



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

Processo nº 16327.720508/2011-46
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.690 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTOS REFLEXOS OU DECORRENTES.

Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o decidido ao lançamento principal ou matriz de IRPJ também ao lançamento reflexo ou decorrente de CSLL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

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 Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 276 e ss., contra o acórdão nº 1302001.065, de 10 de abril de 2013 (e-fls. 235 e ss.), que, no mérito e por voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 415 e ss.

Nas matérias objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

Fere a razoabilidade concluir que os limites de que trata o §1º do art. 9 da Lei 9.249/95 são referentes ao ano em que há o pagamento ou o crédito, já a variação da TJLP de que trata o caput pode ser de qualquer período, inclusive de anos anteriores, pois levaria a absurda conclusão de que o auferimento de lucros em ano posterior poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP.

O § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 expressamente dispõe que o limite de 50% é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo dessarazado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

*JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
INCIDÊNCIA.*

A remissão feita, pelo caput do art. 30 da Lei nº 10.522/02, aos débitos referidos no art. 29 do mesmo diploma legal, alcança apenas a expressão "débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União".

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO CSLL*

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento da CSLL tudo quanto fora decidido sobre o lançamento do IRPJ, tendo em vista que derivam das mesmas circunstâncias fáticas e do mesmo conjunto probatório.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

Tema dos Juros sobre Capital Próprio:

Acórdão nº 1401-000.901:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

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

Acórdão nº 1402-001.178:

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

Ano-calendário: 2006, 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, desde que respeitado os

critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Tema dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício:

Acórdão nº 3403-001.541:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2000

(...)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

As alegações de mérito da Recorrente, são, em síntese, as seguintes:

Tema dos Juros sobre Capital Próprio:

a) que o procedimento adotado pela Recorrente é legalmente amparado pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

b) que o Superior Tribunal de Justiça proferiu em 2009 decisão favorável ao sujeito passivo na matéria objeto desses autos de infração (Recurso Especial nº 1.086.752-PR), a qual confirmou julgado do TRF da 4ª Região (transcreve ementas);

c) que o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 e os dispositivos correspondentes do RIR/1999 previram apenas as consequências fiscais do pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio, não cuidando de permissões ou vedações desse pagamento, nem da época em que deverão ou poderão ser deliberados, creditados e/ou pagos, o que fica a critério da empresa decidir. A Recorrente tem absoluta liberdade para deliberar, no futuro, efetuar pagamento de valores relativos a juros sobre o capital que poderia ter deliberado efetuar em exercícios passados;

d) que a Lei nº 9.249/1995 veio apenas disciplinar o tratamento tributário do pagamento desses juros, quando pagos nos limites e nas condições nela previstos, atribuindo-lhe o mesmo tratamento dos juros devidos a terceiros. Atendidos tais limites e condições, nada mais pode ser exigido para justificar a validade da dedução dos juros pagos, muito menos que efetuasse o pagamento ou crédito dos referidos juros no mesmo ano-calendário em que foram calculados. Refere que a conclusão de Ricardo Mariz de Oliveira em parecer elaborado especialmente para o caso concreto vai nesse sentido;

e) que o procedimento adotado pela Recorrente está de pleno acordo com o regime de competência, ao contrário do decidido pela DRJ e Turma do CARF;

f) que a despesa só se torna incorrida no momento em que é formada a relação jurídica em razão da qual a pessoa jurídica se torna devedora, sendo que no caso dos JCP a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio pode exigir o pagamento do valor respectivo

apenas após a deliberação da sociedade. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira é aquele em que há a deliberação determinando seu pagamento;

g) que o pagamento de JCP tem tratamento fiscal de despesa financeira para quem paga e receita financeira para quem recebe, conforme regulamentação do art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

h) que antes da deliberação para o pagamento dos JCP não há que se falar em direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento nem em despesa incorrida;

i) que, assim, embora os juros pagos e deduzidos em 2006 tenham sido calculados também com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores (de 2001 a 2005), trata-se de despesas relativas ao AC 2006. Somente nesse AC a despesa a eles relativa tornou-se incorrida, ou seja, o pagamento desses valores se tornou obrigação da empresa;

j) que a previsão da IN 11/1996 no sentido de que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência tem essa significação. Afirma que interpretar em sentido contrário levaria à conclusão de que a IN extrapolou dispositivo de lei;

k) refuta conclusão vertida no acórdão da DRJ de que não havendo deliberação de pagamento de JCP nos AC 2001 a 2005 não houve opção da empresa pelo pagamento em questão. Refere novamente parecer de Ricardo Mariz de Oliveira;

l) faz análise do acórdão recorrido, destacando que o voto vencedor reconhece que não há no art. 9º da Lei nº 9.249/1995 qualquer vedação expressa ao pagamento de JCP com base nas contas de patrimônio líquido de períodos passados, mas que se equivoca ao concluir que seria desarrazoado se deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira. Alega que não pode a empresa ser punida de forma contrária à finalidade da lei com a indedutibilidade dos juros relativos a períodos anteriores a 2006 justamente por ter melhor cumprido os objetivos da regra do art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

m) afirma que a jurisprudência administrativa vem reconhecendo o direito que sustenta, destacando diversos julgados.

Tema dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício:

a) que assim como a interpretação de determinados artigos do CTN que tratem de crédito tributário pode exigir que naquela norma específica a expressão signifique também os juros e multas, a interpretação de outros pode exigir exatamente o oposto. No caso do art. 161, o *caput* pretende simplesmente dizer que ao *tributo* não pago no vencimento são acrescidos os juros de mora, e que tais juros, por decorrerem única e exclusivamente da mora do sujeito passivo, não excluem a imposição das "penalidades cabíveis", que têm como causa a infração tributária. Não faz sentido atribuir ao "crédito" nele tratado amplitude para abranger, além do tributo, a penalidade pecuniária;

b) que a consequência de se ler o dispositivo em questão como abrangendo o tributo e a penalidade pecuniária não integralmente pagos no vencimento seria absurda, pois tal redação permitiria não apenas que sobre a penalidade pecuniária não paga incidissem juros, mas também que sobre essa "penalidade pecuniária" não paga no vencimento (trinta dias

contados do lançamento no caso dos tributos federais) fosse imposta nova "penalidade cabível", e, assim por diante, em uma sequência infinita de multas sobre multas impostas a cada trinta dias;

c) que também no § 2º do art. 161 o "crédito" significa apenas o tributo, o que corrobora a conclusão anterior;

d) que são inaplicáveis ao caso presente os arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522 já que só dizem respeito aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, tendo a própria administração tributária afirmado sua inaplicabilidade para fatos geradores posteriores (Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/1998);

e) que não se pode buscar nos arts. 43 e 61 da Lei nº 9.430/1996 a imposição de juros moratórios sobre multa de ofício. Isso porque a única multa que não se encontra sujeita à regra do art. 43, reservada para autos de infração sem a exigência de tributos, é justamente a multa de lançamento de ofício, inteiramente regulada pelo art. 44 da mesma lei Lei nº 9.430/1996. E, mais importante, o art. 44, que trata da multa de lançamento de ofício de forma muito mais exaustiva do que a multa imposta sem a exigência de tributo, termina *"sem dizer uma única palavra sobre a (suposta) incidência de juros moratórios sobre a multa de lançamento de ofício"*;

f) que, de outra banda, o art. 61 da Lei nº 9.430/1996 regula os acréscimos moratórios, e não a multa de ofício, como já decidiu o STJ. Destaca que o art. 61 não faz parte do capítulo sobre os "procedimentos de fiscalização" (como é o caso dos arts. 43 e 44) e que esse artigo teve como única finalidade reduzir os percentuais de multa de mora, como bem demonstra a exposição de motivos da lei em questão. E que é o sujeito passivo que, ao pagar sem qualquer ordem prévia da Administração Tributária o tributo em atraso, aplicará o art. 61;

g) que caso se substitua, como pretende a interpretação da Fazenda Nacional, a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" constante no *caput* do art. 61, bem como a expressão "débitos a que se refere este artigo" constante do § 3º pela expressão "débitos de tributos e contribuições, multas de ofício e juros de mora", haverá incidência de multa de mora também sobre a multa de ofício e sobre os juros de mora, bem como a incidência de juros de mora sobre multa de mora e sobre os próprios juros de mora.

Ao final pede a Recorrente que o presente recurso seja admitido e provido, de modo a reconhecer a flagrante improcedência do lançamento.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 422 e ss.), aduzindo, em essência, o que segue:

Tema dos Juros sobre Capital Próprio:

a) que o princípio da competência é um dos princípios fundamentais da contabilidade, encontrando-se definido no art. 9º da Resolução nº 750, de 29/12/93, do Conselho Federal de Contabilidade, e que sua observância na escrituração comercial encontra-se prevista no art. 177 da Lei nº 6.404/76. E que os artss 247, §1º, e 248 do RIR/1999 determinam que o lucro líquido do período deve ser apurado de acordo com os preceitos da lei comercial. Daí se conclui que a observância do regime de competência é obrigatória para as

peças jurídicas optantes pelo lucro real, excetuadas as hipóteses expressamente previstas em lei;

b) logo, em atenção ao regime de competência, as despesas relativas a JCP somente podem ser deduzidas no próprio período de apuração, observados os limites e condições previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

c) que no presente caso não houve deliberação social no sentido de pagamento de JCP aos acionistas nos anos-calendário de 2001 a 2005, tampouco foram contabilizados JCP nesses períodos, de onde se conclui que não houve opção da empresa pelo pagamento de JCP nos períodos em questão;

d) cita doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho e Hiromi Higushi, bem como julgado do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, que concluem nesse sentido;

Tema dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício:

a) que o 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, ao passo que o art. 113 determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente;

b) que, assim, entende-se que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga;

c) que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador e que a multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer;

d) que, em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional;

e) que o art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições e que dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entende-se, pelas razões antes indicadas, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si;

f) registra que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão

de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal;

g) que a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão;

h) que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Juros sobre Capital Próprio - Períodos Anteriores

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

Como se extrai do TVF (e-fls. 111 e ss.), no demonstrativo de cálculo do JCP apresentado pela empresa, o valor deduzido de R\$ 12.817.925,03 **não respeita o limite de dedutibilidade dos JCP determinado pela variação, pro rata dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido no exercício social de 2006**, que corresponde a R\$ 3.171.647,16. Isso porque a empresa, em seu cálculo, considerou possível o pagamento de JCP referentes a exercícios sociais anteriores, tomando como limite de cada ano o produto da aplicação da TJLP *pro-rata* dia sobre o Patrimônio Líquido correspondente. Tal procedimento resultou em um excesso de dedução, glosado, de R\$ 9.646.277,87.

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

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

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

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

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

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

Já na sessão de 1º de março de 2016 foi processo de minha relatoria que foi a julgamento, tendo esta Turma decidido que não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (acórdão nº 9101-002.248).

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

Em primeiro lugar, registro que tenho presente o fato de que a Lei nº 9.249/1995 visou estimular o investimento de capital nas empresas e desestimular o financiamento das atividades operacionais, mediante empréstimos, que caracterizavam uma subcapitalização. Ocorre, no entanto, que todo esse escopo pode e deve ser compreendido nos limites do ano-calendário objeto de apuração, e não estendido a outros períodos.

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

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

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

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

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

Concordo também com a Contribuinte de que antes da deliberação para o pagamento dos JCP não há que se falar em direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento,

nem em despesa incorrida. De fato, a despesa só surge quando deliberado o pagamento ou creditamento dos juros.

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

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

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

E também os ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 458):

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

E é aqui que reside a questão: o momento que em o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício. Como após a apuração do lucro, não há que se falar mais em pagamento das despesas de juros sobre o capital próprio, relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2005, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio; daí porque o “período correspondente”, como dito, necessariamente precisa ser o de apuração do lucro.

Não foi, no entanto, o que ocorreu no presente processo em relação aos anos-calendário 2001 a 2005, para os quais não se constituiu a obrigação de pagar os JCPs correspondentes, não havendo que se falar em incorrimento dessas despesas.

Por essa razão, é que descabe, também falar em inobservância de regime de escrituração, como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no acórdão nº 1301-001.118, de 5 de dezembro de 2012:

Ademais, revela-se absolutamente impróprio falar-se em inobservância de regime de competência no registro de despesa na situação em que ela própria (a despesa) não existe, pois, se apurada e não refletida contabilmente, descabe falar em despesa incorrida.

Cabe destacar, assim, que na situação sob análise, em que se fala em “apuração” mas não se prova a contabilização, o regime de competência se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, isto é, no momento em que a despesa é efetivamente incorrida.

Resta fora de dúvida, portanto, que, no presente caso, a solução da controvérsia está diretamente associada à aferição do cumprimento das condições estabelecidas pela legislação tributária para fins de dedutibilidade da despesa.

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

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Grifei)

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

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

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

Além disso, mesmo que se acolha a afirmação da Recorrente de que tem absoluta liberdade para, no futuro, decidir pelo pagamento de valores relativos a juros sobre o capital que poderia ter deliberado efetuar em exercícios passados, verifica-se que tal possibilidade não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

Dessa forma, a decisão da Assembleia Geral referente ao exercício de 2006 de creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores (2001 a 2005) não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se alegue, de outra banda, que a Deliberação CVM nº 207, de 1996, ao orientar o registro dos JCP diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, convalidaria tal prática. É que, como bem concluiu o Conselheiro Rafael Vidal de Araujo nos antes citados acórdãos desta 1ª Turma da CSRF, o inciso I da Deliberação em questão não tem o condão de modificar a natureza jurídica dos JCP e, na existência de disposições tributárias, é forçoso atender a conduta dos incisos VIII e IX, em detrimento da conduta do inciso I. Confira-se

41.1. Da ementa da referida Deliberação percebe-se que esta surgiu no contexto da regulamentação do artigo fiscal, como esta mesma anuncia: "Dispõe sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio previstos na Lei nº 9.249/95". Assim, tudo indica que surgiu para adaptar as consequências dos JCP, em razão da efetivação desse instituto jurídico que se tornou interessante com o tratamento tributário.

*41.2. O inciso I da Deliberação não tem o condão de modificar a natureza jurídica dos JCP, tanto é que o próprio inciso é bem claro ao prescrever: devem ser **contabilizados**, trata-se de norma contábil, de determinação para modo de proceder aos registros contábeis, nada mais. Esse inciso não teve a presunção de dizer que não é despesa algo que é, antes pelo contrário, o só fato desta norma existir é sinal evidente de que, em sua ausência, a contabilização ocorreria através de conta de resultado.*

41.3. Ao dizer "sem afetar o resultado do exercício", está enunciando que a contabilização deve ocorrer que modo diverso ao que originalmente ocorreria, ou seja, como sem a norma a despesa de JCP afetaria o resultado do exercício, então, com a norma essa despesa de JCP não afetará o resultado do exercício.

41.4. Não se trata de uma norma declaratória de conteúdo, antes pois é uma norma que institui uma conduta, qual seja, a conduta de fazer dessa forma (contabilizar diretamente à conta de Lucros Acumulados sem transitar pelo resultado) e não daquela forma (contabilizar como despesa financeira transitando pelo resultado), ou ainda, ao instituir a conduta que pretende impor acaba por revelar qual a conduta se deseja evitar. E ao se refletir sobre a conduta evitável, torna-se evidente que, na ótica do próprio legislador (o colegiado da CVM), os JCP são despesas.

41.5. Ademais, não é uma norma absoluta, foi exceção na própria Deliberação CVM, senão vejamos os incisos: VII, VIII e IX:

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

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

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

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

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

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

...

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

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

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

...

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

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

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

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

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça - STJ trazido pela Recorrente [REsp nº 1.086.752-PR (2008/0193388-2), 1ª Turma, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 11/03/2009], observo que não se trata de decisão definitiva de mérito proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - CPC). Não se aplica, portanto, o comando de vinculação de decisões veiculado no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.

Para além disso, importa observar que não foi suscitado, perante o Superior Tribunal de Justiça, a eventual incompatibilidade entre a interpretação ali firmada com o art. 192 da Lei nº 6.404/76. De fato, a análise dos requisitos de dedutibilidade não pode ficar restrita à possibilidade de pagamento posterior dos juros do capital próprio, sob pena de se concluir, equivocadamente, que a legislação estipulou o regime de caixa para seu reconhecimento. Antes, é preciso compreender os JCP como destinação do lucro formado a partir da aplicação daquele capital, e uma destinação opcional, em substituição à distribuição de lucros, consoante expressa o art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP seja "imputado ao valor dos dividendos" obrigatórios, "de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo" da retenção na fonte prevista no §2º daquele dispositivo. Sob esta ótica, se a sociedade, ao deliberar sobre a destinação do lucro, não provisionar os juros sobre o capital próprio a serem posteriormente creditados ou pagos, permitir que ela o faça em exercícios futuros significa anular, ao menos parcialmente, a deliberação anterior.

Pelo todo exposto, tem-se que as despesas com JCP somente podem incorrer, no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não tendo incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-las na apuração do lucro real de exercício posterior. É dizer, não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Correta, portanto, a glosa levada a cabo pela Fiscalização do montante deduzido como despesa com juros sobre capital próprio pela Recorrente que excedeu o limite de dedutibilidade determinado pela variação, pro rata dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido no exercício social de 2006, devendo ser mantido o lançamento.

Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

No tema dos juros de mora sobre a multa de ofício, em recente julgado proferi meu voto no sentido de afirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício (acórdão 9101-002.349, de 14/06/2016), o qual foi ratificado pela maioria dos Conselheiros da 1ª Turma da CSRF, conforme razões a seguir.

A Lei nº 9.430, de 1996, estabelece, em seu art. 61, § 3º, que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC. Veja-se (sublinhei):

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.(grifo nosso)

De outra banda, está estampado na Súmula CARF nº 5 que são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento. Confira-se (sublinhei):

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Ora, contrariamente àquilo que alega a Contribuinte, dos arts. 113, § 1º, e 139 do CTN deflui que o crédito tributário, que decorre da obrigação principal, compreende tanto o tributo em si quanto a penalidade pecuniária, o que inclui, à toda evidência, a multa de ofício proporcional de caráter punitivo.

Vale transcrever os dispositivos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Sendo assim, outra não pode ser a interpretação da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” expressa no retrotranscrito art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, senão a de que abarca a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva, constituída por ocasião do lançamento. Resta evidente que a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeita-se a juros de mora por força do disposto no art. 61, *caput*, da Lei nº 9.430, de 1997.

Aliás, se a intenção do legislador fosse limitar a aplicação do art. 61 apenas aos débitos principais de tributos e contribuições, bastaria suprimir o termo “decorrente”, como bem pontua o Conselheiro Adolfo dos Santos Medes, no voto condutor do Acórdão nº 1401-001.653:

É importante notar que no caput do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos.

Com base no art. 161, *caput*, do CTN, a Contribuinte insiste na tese de que os juros devem incidir apenas sobre valor do tributo, e não sobre valor de multa de ofício. Entretanto, o referido artigo estabelece a incidência de juros de mora sobre o “*crédito não integralmente pago no vencimento*”, dispondo o seguinte:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês. (Grifei)

Não há dúvida de que multa não é tributo, pela própria dicção do art. 3º do CTN: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Todavia, a coerência interna do CTN evidencia, com clareza, conforme revelam os arts. 113, § 1º, e 139, que a penalidade pecuniária é também objeto da obrigação tributária principal e assim integra o conceito de crédito, objeto da relação jurídica estabelecida entre o Fisco e o sujeito passivo, beneficiando-se de todas as garantias a ele asseguradas por lei, inclusive o acréscimo de juros de mora.

Adotando estas premissas, o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa também concluiu, no voto condutor do Acórdão nº 2201-01.630, que, se o art. 113 do CTN incorpora à obrigação principal o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, e o art. 139 do CTN estipula que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, é evidente que a penalidade pecuniária integra o conceito de crédito tributário. Em acréscimo, o Conselheiro expõe que:

Nesse mesmo sentido, no art. 142, que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da

penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dívida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a “crédito” no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão “o crédito não integralmente pago” possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual “a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário”. Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é parte do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse texto a prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

[...]

Não é preciso grande esforço de interpretação, portanto, para se concluir que o crédito tributário compreende o tributo e a penalidade pecuniária, interpretação que harmoniza os diversos dispositivos do CTN, ao contrário da tese oposta. Acrescente-se, supletivamente, que, como se verá com detalhes mais adiante, a legislação ordinária de há muito vem prevendo a incidência dos juros sobre a multa de ofício, sem que se tenha notícia da invalidação dessas normas pelo Poder Judiciário, por falta de fundamento de validade.

Concluo, assim, no sentido de que o art. 161 do CTN autoriza a cobrança de juros sobre a multa de ofício. Porém, conforme disposto no seu parágrafo primeiro, esses deverão ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de modo diverso, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

Argumentam alguns, de outra banda, que o art. 161, *caput*, do CTN, ao ressaltar a possibilidade de "imposição de penalidades cabíveis" evidenciaria que a referência a "crédito não integralmente pago no vencimento" diz respeito, apenas, ao tributo não recolhido. Cumpre, no entanto, esclarecer que tal ressalva revela, na verdade, que o artigo em tela presta-se a permitir a aplicação de multas de caráter moratório em decorrência da impontualidade no pagamento do tributo. Logo, à luz do *caput* do art. 161 do CTN, não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Corroborando o entendimento de que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis, em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº 1.129.990/PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analisou-se, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que *o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis* e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, *está tratando de crédito tributário*, concluiu que referido dispositivo *autoriza a exigência de juros de mora sobre multas*.

Este foi, aliás, o entendimento da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, como se vê no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688/PR, em 4/12/2012, Relator Min. Benedito Gonçalves:

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL.
MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE*

MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido

Vale destacar o seguinte trecho da decisão:

Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: "... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento."(grifo nosso)

Em julgado recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional, conforme se verifica a partir da ementa do Acórdão nº 9101-002.514, de 13 de dezembro de 2016, do qual foi relator o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Argumenta-se, ainda, que a previsão específica de incidência de juros de mora sobre multas isoladas contida no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, seria desnecessária caso o art. 61, § 3º, da mesma lei incluísse as multas, uma vez que elas (multas isoladas) já representariam os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" referidos pelo § 3º do art. 61 em tela.

Cumprе observar, no entanto, que o art. 43 em questão trata da hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", cuja designação, por si só, já evidencia dúvida acerca de sua integração ao conceito de "débitos decorrentes de tributos e contribuições" e a consequente necessidade de disposição legal específica para determinar a aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas em tais circunstâncias, distintamente do que ocorre com as multas de ofício proporcionais, sempre exigidas em conjunto com os tributos ou contribuições não declarados e

não recolhidos, em claro vínculo de decorrência. Aliás, como bem observa o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no voto condutor do Acórdão nº 9303-004.407:

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

De outra banda, é irrelevante o fato destacado pela Recorrente de o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não fazer parte do capítulo dessa lei que versa os "procedimentos de fiscalização". Se esse dispositivo se encontra no capítulo que versa sobre "acréscimos moratórios", trata dos "débitos decorrentes de tributos e contribuições", o que abarca, como se viu, a integralidade do crédito tributário, incluindo a multa de ofício proporcional punitiva.

Por fim, conforme o antes transcrito § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, a taxa aplicável ao débitos de que aqui se trata, aí incluídos, como se viu, os decorrentes da aplicação de multa de ofício, é aquela "a que se refere o § 3º do art. 5º", qual seja a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC. Veja-se:

Art. 5º (...)

§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Também aqui, portanto, não deve ser acolhido o recurso da Contribuinte.

Conclusão

Em face do exposto, conheço do recurso e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo