



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.720371/2023-63</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.290 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BANCO CITIBANK S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2018

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. Deduções de despesas de Juros Sobre Capital Próprio em apuração de Lucro Real limitam-se às escrituradas de acordo com o Regime de Competência.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. TAXA DE JUROS DE LONGO PRAZO. VARIAÇÃO DIÁRIA. O cálculo de atualização de Juros Sobre Capital Próprio previsto na legislação apura-se mediante aplicação de variação diária de Taxa de Juros de Longo Prazo.

TAXA DE JUROS DE LONGO PRAZO. TAXA MENSAL PRO RATA DIA.

Uma vez que a lei não estabelece que a variação pro rata dia é feita a partir da taxa anual da TJLP, não se deve exigir que a taxa a ser rateada é a anual, podendo o contribuinte calcular a TJLP diária observando as taxas mensais divulgadas pelo site da Secretaria da Receita.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO. INCLUSÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO PRÓPRIO EXERCÍCIO. VEDAÇÃO. É vedada inclusão em apuração de Juros Sobre Capital Próprio de lucros auferidos e destinados no próprio exercício.

MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE. É cabível aplicação concomitante de multa de ofício cumulada com multa isolada quando tais penalidades decorrerem de naturezas distintas aplicáveis a fatos distintos.

CSLL REFLEXA. O tratamento tributário de Juros Sobre Capital Próprio é idêntico para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à dedução de despesas de juros sobre o capital próprio relativos a exercícios anteriores, vencidos os Conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin (que alterou o seu voto anteriormente proferido) e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso em relação a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto aos cálculos relativos à aplicação da taxa de juros pro rata dia; (iii) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao valor de patrimônio líquido ajustado; e (iv) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à imposição de multas isoladas pela ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas de IRPJ/CSLL, vencidos os Conselheiros Henrique Nimer Chamas, Míriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso em relação a tal matéria. Os conselheiros Henrique Nimer Chamas, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo votaram pelas conclusões do relator quanto aos cálculos relativos à aplicação da taxa de juros pro rata dia. A conselheira Natália Uchôa Brandão votou pelas conclusões do relator, quanto ao valor de patrimônio líquido ajustado. O conselheiro Henrique Nimer Chamas foi designado para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora, quanto aos cálculos relativos à aplicação da taxa de juros pro rata dia, nos termos do art. 114, §9º do RI/CARF. O conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior não votou, quanto à dedução de despesas de juros sobre o capital próprio relativos a exercícios anteriores, pois a matéria já foi votada pelo conselheiro Luís Ângelo Carneiro Baptista (convocado). Julgamento iniciado na reunião do mês de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Izaguirre da Silva – Relator**

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas – Redator Designado**

*Assinado Digitalmente*

**Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente**

Participaram da Sessão de Julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

## RELATÓRIO

### CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

#### INFORMAÇÕES ESSENCIAIS

##### Composição do Crédito

1. O processo trata de constituição de crédito tributário de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) Reflexa<sup>1</sup>, Multa Isolada Por Falta de Recolhimento de Estimativa Mensal e Multa de Ofício de 75%. O valor atualizado do crédito é de aproximadamente R\$ 258 milhões.

##### Infrações Constituídas

2. Os Autos de Infração instruídos nos autos abarcam dois tipos de infrações. O primeiro refere-se a excesso de R\$ 234,9 milhões de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) não adicionado em bases de cálculos do IRPJ e CSLL. O segundo refere-se a Multas Isoladas, aplicadas sobre Bases de Cálculo Estimadas, decorrentes de Falta de Recolhimento de IRPJ (R\$ 13,2 milhões) e CSLL (R\$ 23,4 milhões).

#### FUNDAMENTOS DO RELATÓRIO FISCAL

##### Excesso de Dedução

3. O montante deduzido das bases de cálculo do IRPJ e CSLL em 31/12/2018 foi de R\$ 559 milhões. O Fisco, baseado em normas que regulam o JCP, apurou montante máximo de dedução de R\$ 324.071.839,70 conforme tabela 4 explicitada na folha 2011 do Relatório Fiscal.
4. A diferença entre os valores refere-se a excesso de R\$ 234.928.160,30, o qual, no entendimento do Fisco, não se enquadra em requisitos legais previstos nas normas de apuração anual do JCP.

<sup>1</sup> O tratamento tributário do JCP é aplicável aos dois tributos conforme artigo 9º, § 11, da Lei 9.249/1995.

5. Tal excesso está composto por R\$ 196 milhões referentes a inclusão no cálculo de JCP de valores apurados em 2017 e R\$ 38,9 milhões referentes a adoção de metodologias de cálculo não autorizadas pela legislação. A composição de tal excesso está citada no tópico que segue.

### **Violações a Regras Fundamentais**

6. A conclusão final do Fisco é a de que tal diferença nasceu, essencialmente, da violação ao Regime de Competência e da adoção de Metodologias de Cálculo vedadas pelas normas que regulam a matéria. A Autoridade Tributária fundamenta a glosa em estudo da legislação, jurisprudência e doutrina.

### Regime de Competência

7. A primeira parte da dedução indevida advém de violação ao Regime de Competência. A partir da folha 1988 do Relatório Fiscal o Fisco indica que o Sujeito Passivo incluiu na dedução total de 2018 (R\$ 559 milhões) valores que competem ao ano de 2017 (R\$ 196 milhões), o que é vedado pela legislação que regula a apuração de JCP.

### Metodologias de Cálculo Vedadas

#### ATUALIZAÇÃO

8. A segunda parte da dedução indevida advém de adoção, contrária à legislação, de Metodologia de Cálculo de atualização de JCP diferente daquela estabelecida pelo Banco Central do Brasil (Bacen). Por consequência de tal ação, o Fisco recalculou os valores, o que gerou a tabela 4 indicada na folha 2011.

#### PATRIMÔNIO LÍQUIDO AJUSTADO - RESERVAS DE LUCROS

9. Adicionalmente, como terceira parte da dedução indevida, a Autoridade Tributária afirma que a Recorrente deixou de computar em Patrimônio Líquido Ajustado valor de conta de Reservas de Lucros, fato que também é vedado pela legislação que regula a matéria.

### **Multas Isoladas**

10. A dedução indevida de R\$ 234,9, por ocasião de balancete de suspensão/redução emitido em dezembro de 2018, resultou em suspensão ou redução indevida de recolhimento mensal tanto de IRPJ quanto de CSLL. Na folha 2023, invocando o artigo 44, inciso II, b, da Lei

9.430/1996, o Fisco demonstra os cálculos que levaram aos montantes de multas isoladas indicadas no parágrafo 2.

### EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO

11. A Recorrente concordou (folha 2152) parcialmente com a constituição de crédito. Reconheceu equívoco em utilização de valor de Patrimônio Líquido de 2017 no cálculo do patrimônio líquido ajustado relativo aos meses de janeiro a junho de 2018. Tal ação resultou em pagamento de parte do crédito (R\$ 9,7 milhões):

*...o Recorrente **optou por efetuar o pagamento** dos valores atuados no momento de sua Impugnação. Segundo o Extrato do Processo juntado às fls. 2104/2016, a alocação dos pagamentos foi providenciada pela autoridade preparadora.*

### SUSPENSÃO DO CRÉDITO

#### PRIMEIRA INSTÂNCIA

12. Discordando parcialmente das argumentações explicitadas pelo Fisco, a Recorrente apresentou Impugnação para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP. Tal colegiado exarou Acórdão de Impugnação considerando, por unanimidade de votos, Improcedentes a íntegra de alegações contidas na peça impugnatória.

#### FUNDAMENTOS DA DECISÃO

##### Argumento Fundamental

13. Em essência, o Acórdão de Primeira Instância defendeu o argumento fundamental de que é vedada a dedução de JCP que tome por base de referência contas de patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores, bem como, o uso de Metodologia de Cálculo não prevista na legislação que resulte em valores superiores de dedução de JCP.

**Ratificação do Trabalho Fiscal**

14. O conteúdo de tal decisão ratificou a visão sobre as matérias defendida no trabalho fiscal. Isto é, confirmou entendimento sobre necessidade de plena obediência ao Regime de Competência e uso de Formas de Cálculo de Atualização previstas pela legislação.
15. Em paralelo, houve ratificação da constituição das Multas Isoladas, bem como, da possibilidade de Concomitância de tais penalidades com Multa de Ofício de 75%.

**SEGUNDA INSTÂNCIA**

16. Discordando das argumentações explicitadas na Decisão de Primeira Instância, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário objeto do presente julgamento. Nele explicita argumentos contrários ao entendimento unânime exarado no referido Acórdão. Seguem os fundamentos das alegações.

**FUNDAMENTOS DO RECURSO VOLUNTÁRIO****Reafirmação de Entendimento**

17. A Recorrente pede, novamente, cancelamento integral dos créditos residuais em litígio. As alegações repetem argumentos incluídos na Impugnação de Primeira Instância. Ou seja, a Recorrente reafirma seu entendimento inicial de que requisitos legais para dedutibilidade de JCP (Regime de Competência e Metodologia de Cálculo) foram observados e que a íntegra da dedução residual deve ser mantida. Em paralelo, reafirma descabimento de cobrança concomitante de multas. Segue essência dos argumentos.

**Regime de Competência - Pagamento de JCP de Períodos Anteriores**

18. A Recorrente afirma que a Lei não estabelece qualquer limite temporal para o exercício de direito de determinar distribuição de JCP. A norma tampouco condiciona a dedutibilidade dos JCP à declaração ou distribuição em um determinado período.
19. Nessa diretriz, o entendimento é o de que a distribuição de JCP é uma prerrogativa, uma faculdade legal. Não há, na lei ou em contrato, um termo previsto para o pagamento ou um termo ou data limite previstos para a deliberação de JCP. Se a lei traz uma faculdade e não determina um prazo limite para o exercício dessa faculdade, tem-se que inexistente tal prazo.

20. Não há dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar-se a apuração de juros sobre o capital próprio calculados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores. Em conclusão, a afirmação definitiva é a de que não há que se falar em inobservância do regime de competência.

#### **Metodologia de Cálculo - Aplicação de TJLP**

21. A Recorrente utilizou valores de TJLP mensais, aplicando-os sobre o patrimônio líquido do mês. A Lei não estabelece que a taxa a ser rateada seja a anual. A Secretaria da Receita Federal divulga taxas mensais. Descabe impugnar cálculo feito pelo Contribuinte, que observou tais taxas para fazer o rateio diário previsto na legislação.

#### **Metodologia de Cálculo - Valor de Patrimônio Líquido Ajustado – Reserva de Lucros**

22. A Recorrente indica que, em relação ao valor do patrimônio líquido ajustado, a fiscalização deixou de computar reserva de lucros (reserva legal) de R\$ 25.056.509,47 contabilizada em 19/07/2018. Isto teria ocorrido pelo fato de tal montante se tratar de destinação de lucros apurados no mesmo exercício social. No entendimento do Fisco, havendo opção pelo regime de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte.
23. O Sujeito Passivo alega que não há como ignorar que as instituições financeiras possuem regras contábeis próprias, dentre elas a obrigação de destinação dos lucros no meio do ano. Afirma que é incabível a alegada ilegalidade da conduta da Recorrente de considerar, para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio, as contas do patrimônio líquido com base em balanço levantado em 30 de junho.

### **VOTO VENCIDO**

**Conselheiro Marcelo Izaguirre da Silva - Relator**

### **PRELIMINARES**

#### **TEMPESTIVIDADE E REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE**

20. Nos termos do artigo 15 do Decreto 70.235/1972, tendo por base informação descrita na folha 2148, o Recurso Voluntário é tempestivo e atende a requisitos de admissibilidade

previstos no artigo 16 e em demais partes da referida norma. A Recorrente não apresentou alegações que mereçam análises Preliminares em seu Recurso Voluntário.

21. Conforme artigo 43, incisos I, II e III do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF 1.634/2023, a matéria objeto do Recurso está contida na competência da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

## MÉRITO

### JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO – JCP

#### Pagamento Parcial

22. Antes de tudo, vale indicar que a partir da folha 2151 do Recurso Voluntário a Recorrente detalha infrações contidas no Relatório Fiscal que influenciaram no limite de dedução ora em discussão. De quatro infrações relacionadas com JCP há destaque para o fato de que três permanecem em litígio e uma delas foi liquidada/paga (Infração 4, folha 2152).
23. Conforme já dito no Relatório, tal pagamento ocorreu por haver concordância da Recorrente em relação a entendimento do Fisco de que o Contribuinte cometeu equívoco em utilização de valor de Patrimônio Líquido de 2017. Tal fato resultou em redução de R\$ 9,7 milhões do crédito originalmente constituído.

#### Infrações em Litígio

24. Considerando o cenário de infrações apresentado a partir da folha 2151 do Recurso Voluntário, a seguir elencam-se as matérias em Litígio, as quais passo a analisar, relacionadas com limites de dedução de JCP indicados no Relatório Fiscal e no Acórdão de Impugnação:
  - Infração 1 - Pagamento de JCP de Períodos Anteriores.
  - Infração 2 - Metodologia de Cálculo - Aplicação de TJLP Diária.
  - Infração 3 - Metodologia de Cálculo - Patrimônio Líquido Ajustado. Reserva de Lucros.

### INFRAÇÃO 1 - PAGAMENTO DE JCP – PERÍODOS ANTERIORES

#### Dedução de R\$ 196 milhões

25. Conforme já indicado no Relatório, do total do excesso de dedução de R\$ 234,9 milhões, apurado pela diferença entre dedução de R\$ 559 milhões efetuada pelo Contribuinte e limite de dedução de R\$ 324,1 milhões calculado pelo Fisco, R\$ 196 milhões referem-se à inclusão em cálculo de JCP da competência 2018 de contas de Patrimônio Líquido de Períodos Anteriores (competência 2017):

Dedução de JCP em 2018 - R\$		
Ano	Meses	Valor R\$
<b>2017</b>	<b>Janeiro a Junho</b>	<b>196.000.000</b>
2018	Janeiro a Setembro	273.000.000
	Outubro a Dezembro	90.000.000
<b>Total Deduzido R\$</b>		<b>559.000.000</b>

26. É importante destacar que o pagamento/creditamento do montante de R\$ 559 milhões, com o conseqüente registro contábil (folha 2008) em conta de despesa no ano de 2018, foi devidamente aprovado por Atas citadas nos autos (vide folha 2005 do Relatório Fiscal). A partir da folha 2009 o Fisco demonstra cálculos de apuração dos referidos juros.

### Enquadramento Legal

27. O primeiro Enquadramento Legal (folha 1979) fundamental invocado pela Autoridade Tributária nos Autos de Infração, além dos diversos outros enquadramentos citados no Relatório Fiscal, que é parte integrante dos referidos autos, foi o artigo 9º Lei 9.249/1995.
28. Na folha 1990 do Relatório Fiscal a Autoridade Tributária indica o conteúdo do referido dispositivo. Para efeitos da presente infração transcrevo aqui o caput de tal norma e destaco pontos relevantes para a análise das alegações da Recorrente:

*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.*

29. A previsão da Lei 9.249/1995 é literal quanto ao entendimento do legislador de que a dedução de valores pagos ou creditados a título de remuneração de capital investido é uma faculdade que pode ser exercida ou não pela pessoa jurídica.
30. Resta saber, para resolução do presente litígio, se há limite temporal para o gozo de tal faculdade, ou seja, se no cálculo do JCP pode ser incluído montante apurado em período não coincidente com o período de apuração do Lucro Real, qual seja, no caso aqui estudado, o período entre 1 de janeiro de 2018 e 31 de dezembro de 2018. As autoridades lançadora e julgadora entendem que sim. A Recorrente entende que não. Analisemos.

## Limite Temporal

### Instruções Normativas

31. A Autoridade Julgadora cita na folha 1992 duas Instruções Normativas vigentes que tratam do Regime de Competência aplicável ao JCP, são elas a IN SRF n° 11/1996 e a IN SRF n° 41/98. Vejamos os dispositivos que tratam de forma específica sobre tal regime:

*IN SRF n° 11/1996*

*Juros Sobre o Capital Próprio*

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

*IN SRF n° 41/98*

*Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios.*

32. As referidas Instruções Normativas são citadas na folha 2177 do Recurso Voluntário. Nesta mesma folha há citação do entendimento no mesmo sentido exarado no Acórdão da DRJ. Logo após mencionar tais normas e a decisão do referido Colegiado, a Recorrente declara de forma expressa que não concorda com o entendimento do Fisco e da DRJ de que teria descumprido o Regime de Competência:

*O Recorrente não concorda com as alegações da fiscalização e da DRJ e aproveita para demonstrar que também essa determinação foi por ele observado quando da adoção dos procedimentos de dedutibilidade do lançamento ora combatido.*

### Esforço Argumentativo

33. De fato, como resultado do reconhecimento de tal discordância, a Recorrente inicia um profundo e detalhado esforço argumentativo visando defender sua visão de que há autorização legal em outros diplomas legais de caráter contábil e societário que respaldam a dedução do excesso de R\$ 196 milhões já mencionado.

34. Sobre tal esforço, vale transcrever aqui trecho contido na folha 2130 do Acórdão da DRJ, o qual menciona a ideia da Recorrente de amparo legal do conceito de Regime de Competência em legislação contábil e societária em detrimento da legislação tributária:

*Em que pese o longo esforço argumentativo do impugnante, não se deve olvidar que os JCP foram instituídos e, portanto, encontram-se regulados por **normas** tributárias específicas. Não cabe estender os mesmos efeitos ou características dos dividendos aos JCP com base única e exclusivamente em normas contábeis ou da legislação societária sem que haja respaldo das normas tributárias que a regulam.*

#### Legislação Comercial, Societária e Contábil

35. Apesar de haver citação de diversos dispositivos específicos de caráter tributário que dão amparo legal ao entendimento do Fisco, no Relatório Fiscal há invocação, adicionalmente, de normas da Legislação Comercial, Societária e Contábil que ratificam a ideia de que a Recorrente, por força de dever legal, deve observar o referido regime.
36. No que se refere à escrituração contábil, vejamos a redação do artigo 177 da Lei 6.404/1976:

*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.*

37. Vão no mesmo sentido partes específicas de normas expedidas por diversos órgãos que tratam de aspectos contábeis e societários (vide parágrafo 25 da folha 1992) vinculados ao Regime de Competência. Tais aspectos se encaixam na necessidade de observância de limites temporais para plena estabilização do referido Regime:

*Pronunciamento Conceitual Básico, denominado de CPC 00, aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TG Estrutura Conceitual), pela Comissão de Valores Mobiliários (Deliberação CVM 675/11), pelo Banco Central do Brasil (BACEN/CMN – 4.144/12) e pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP – 517/15).*

#### Conflito Interpretativo

38. Em complemento às argumentações do Fisco, vale trazer ao contexto aqui explicitado trecho contido na folha 1995 do Relatório Fiscal no qual há menção do **conflito** interpretativo dado ao Regime de Competência:

*Infelizmente, muitos intérpretes e aplicadores do direito têm feito uma leitura equivocada da aplicação do regime de competência em relação ao JCP, aceitando como legítimos a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL dos pagamentos realizados em anos seguintes ao exercício social de sua apuração, sob a alegação de que a Lei 9.249/95 não impôs limitação ao momento do pagamento/creditamento. Na verdade, a lei tributária foi de uma clareza hialina ao impor os limites temporais ao pagamento/creditamento dos JCP. Quando ela diz que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, ela apresenta critérios que deverão ser observados. Ao dizer que a companhia pode optar pelo pagamento ou creditamento, quer significar que, em homenagem ao regime de competência, ela pode extinguir a dívida, caso disponha de numerário, ou pode assumir uma dívida perante os sócios/acionistas. O registro do pagamento/creditamento no exercício social em que os juros incidiram é essencial para dar conhecimento aos usuários da informação contábil da forma como a empresa utiliza seus recursos e destina seus resultados a cada exercício social.*

#### Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 1.955.120-SP

39. Para fins didáticos, ainda dentro do conjunto de argumentos trazidos no Relatório Fiscal, vale, também, destacar partes relevantes de visão explicitada em voto-vista do Ministro Herman Benjamim na 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) relativo ao Recurso Especial 1.955.120-SP (vide voto-vista a partir da folha 1998).
40. Tal visão se coaduna com a previsão contida nas já mencionadas Instruções Normativas (IN SRF nº 11/1996 e IN SRF nº 41/98) que tratam do Regime de Competência. Vejamos trechos de tal voto-vista:

*Ao prever que o pagamento ou o creditamento dos JCP só pode ocorrer quando houver demonstrativo de "lucro", "lucros acumulados" ou "reserva de lucros", o §1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 conduz à conclusão de que a dedução na apuração do lucro real deve observar o regime de competência, na medida em que todas as operações societárias que repercutem nas contas do patrimônio líquido devem ser registradas anualmente, segundo as regras contábeis.*

*Não há, sob esse enfoque, como pretender que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de*

*exercícios pretéritos. Por esse motivo, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCP na apuração do lucro real, a empresa, desde que atenda aos requisitos e respeite os limites legais para tanto...*

*O entendimento acima é o que melhor defende os interesses do Fisco e dos contribuintes, pois legitima o procedimento de dedução das despesas (preservando a fidelidade ao regime de competência), e, ao mesmo tempo, não embaraça a faculdade de a pessoa jurídica realizar o pagamento dos JCP, até mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que melhor lhe aprouver.*

#### Acórdãos no Carf

41. No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) há diversos julgados que tratam exatamente dos limites temporais ora tratados. A título exemplificativo, a Autoridade Fiscal citou: Acórdãos 1401-006.296, 1401-006.349, 9101-003.757, 9101-003.684, 9101-003.737, 9101-003.662 e 9101-003.736.
42. Vale indicar alguns trechos (a partir da folha 2002) destacados pela Autoridade Fiscal para fundamentar o argumento de que é indedutível na apuração do Lucro Real JCP que compete a períodos anteriores:

*O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio - JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência.*

*Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio - JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio - JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.*

*Para efeito de apuração da base de cálculo do tributo, é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência. Aprovadas as demonstrações contábeis sem que tenha havido deliberação*

*pelo pagamento de juros sobre o capital enseja considerar renúncia ao direito facultado pela lei de deduzir tais juros como despesa dedutível.*

*Caracterizada a renúncia ao direito de constituir e deduzir os juros sobre o capital próprio para efeitos tributários, não há que se falar em postergação de despesa e, conseqüente, antecipação do tributo devido. Isto porque não se pode considerar que foi deduzida no ano-calendário objeto dos autos despesa dedutível em ano anterior, já que tal dedução não poderia ser realizada em função desta renúncia.*

43. Em Acórdão da DRJ, adicionalmente aos atos decisórios citados no Relatório Fiscal, houve citação de recente decisão (Acórdão 9101-006.757) exarada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Nela ficou claro o entendimento daquele Colegiado em relação ao tema em discussão. Vejamos alguns trechos conexos com o exposto até aqui:

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

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

*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.*

*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.*

*Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.*

#### Solução de Consulta Cosit 329/2014

44. É fato, paralelamente ao já exposto até aqui, conforme considerações contidas tanto no Relatório Fiscal (folhas 2012 e 2018) quanto no Acórdão da DRJ (a partir da folha 2130), que a Receita Federal do Brasil pacificou, através da Solução de Consulta Cosit 329/2014, regras sobre o tema em discussão. Vejamos alguns trechos que se coadunam com as informações já trazidas:

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

#### Instrução Normativa (IN) RFB 1.700/2017

45. A IN RFB 1.700/2017 complementa regulação dos limites e condições impostos para dedução do JCP. Realmente, indo ao encontro da informação sobre tal IN contida na DRJ, conforme folha 2132, o limite temporal aqui analisado também está insculpido no texto daquela norma.
46. Sem dúvidas, juntamente com as demais regras já citadas, tal IN constitui norma complementar de direito tributário, nos termos do art. 100, I, do CTN. Neste sentido, ratificando a citação da DRJ, vejamos trechos em destaque no conteúdo do caput do artigo 75 da IN, combinado com o seu § 4º e dispositivos a ele conexos:

*Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:*

*§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.*

*§ 2º O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:*

*I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa.*

### Conclusão Sobre o Limite Temporal

47. Em conclusão sobre a matéria do Limite Temporal aqui apreciada, entendo que, dentre os requisitos e limites aqui detalhados, há inclusão de vedação de dedução de juros pagos a título de remuneração de capital próprio que não atenda ao Regime de Competência. Assim, procede a glosa excesso de R\$ 196 milhões ora analisada.
48. Ficou evidente na exposição dos fatos acima elencado que legislação prevê regras específicas de caráter tributário que impõem limite temporal e quantitativo para a dedução de JCP. Neste sentido, reafirma-se que a faculdade concedida de pagamento de tais juros não pode extrapolar os limites previstos em tais regras.
49. Apesar do amplo campo argumentativo trazido pela Recorrente em evidente posição contrária aos textos legais, tal faculdade não pode fazer valer conceitos aplicáveis a outras áreas (Contabilidade e Direito Societário, dentre outras) em detrimento das normas tributárias específicas que regulam o tema.
50. Embora o entendimento categórico da Recorrente seja o de que a Lei não estabelece qualquer limite temporal para a dedutibilidade e que as normas que regulam o JCP vão além das tributárias, não me filio a este entendimento.
51. As razões são as mesmas explicitadas pela Decisão de Primeira Instância, ou seja, as de que as despesas dedutíveis devem ser limitadas a aquelas apropriadas de acordo com as regras do regime de competência e que normas de outras áreas não podem ser aplicadas em detrimento das normas tributárias que regulam o JCP.

### **INFRAÇÃO 2 - APLICAÇÃO DE TJLP DIÁRIA**

52. O conteúdo sobre a Aplicação de TJLP incluído no Recurso Voluntário é idêntico ao incluído na Impugnação de Primeira Instância.

53. Nos referidos recursos há indicação de que o Fisco considerou (folha 2012) que a Recorrente adotou Metodologia de Cálculo de atualização de JCP diferente da estabelecida pelo Banco Central do Brasil (Bacen). Por consequência, não seguiu regras previstas pela Lei 9.249/96. Por outro lado, a Recorrente afirma de forma idêntica nos Recursos que tal Metodologia foi equivocada.
54. A primeira alegação trazida pela Recorrente é a que o Fisco utilizou critério de Juros Compostos em seu cálculo. O Acórdão de Primeira Instância (folha 2134) foi claro ao afirmar que inexistiu utilização do referido critério: *Entretanto, equivoca-se o impugnante quando afirma (fls. 2084) que, ao dividir a taxa TJLP anual por 365 (número de dias do ano), a fiscalização teria utilizado critério de juros compostos. De forma idêntica à efetuada pelo contribuinte, a autoridade fiscal adotou o cálculo de juros simples para apurar os valores de JCP dedutíveis.*
55. Não há no Recurso Voluntário contestação contra a referida afirmação da Autoridade Julgadora. Tampouco há evidência de eventual cálculo demonstrando eventual utilização dos referidos Juros Compostos. Portanto, me filio ao entendimento do Fisco ratificado pela Decisão de Primeira Instância de que houve utilização de critério de Juros Simples conforme previsto pela legislação.
56. A diferença de cálculo de atualização reside na não observância do modelo de cálculo de juros pro rata dia, conforme prevê o artigo 9º da Lei 9.249/1995. A Recorrente, ao citar Decisões do Carf na folha 2199, tenta justificar a aplicação de taxa TJLP mensal.
57. Já o Fisco, ao aplicar a TJLP diária, considera hipótese de eventuais alterações do Patrimônio Líquido Ajustado no curso de cada mês, o que vai ao encontro do previsto no referido parágrafo da Lei 9.249/1995 e da Solução de Consulta Cosit 329/2014 citada no Relatório Fiscal, em relação a qual vale citar o seguinte trecho conclusivo inserido no referido documento: *Com efeito, sob o aspecto econômico, os JCP constituem remuneração baseada no tempo em que o capital particular do sócio fica investido na empresa. Esse investimento encontra-se representado pelas contas do patrimônio líquido. Sobre essa base econômica aplica-se a taxa de juros proporcional, pro rata dia. A proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento da deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.*
58. Agrega-se, ainda, que a Recorrente não aplicou de forma correta o cálculo por ela utilizado, já que considerou o total de dias do ano, conforme folha 23 do Relatório Fiscal.
59. Considerando as informações trazidas no Relatório Fiscal e na Decisão de Primeira Instância conclui-se que, de fato, a apuração de JCP defendida pela Recorrente não considera alterações no PL ocorridas no curso de cada mês. Portanto, o cálculo do Fisco deve ser mantido.

**INFRAÇÃO 3 - VALOR DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO AJUSTADO**

60. De forma similar ao Item 2 acima, no Item 3 da Infração de JCP, o Recurso Voluntário praticamente repete o conteúdo sobre Valor de Patrimônio Líquido Ajustado incluído na Impugnação de Primeira Instância.
61. Nos referidos recursos há indicação de que o Fisco não teria computado no cálculo de JCP valor de Reserva Legal de Lucros no montante de R\$ 25.056.509,47 contabilizada em julho de 2018. O Fisco entendeu que houve destinação de lucros apurados no mesmo exercício social, o que é vedado pela legislação.
62. A Recorrente alega que por força de norma emitida pelo Conselho Monetário Nacional é obrigada a apurar seus resultados em 30 de junho de cada ano. Ora, a questão, nitidamente, envolve conflito entre normas. De um lado, normas tributárias que regulam a apuração de JCP e preveem apuração anual de lucros tributáveis. De outro lado, normas aplicáveis a Instituições Financeiras que preveem apuração semestral de lucros contábeis.
63. Trecho contido na Solução de Consulta Cosit 45 indica: havendo opção pelo regime de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte. A questão a ser elucidada é se normas aplicáveis a Instituições Financeiras podem relativizar normas tributárias de apuração de JCP. Meu entendimento vai no sentido da Decisão de Primeira Instância, ou seja, tais normas não podem efetuar tal relativização.
64. Ou seja, de fato, apenas com o encerramento do período de apuração fiscal é que o lucro apurado (e tributado) poderá ser considerado no PL ajustado para efeito da dedução autorizada pela norma tributária. Portanto, encerramentos de resultados semestrais intermediários elaborados para atender a norma aplicáveis a Instituições Financeiras não alteram o período anual de apuração fiscal de lucros tributáveis.
65. O fato de não haver citação de uma data específica no artigo 9º da Lei 9.249/95, combinado com seu parágrafo oitavo, para realização de mensuração do Patrimônio Líquido não autoriza o Fisco a alterar períodos de apuração de regimes tributários em função de normas reguladoras aplicáveis a setores específicos nacionais. Tal cenário é mera interpretação da Recorrente, baseada em ampla doutrina e citação de normas que conflitam com os conceitos legais tributários relacionados com a apuração de JCP.
66. Não há reparos a fazer na apuração realizada pela Autoridade Tributária, ratificada pela Decisão de Primeira Instância. Em relação a controvérsia, voto por manter a visão do Fisco, ratificada pela Decisão de Primeira Instância.

**MULTAS ISOLADAS E DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA**

67. Em relação ao tema de Concomitância de Multas Isoladas de IRPJ e CSLL e de Multa de Ofício de 75% aplicada sobre tais tributos o Recurso Voluntário repete o conteúdo sobre o assunto incluído na Impugnação de Primeira Instância. Em essência, a Recorrente alega impossibilidade de cobrança cumulada de tais penalidades por decorrerem de mesma infração.
68. Conforme redação dada ao referido artigo pela Lei 11.488/2007, os Fatos Geradores de tais multas são distintos. A Multa Isolada de 50% prevista no artigo 44, inciso II, b, da Lei 9.430/1996, aplica-se sobre pagamentos mensais de estimativas que deixarem de ser realizados. Já a Multa de Ofício de 75%, prevista no Inciso I do mesmo artigo, aplica-se sobre totalidade ou diferença de tributo não recolhido.<sup>2</sup>
69. Me filio ao entendimento explicitado em Decisão de Primeira Instância de que tais penalidades possuem naturezas distintas e possibilidade de cobrança concomitante. Há ampla jurisprudência<sup>3</sup> do Carf ratificando tal concomitância e relativizando a aplicação da Súmula Carf 105 em função do advento de nova redação dada ao artigo 44 da Lei 9.430/1996 pela Lei 11.488/2007. Não procede a alegação da Recorrente de que as multas aqui tratadas (Isolada e de Ofício) possuem matriz jurídica idêntica.

### CONCLUSÃO

70. Diante das fundamentações trazidas, Voto por considerar o Recurso Voluntário Improcedente. Neste sentido, a exigência do Fisco, ratificada pela Decisão de Primeira Instância, deve ser mantida na íntegra.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Izaguirre da Silva - Relator**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, redator designado

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Exemplos: Acórdão 9101-004.848, sessão em 05/03/2020, Acórdão 1201-001.451 sessão em 05/07/2016, e Acórdão 9303-013.680, sessão em 15/12/2022.

Em que pese o substancioso voto do i. Relator, no que tange ao cálculo dos limites para o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (“JCP”), mediante a aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (“TJLP”) *pro rata dia* sobre as contas do patrimônio líquido previstas na legislação, votei por acompanhá-lo pelas conclusões, posição que foi também adotada pelos(as) conselheiros(as) Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão e Paulo Henrique Silva Figueiredo.

O cerne da discussão está na possibilidade de se calcular a TJLP mensal e então dividi-la *pro rata dia* no mês de competência (posição predominante) ou se deve ser utilizada a TJLP anual e então dividi-la pelo número de dias do ano (posição defendida pelo relator). Naturalmente tal equação poderá o valor passível de pagamento de JCP e o montante a ser deduzido do IRPJ.

A saber, a TJLP é divulgada trimestralmente pelo Banco Central do Brasil, sempre no último dia útil do mês anterior a cada trimestre do ano civil, prevendo o índice que será aplicável ao próximo trimestre. No sítio virtual da Receita Federal do Brasil é apresentada em bases mensais.

A partir da leitura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, verifica-se que não há no texto legal a definição precisa sobre qual a periodicidade utilizada para encontrar os juros diários da TJLP, pois somente a regra menciona apenas que o cálculo da remuneração do JCP ser feita *pro rata dia*. Veja:

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.

Dessa forma, não há fundamento legal para que se exija que a TJLP deva ser considerada em base anual para então dividi-la pelo número de dias do ano por ausência de previsão legal. Os contribuintes podem calcular a TJLP a partir de seu quociente mensal e dividi-la pelo número de dias do mês passíveis de pagamento de JCP, a fim de remunerar seus sócios ou acionistas.

Inclusive, essa foi a posição predominante nos Acórdãos 1402-005.876 e 1301001.116.

Contudo, ainda que a posição ora defendida seja diametralmente oposta à interpretação do i. Relator, no caso concreto, a contribuinte calculou a TJLP e registrou a obrigação de pagamento do JCP sobre dias aos quais não havia deliberado sobre o seu pagamento e, portanto, não havia obrigação reconhecida contabilmente. Em virtude disso, o número de dias cujo pagamento de JCP havia sido reconhecido foi menor do que o reconhecido pela contribuinte, conforme disposto na fl. 2.011 do TF. Consequentemente o limite de dedutibilidade dos juros pagos do lucro real também é inferior ao montante deduzido pela contribuinte.

Por essas razões, acompanho o relator pelas conclusões e **nego provimento** ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**