportunidade a título de dividendos.

O legislador tributário fez remissão expressa à lei societária, atraindo para o âmbito do JCP a norma societária originalmente aplicável apenas aos dividendos. Diante da referida remissão legal, constrói-se norma segundo a qual *os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização, podendo, ainda, ser destinados ao pagamento de juros sobre capital próprio.*

²¹ Em sua redação original, alterada pela Lei nº 10.303, de 2001, o caput e os seus incisos I, II e III possuíam a redação a seguir: “Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto, ou, se este for omissivo, metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

I - quota destinada à constituição da reserva legal (artigo 193);

II - importância destinada à formação de reservas para contingências (artigo 195), e reversão das mesmas reservas formadas em exercícios anteriores;

III - lucros a realizar transferidos para a respectiva reserva (artigo 197), e lucros anteriormente registrados nessa reserva que tenham sido realizados no exercício.”

O legislador tributário prescreveu que o JCP, por também ter a natureza de distribuição de resultados, poderá ser pago no lugar dos dividendos obrigatórios referidos pelo art. 202 da Lei 6.404/76, destinando, inclusive, 50% dos valores registrados em reservas de lucros ou lucros acumulados de exercícios anteriores. Por remissão expressa na Lei n. 9.249/95, o legislador, que é uno, prescreve que até 50% das reservas de lucros ou lucros acumulados referidos pela Lei das S.A. podem:

- (i) servir de limite para o cálculo do JCP, coerentemente com a possibilidade de cálculo deste em relação aos períodos anteriores (Lei 9.249/95, art. 9, § 1º) e, ainda;
- (ii) servir de fonte de recursos para o pagamento do JCP, que de outra forma se prestariam apenas à distribuição de dividendos (Lei n. 9.249/95, art. 9º, § 7º).

A norma prescrita pela Lei n. 9.249/95 é clara. O legislador não apenas permitiu o pagamento de JCP relativos a períodos anteriores, como também editou mais do que um parágrafo para regular a utilização de reservas de lucros ou lucros acumulados de períodos anteriores para o *cálculo e fonte de recursos*.

Dessa forma, o auto de infração lavrado em face do contribuinte padece de vício insanável quanto à compreensão da norma de dedutibilidade do JCP. A aplicação equivocada do art. 9º da Lei n. 9.249/95 conduziu a fiscalização ao equívoco de restringir a dedutibilidade desses valores, não obstante a assembleia geral de 2009 ter deliberado o pagamento de JCP relacionados aos anos 2000 a 2003 e tais valores tenham, de fato, sido efetivamente pagos ou creditados aos acionistas.

7.2. A equivocada qualificação do JCP como "despesa": ausência de impedimento à dedutibilidade de despesas de exercícios anteriores.

O contribuinte suscita divergência de entendimento entre o acórdão recorrido, tendo em vista que este compreendeu tratar-se o JCP de simples “despesa”, enquanto outros acórdãos, proferidos por outras Turmas do CARF, compreendem tratar-se de “distribuição de resultado”.

Compreendo tratar-se o JCP de nítida *distribuição de resultados*. Contudo, não se pode deixar de observar que sequer a equivocada qualificação do JCP como tendo natureza de juros comuns e, assim, como despesa, justificaria a glosa atinente aos exercícios anteriores.²²

Ocorre que a relevância da *autonomia e independência dos exercícios* restou enfraquecida desde os idos de 1978, quando da introdução do Decreto-lei 1.598 ao sistema jurídico brasileiro. Até esse marco jurídico, as despesas atinentes a um exercício realmente não poderiam ser deduzidas em outro, qualquer que fosse o motivo. O Decreto-lei 1.598, contudo, expressamente passou a autorizar deduções extemporâneas, como se observa de seu art. 6º:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros sobre o Capital Próprio – momento de dedução da despesa, *in* Revista de Direito Tributário Atual n. 28. São Paulo : IBDT/Dialética, 2012, p. 334.

pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-

base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

Em seu art. 273, o RIR/99 incorporou tais normas, que permitem ao contribuinte a dedutibilidade de despesas pertencentes a períodos de apuração anteriores e que não tenham sido, conforme o regime de competência, apropriados no momento oportuno:

Seção VIII

Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16)

Nesse cenário, realmente a glosa empreendida pela fiscalização não possui fundamento legal de validade, devendo ser afasta, reconhecendo-se, assim, a dedutibilidade do JCP pago ou creditado acumuladamente, com base em exercícios.

7.3. A renúncia tácita do contribuinte ao pagamento de JCP em anos anteriores.

Não procede o argumento atinente à renúncia tácita que supostamente decorreria no não exercício, nos exercícios anteriores, do pagamento de JCP.

É preciso ter claro que qualquer renúncia tácita deve ser expressamente prevista pelo legislador, de forma que do silêncio do particular possam surtir efeitos. Não há, contudo, nenhum vestígio da intenção do legislador em prever tal renúncia tácita.

Pelo contrário, a análise da legislação conduz à conclusão oposto, no sentido de que não há renúncia tácita alguma.

8. A aplicação cumulativa da multa de ofício com a multa isolada decorrente do não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do recurso especial da PFN, passo à análise de seu mérito, que se volta contra a parte do acórdão *a quo* que afastou a aplicação de multa da multa de ofício com a multa isolada, decorrente do não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Compreendo que, mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 no art. 44 da Lei n. 9.430/96, a questão deve ser analisada com vistas à teoria da **consunção**, conforme exposto neste voto, no exame de admissibilidade do recurso especial sob julgamento. Dessa forma, no mérito, a conclusão não pode ser outra: não deve haver incidência cumulativa da multa isolada e da multa de ofício. Esse é, ainda, o mesmo entendimento que vem sendo adotado pelo STJ na aplicação da legislação tributária, a exemplo do REsp 1.499.389/PB e do REsp nº 1.496.354/PR.

Nesse cenário, adoto como fundamento a mesma *ratio decidendi* presente nos acórdãos que inspiraram a Súmula n. 105 do CARF.

É, ainda, importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.” Ocorre que a multa (acessório) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal).

Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSLL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese da fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

9. Dispositivo do voto.

Processo nº 13888.724255/2012-17
Acórdão n.º **9101-002.797**

CSRF-T1
Fl. 1.376

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte, bem como para NÃO CONHECER o recurso especial da PFN e, no mérito, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado

Inicialmente registro que prevaleceu no Colegiado a conclusão pelo conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, restando vencido o i. Conselheiro Relator. Assim, começo meu voto pelas razões que determinaram o entendimento adotado pela maioria dos membros desta 1ª Turma da CSRF.

Feito isso, passarei à análise do mérito, em que novamente sagraram-se vitoriosas teses contrárias às propostas pelo nobre Conselheiro Relator, em que pese a forma brilhante como foram expostas no voto vencido.

Preliminares de não conhecimento do recurso especial da PGFN

A contribuinte, ao contrarrazoar o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, defendeu seu não conhecimento com base em três argumentos: (i) falta de cotejo analítico entre os trechos da decisão recorrida e do acórdão paradigma; (ii) ausência de comprovação da identidade entre as situações fáticas contrapostas; e (iii) existência da Súmula CARF nº 105, que teria pacificado no âmbito administrativo o entendimento questionado.

Pois bem. Julgo ser de fácil constatação que não assiste razão à contribuinte contrarrazoante no que diz respeito às duas primeiras alegações.

Do exame do recurso especial da Fazenda Nacional, verifica-se que foram apresentadas razões suficientes para a comprovação da existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido (nº 1301-001.561) e as decisões paradigmas (Acórdãos nº 1202-000.964 e nº 1302-001.080).

O cotejo analítico exigido para fins de demonstração do dissídio jurisprudencial requerido pelo art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), não precisa contar necessariamente com a apresentação de tabelas contrapondo vários pontos específicos constantes das decisões (embora a utilização desta ferramenta facilite sobremaneira a exposição e a análise da matéria). No caso sob exame, considero que a PGFN comprovou suficientemente a existência de decisões administrativas conflitantes em relação à questão da cobrança concomitante das multas de ofício e isolada.

Já no que diz respeito à alegada falta de comprovação da identidade fática entre os julgados comparados, há que se registrar que a demonstração da similitude entre os casos concretos é necessária para que fique patente que as decisões confrontadas são divergentes em razão de diferentes interpretações dadas à legislação tributária, e não por conta de particularidades fáticas que justifiquem o tratamento diferenciado.

No caso sob exame, a matéria contestada pela Fazenda Nacional trata da (im)possibilidade de cobrança da multa isolada (pelo não recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL apuradas sobre as estimativas mensais) em concomitância com a multa de ofício

(devida pela ausência de pagamento ou pagamento a menor de IRPJ e CSLL apurados ao fim do exercício). A similitude fática necessária à comprovação da existência do dissenso jurisprudencial, no caso concreto, é satisfatoriamente caracterizada a partir da demonstração de que, nas situações comparadas, houve tal cobrança concomitante. E tal comprovação foi devidamente realizada no recurso especial fazendário.

Assim, julgo improcedentes as duas primeiras alegações preliminares de não conhecimento apresentadas pela contribuinte recorrida.

Ao apresentar a terceira arguição de não conhecimento, a contribuinte alega que a matéria questionada pela Fazenda Nacional já foi objeto de edição de Súmula pelo CARF (Súmula nº 105). Assim, inexistiria divergência jurisprudencial a respeito do tema, devendo o recurso não ser conhecido com base no § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Na defesa de sua tese, a contribuinte recorrida afirma que a Súmula CARF nº 105 não tem sua aplicabilidade restrita a fatos geradores ocorridos antes do ano-calendário 2007 (entendimento adotado pelo despacho que deu seguimento ao recurso da PGFN). Para tanto, alega que o texto da Súmula não faz menção alguma à data a partir da qual seria aplicável, não cabendo ao seu intérprete estabelecer tal limitação.

Considero mais uma vez carente de fundamento a arguição da contrarrazoante.

Conforme já expus em votos atinentes ao tema recorrido pela Fazenda Nacional, não considero razoável a ilação de que possa ter sido casual a expressa menção, pela Súmula CARF nº 105, do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 como dispositivo tipificador da multa isolada ali tratada.

A Súmula foi editada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, muitos anos após as mudanças redacionais introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que transferiram para a alínea "b" do inciso II do mesmo art. 44 a previsão da multa isolada pelo não recolhimento dos tributos apurados sobre as estimativas mensais. Caso a egrégia Turma quisesse se referir indiscriminadamente a qualquer multa isolada, anterior ou posterior à alteração da redação do art. 44, o teria feito simplesmente deixando de mencionar o art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996.

Assim, compartilho do entendimento exposto no despacho que examinou a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de que a Súmula CARF nº 105 aplica-se somente a fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006. Não sendo este o caso sob análise, concluo que não existe Súmula a respeito do tema sob discussão, o que afasta a aplicação do § 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Diante de todo o exposto, voto por CONHECER do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

O presente processo tem por objeto lançamentos a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2007 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesas com pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCPs) referentes a períodos anteriores (anos-calendário de 1996 a 2006). Além disso, foram lançadas

multas isoladas por conta da insuficiência de recolhimento de estimativas mensais nos meses de setembro a dezembro de 2007.

A decisão de primeira instância administrativa concluiu pela regularidade do procedimento adotado pela contribuinte, mas apontou incorreção no valor do limite máximo de dedução por ela considerado. Assim, mesmo entendendo que JCPs calculados com base no Patrimônio Líquido de exercícios anteriores seriam dedutíveis no ano-calendário de 2007, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRJ) em Ribeirão Preto/SP decidiu pela glosa parcial de R\$ 1.177.778,40 em razão de excesso no valor deduzido. A cobrança concomitante das multas isolada e de ofício foi mantida.

Na sequência, a lide foi submetida à apreciação da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. O Acórdão nº 1301-001.561 (ora recorrido) deu provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a glosa das despesas deduzidas ao patamar determinado pela Fiscalização e proveu também, de forma parcial, o recurso voluntário apresentado pela contribuinte, declarando o descabimento da concomitância da cobrança das multas isolada e de ofício.

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte pede a reforma da decisão recorrida em relação ao seu ponto principal, apontando a existência de divergências jurisprudenciais a respeito de três matérias relacionadas à lide:

- a) Natureza jurídica dos JCPs: dividendos;
- b) Distribuição cumulada de JCPs: possibilidade;
- c) Renúncia: interpretação restritiva.

Já a Fazenda Nacional questiona o entendimento dado pelo acórdão recorrido à questão da cobrança concomitante das multas isolada e de ofício, pleiteando a revisão do entendimento da Turma *a quo*.

Assim, serão analisadas primeiramente as alegações recursais da contribuinte, deixando para o final a apreciação da questão suscitada pela PGFN.

Natureza Jurídica dos Juros sobre Capital Próprio

O dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial arguida pela contribuinte é o art. 9º, *caput* e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente com a redação vigente à época dos fatos objeto da lide:

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual

ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

(...)

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

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

No caso concreto, entendo que não assiste razão à contribuinte recorrente, pelos motivos que passo a expor.

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

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

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica

reduzidora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

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

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

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

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

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

(...)

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

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

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

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como o de autonomia patrimonial e o de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos

JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/1994, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/1993, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

"2.1.1 – A autonomia patrimonial

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

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

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

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

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos

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

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

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

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

Deste raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação²³ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato de os Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos de juros sempre são despesas para quem os deve.

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

"Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto,

²³ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

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

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

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

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

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haver juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCPs, é o capital dos sócios, ou seja, há de ocorrer "empréstimo" do capital dos sócios.

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

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

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCPs também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com

terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de dedução na apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "*pro rata die*", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um certo ano e seu rateio proporcional ao número de dias pelos quais o capital dos sócios ficou em poder da empresa configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

Portanto, no que diz respeito à primeira divergência arguida pela contribuinte recorrente, concluo em sentido contrário ao defendido por ela: os JCPs têm natureza jurídica de despesas, não de dividendos.

Esta conclusão, contudo, não é suficiente para, por si só, justificar a glosa determinada pela Fiscalização. Para fundamentar adequadamente a indedutibilidade dos pagamentos realizados pela contribuinte, é necessária a análise da segunda matéria contestada em seu recurso especial, atinente à possibilidade de distribuição cumulada de JCPs.

Distribuição Cumulada dos Juros sobre Capital Próprio

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

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

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais têm influência de um ano para outro. As contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes. É um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SEÇÃO I - Exercício Social

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

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

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

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

Escrituração

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

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

(...) (grifou-se)

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

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

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social, já mencionado há pouco. Assim, regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste. Em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

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

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

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

(...) (grifou-se)

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

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI²⁴, em seu Manual²⁵:

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

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

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

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

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

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em

²⁴ FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

²⁵ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

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

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

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

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

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

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

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, têm que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período em que se deu a utilização do capital dos sócios, isto é, no período pelo qual esse capital permaneceu investido na sociedade.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sabendo-se que o incorrimento das despesas se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionistas na sociedade (período durante qual a empresa usufrui do capital), ou, ainda, no exercício em que há correlação com as receitas correspondentes, é elementar ver que a data de assembleia geral que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

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

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

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

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

Passo então à resposta da seguinte questão: as despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, deixando de ir ao respectivo resultado, podem ser incorridas em períodos posteriores? Ou, ainda: a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado)?

Como visto anteriormente, as despesas de JCPs, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

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

A lei societária delimita temporalmente o direito de fazer incorrer despesas: o exercício social definido no art. 175 da Lei das S.A.. Não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, "b" da Lei nº 6.404/1976), assim como não há, por observância do regime de competência, direito de postergação de despesas para exercícios seguintes.

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

Art. 186. (...)

(...)

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

(...)

Observe-se que o caso concreto não pode ser enquadrado como uma das hipóteses que permitem ajustes referentes a exercícios anteriores, uma vez que **não** houve mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum²⁶ a fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1º, "b", todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

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

Proposta de Destinação do Lucro

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

A destinação do lucro é uma decisão submetida, ao final de cada exercício, à assembléia de sócios/acionistas. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir seus lucros. Talvez daí tenha vindo a forma tão restrita como a Lei das S.A. tratou a questão da possibilidade de despesas de um exercício afetarem o resultado de outro: a apuração do lucro líquido, com a consequente destinação dos lucros e impactos em todos os exercícios futuros, afeta direitos de todos os sócios/acionistas.

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

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

Tal fato representa mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 1996 a 2006 (se tivessem efetivamente existido naquela época) podem ser computadas como tal no ano-calendário de 2007.

O art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

²⁶ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real para as despesas **incorridas**²⁷ e **pagas**, não incluindo nesse tratamento as despesas **pagas e não incorridas**. Este último caso seria o das despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior (poderiam, à época, ser despesas), mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas.

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, registre-se que a empresa não sofre limitação de valor na dedução, do lucro líquido do exercício, de despesas de JCPs. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de valor, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCPs do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/1995 e o excesso dessas despesas deve ser estornado, em obediência ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto em parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa e devidamente constituída e escriturada (no passivo) a corresponde dívida/obrigação de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", mas apenas "**juros** pagos ou creditados". Assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Os "juros" podem ser entendidos como "despesa de juros" ou como "obrigações/dívidas"²⁸ de juros".

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

Observe-se que o art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não traz, propriamente, restrição temporal, mas apenas uma restrição material. Explico: para que os JCPs sejam pagos, é necessário que os JCPs a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCPs (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou, ainda, hão de existir as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** a obrigação de pagar JCPs constituída em razão de as despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução, do lucro real, dos valores pagos para extinguir a dívida relativas a JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/1995.

²⁷ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

²⁸ Ou juros a pagar.

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

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

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

A Instrução Normativa (IN) SRF nº 11, de 21/02/1996, ao tratar dos Juros sobre Capital Próprio, trouxe o *caput* do art. 29 com a seguinte redação:

*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. (grifou-se)*

Comparando-se o texto do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996 com o *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, observa-se que foi incluída a expressão "observado o regime de competência".

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do *caput* do citado art. 29, em razão da presença desta expressão em sua redação. A legalidade da inclusão da expressão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

É fato que não é a citada expressão que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino na análise do art. 177 da Lei das S.A., o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com poucas e expressas exceções para a legislação fiscal (entre as quais os JCP não se encontram).

As exceções não podem ser presumidas e a regra geral não tem que ser expressamente repetida em todos os dispositivos específicos. Assim, não há qualquer ilegalidade no *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996.

Diante de todo o exposto, concluo pela improcedência da pretensão recursal da contribuinte.

A análise conjunta das duas primeiras matérias contestadas pela recorrente ("natureza jurídica dos JCPs" e "possibilidade de distribuição cumulativa dos JCPs") já é suficiente para fundamentar a decisão pela inadequação do procedimento adotado pela contribuinte no ano-calendário de 2007, consistente na dedução, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos pagamentos de Juros sobre Capital Próprio referentes aos anos de 1996 a 2006.

A contribuinte questiona, todavia, uma terceira matéria mencionada no acórdão recorrido. Embora considere que sua apreciação é irrelevante para o convencimento já exposto, passo à sua análise.

Renúncia tácita ao pagamento de Juros sobre Capital Próprio

Por fim, como o tema foi suscitado no recurso especial interposto pela contribuinte, registro que não entendo ser adequado tratar a questão aqui discutida sob a perspectiva de que houve renúncia de direito pelo sujeito passivo.

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

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

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não são atendidos os requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que houve renúncia ao mesmo, mas apenas que sequer existe a capacidade de renunciá-lo. Mesmo que haja a renúncia, esta não produz efeito algum, já que o direito não poderia ser usufruído caso a renúncia não tivesse existido.

Ainda que fosse caso de aplicação do instituto jurídico da renúncia, esta se daria no âmbito societário e não no âmbito fiscal. Seria, assim, renúncia de fazer incorrer a despesa de JCPs na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

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

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

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subsequentes, despesas de exercícios anteriores não incorridas, aí sim a discussão teria algum sentido, já que não se verificou no caso concreto uma renúncia propriamente dita (não existiu manifestação de vontade em não fazer).

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

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

O regime de competência faz mais do que exigir que não se tenha renunciado ao direito de deduzir, do lucro líquido, despesas não incorridas em anos anteriores. Ele simplesmente não permite²⁹ a dedução do lucro líquido de despesas não incorridas em anos passados, ou seja, o direito aventado sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCPs que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar no instituto jurídico da renúncia, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Este entendimento, contudo, não interfere na conclusão que prevaleceu no Colegiado, conforme adiantei alhures.

Conclusão a respeito da dedutibilidade dos valores pagos a título de JCPs em 2007

Retomando o que se expôs na apreciação das três matérias recorridas pela contribuinte, concluo que os pagamentos realizados a título de Juros sobre Capital Próprio no ano de 2007, na parte calculada sobre o Patrimônio Líquido verificado nos anos de 1996 a 2006, não são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Corretas, portanto, as glosas determinadas pela Fiscalização.

Na assembleia geral referente ao ano-calendário de 2007, houve deliberação relativa ao pagamento ou crédito de JCPs. De tal deliberação, indubitavelmente nasceram: um direito, para os sócios, de receber os valores a eles atribuídos; e um dever, para a sociedade, de pagá-los ou creditá-los.

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

²⁹ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Diante de todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Isso definido, julgo importante fazer um esclarecimento.

Conforme já se mencionou, o acórdão da DRJ em Ribeirão Preto/SP deu provimento parcial à impugnação apresentada pela contribuinte, defendendo a dedutibilidade das despesas decorrentes dos pagamentos de JCPs referentes aos anos de 1996 a 2006. Contudo, determinou a glosa de R\$ 1.177.778,40 das despesas deduzidas por entender que o limite de dedução estabelecido no § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 teria sido extrapolado.

Contra esta glosa parcial, a contribuinte interpôs recurso voluntário, em que também pleiteou a declaração da impossibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.

O i. Conselheiro Relator do Acórdão nº 1301-001.561 votou por dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, mas foi vencido em relação ao principal tópico da controvérsia sob julgamento. Prevaleceu naquela Turma o entendimento de que o procedimento adotado pela Fiscalização estaria correto: glosa de R\$ 22.978.690,56, diferença entre o valor total deduzido pela contribuinte (R\$ 42.813.861,77) e o limite máximo dedutível calculado a partir do valor do Patrimônio Líquido em 2007 (R\$ 19.835.171,21). Assim, deu-se provimento total ao recurso de ofício (que pedia o restabelecimento integral da glosa) e provimento parcial ao recurso voluntário (apenas na parte atinente à cobrança concomitante das multas isolada e de ofício).

Apesar disso, a contribuinte defende em seu recurso especial que o fato de o voto vencedor do acórdão recorrido não ter mencionado expressamente a questão da glosa de R\$ 1.177.778,40 significaria que prevaleceu neste tema o voto vencido, que defendeu a procedência dos argumentos apresentados no recurso voluntário da contribuinte.

Tal argumento representa um equívoco.

É decorrência lógica do disposto no voto vencedor do acórdão recorrido que o pleito da contribuinte referente ao cancelamento da glosa de R\$ 1.177.778,40, mantida pela decisão de primeira instância, teve seu provimento negado.

O voto vencedor, ao restabelecer a glosa de R\$ 22.978.690,56 (diferença entre R\$ 42.813.861,77 e R\$ 19.835.171,21) logicamente confirmou a glosa da parcela de R\$ 1.177.778,40 (diferença entre o valor deduzido pela contribuinte - R\$ 42.813.861,77 - e o limite máximo de dedução considerado pela DRJ em Ribeirão Preto/SP - R\$ 41.636.083,37). Em outras palavras, R\$ 1.177.778,40 correspondem ao valor incontroverso da glosa (Fiscalização e DRJ concordaram a este respeito) e estão incluídos naturalmente na glosa total de R\$ 22.978.690,56 (determinada pela Fiscalização e chancelada pelo Acórdão nº 1301-001.561).

Outra prova do equívoco cometido pela contribuinte encontra-se na própria parte dispositiva do acórdão recorrido:

"ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, 1) Por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os

*Conselheiros Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior. 2) Por maioria de votos, **dar provimento parcial ao recurso voluntário**. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães." (grifou-se)*

O recurso voluntário trazia dois pedidos: (i) a reforma de decisão a respeito da possibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício e (ii) a reversão da glosa de R\$ 1.177.778,40 mantida pela decisão de primeira instância. A questão da concomitância da cobrança das multas efetivamente obteve provimento, nos termos do voto vencido do Acórdão nº 1301-001.561. Já o pedido de reversão da glosa foi negado, em decorrência lógica do provimento dado ao recurso de ofício, nos termos do voto vencedor. Se a contribuinte tivesse obtido êxito também em seu segundo pedido, a parte dispositiva do acórdão recorrido mencionaria provimento total ao recurso voluntário, não parcial.

Assim, diante de todo o exposto, o entendimento que prevaleceu nesta 1ª Turma da CSRF foi pelo restabelecimento da integralidade da glosa de despesas determinada pela Fiscalização, carecendo absolutamente de lógica o argumento da contribuinte de que seu pedido de cancelamento de parcela da glosa correspondente a R\$ 1.177.778,40 teria sido provido.

Cobrança concomitante das multas isolada e de ofício

O recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional pede a reforma do Acórdão nº 1301-001.561 na parte que declarou a impossibilidade de cobrança concomitante das multas isolada e de ofício (conforme termos do voto vencido daquela decisão).

A multa isolada objeto de controvérsia nos presentes autos, devida por ausência de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, era definida pela seguinte redação até o advento da MP nº 351, de 22/01/2007 e da Lei nº 11.488/2007, de 15/06/2007:

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídicas 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;

(...)

Com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, passou a dispor a mesma Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

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.

(...)

Destaquem-se as alterações efetivas operadas pela mudança de redação: (i) a multa isolada não é mais calculada sobre "a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"; passando a incidir sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser pago na forma prevista no art. 2º da mesma lei; e (ii) o percentual aplicável no cálculo da multa passa de 75% para 50%.

A antiga redação do art. 44 efetivamente não deixava tão clara a distinção entre as multas de ofício e isolada. A base sobre a qual as multas incidiam era prevista de forma conjunta, no *caput* do artigo ("calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição"). O percentual aplicável para ambas as multas também era fixado no mesmo dispositivo, o inciso I do artigo ("setenta e cinco por cento"). Somente no inciso IV do §1º é que existia a previsão específica da exigência de multa isolada pelo não pagamento de IRPJ ou CSLL na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 (estimativas mensais com base na receita bruta do período).

A falta de clareza na antiga redação do art. 44 e o fato de parte das previsões das duas multas constarem dos mesmos dispositivos (mesma base de cálculo, inclusive) foram, em grande medida, responsáveis pela sedimentação do entendimento desta Corte no sentido da impossibilidade de cobrança simultânea das multas isolada e de ofício. Por conta disso, editou-se a já citada Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo

tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Com o advento da MP nº 351/2007, e sua posterior conversão na Lei nº 11.488/2007, julgo terem sido extirpadas as fontes de dúvida interpretação do art. 44 no que diz respeito à previsão das multas isolada e de ofício. A nova redação é clara em relação às hipóteses de incidência de cada uma das multas, suas bases de cálculo e percentuais aplicáveis.

Conforme já expus quando rejeitei a arguição preliminar de não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, considero que foi proposital a inclusão, na Súmula CARF nº 105, da menção expressa à multa isolada tipificada no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Ao assim proceder, a 1ª Turma da CSRF deixou claro que a cobrança concomitante a que a Súmula se opõe é aquela que envolve a multa isolada fundamentada na antiga redação do citado art. 44, antes das alterações de redação promovidas pela Lei nº 11.488/2007.

Neste mesmo sentido já se manifestou a CSRF no Acórdão nº 9101-00.947, cujo voto condutor assim se pronunciou:

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

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

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

No caso presente, em relação ao ano-calendário 1998, a contribuinte foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação a CSLL não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como dito acima, essa dupla penalização sobre ilícitos materialmente relacionados e por força do princípio da consunção, não pode subsistir." (grifou-se)

Interpretando *a contrario sensu* a referida decisão, conclui-se que, a partir de janeiro de 2007, quando entrou em vigência a MP nº 351/2007, não subsistem os motivos que outrora impediam a cobrança concomitante das duas multas.

Diante de todo o exposto, não vislumbro óbice à cobrança cumulativa das multas isolada (art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/1996) e de ofício (art. 44, inciso I, da mesma Lei) para infrações ocorridas a partir de janeiro de 2007, caso dos presentes autos. Por esta razão, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Desse modo, voto no sentido de:

- conhecer dos recursos especiais interpostos pela contribuinte e pela PGFN;
- negar provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo integralmente as glosas restabelecidas pela decisão recorrida, concernentes a despesas de pagamento de Juros sobre Capital Próprio indevidamente deduzidas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2007;
- dar provimento ao recurso especial da PGFN para declarar a regularidade da exigência concomitante das multas isolada e de ofício.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 13888.724255/2012-17
Acórdão n.º **9101-002.797**

CSRF-T1
Fl. 1.402

Declaração de Voto

Não houve declaração de voto.