



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

Processo n° 16327.720512/2015-38
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.429 – 1ª Turma
Sessão de 6 de fevereiro de 2018
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente JS ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial 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)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do acórdão nº 1402-002.363, interposto por JS ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS S/A, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. EXERCÍCIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE

A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. 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.“

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

- a) A contabilização no período-base de incidência é condição de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio;
- b) a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio. Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, o fato de não ser exercida, ao final do período de apuração, significa que a sociedade designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital,

estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição;

- c) a constituição da obrigação de pagar juros sobre o capital próprio é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Depois de tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida;
- d) de acordo com o artigo 177 da Lei nº 6.404/1976, o registro das mutações patrimoniais pelo regime de competência constitui regra geral a ser observada na interpretação e aplicação das demais normas contábeis e fiscais, relativas às pessoas jurídicas em geral e, em especial, àquelas constituídas sob a forma de sociedade. Uma vez que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 é silente sobre qual o regime de apropriação da despesa com JCP deverá ser adotado, é de se concluir, necessariamente, que deverá ser empregado o regime de competência, pois, se a lei desejasse excepcioná-lo, deveria estabelecer, expressamente, a apropriação pelo regime de caixa;
- e) do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se como se o sócio tivesse "emprestado" dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às pessoas jurídicas que se valem de financiamento de terceiros;
- f) em outras palavras, trata-se de despesa pelo uso do dinheiro investido na pessoa jurídica. E, segundo o regime da competência, as despesas pelo uso do dinheiro devem ser apropriadas ao longo dos períodos em que for utilizado esse dinheiro.

Ciência da decisão recorrida no dia 15/05/2017, à e-fl. 409.

Oposição de Embargos de Declaração às e-fls. 412/417, porém rejeitados, às e-fl. 423/424.

Ciência da rejeição dos Embargos de Declaração no dia 31/07/2017, à e-fl. 430.

Recurso Especial do contribuinte interposto no dia 14/08/2017, às e-fl. 432/433. Nessa oportunidade, aduziu o seguinte:

A) quanto aos juros sobre o capital próprio (JCP):

- 1) o acórdão nº 1301-001.891 reconheceu a dedutibilidade dos JCP calculados sobre o patrimônio líquido de período anterior, em divergência com o acórdão recorrido;
- 2) o acórdão recorrido manifesta que a lei não permite que os JCP incidam sobre o PL de períodos anteriores. Já a decisão

- paradigmática acima afirma claramente que não há nenhuma restrição legal ao pagamento ou crédito de JCP aos acionistas referentes aos anos-calendário anteriores;
- 3) também o acórdão paradigma nº 1801-001.128 reconheceu a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir JCP calculados sobre as contas de PL de períodos de apuração anteriores;
 - 4) a lei não estabeleceu prazo para o pagamento ou crédito dos JCP;
 - 5) se dúvida houvesse a respeito do direito da possibilidade de se deduzir os JCP pagos acumuladamente/retroativamente, dever-se-ia aplicar o art. 112 do CTN;
 - 6) equivocou-se a Fiscalização ao entender que a IN SRF nº 11/1996, teria extrapolado sua competência, acabando por inová-la, em flagrante desrespeito ao princípio da estrita legalidade;
 - 7) conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº 58/1977, contemporâneo à Lei nº 6.404/1976 e ao Decreto-lei nº 1.598/1977, e que até hoje informa o conceito, o regime de competência “costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa”;
 - 8) nesse sentido, a despesa com o pagamento dos JCP somente é incorrida pela sociedade quando houver deliberação dos sócios e/ou acionistas e, ainda, sob a condição de haver efetivo pagamento ou crédito dos juros, que, no caso concreto, ocorreu em 2010 e 2011, quando a recorrente deduziu os valores referentes aos JCP;
 - 9) como o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, só existe a obrigação incorrida com a efetiva deliberação e pagamento ou crédito dos JCP;
 - 10) o que a recorrente pleiteia é a correta aplicação do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, que não estabeleceu qualquer limite temporal para o pagamento de JCP calculados em determinado período, podendo ser pagos em períodos subsequentes, quando passariam a ser dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, como aconteceu no caso concreto;
 - 11) a exigência do artigo 29 da IN SRF nº 11/1996 milita exatamente a favor do entendimento da recorrente, ou seja, o JCP será dedutível no período em que este for deliberado e pago ou creditado aos acionistas, em respeito, justamente, ao princípio da competência;

- 12) na remota hipótese de se entender que os pagamentos realizados pela recorrente desobedeceram ao regime de competência, ainda assim não prosperam os lançamentos, pois, a teor do artigo 273 do RIR/1999, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto ou diferença de imposto (atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar), se da inobservância do regime de competência resultar postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base;
- 13) entretanto, o pagamento retroativo de JCP não se enquadra nessa hipótese, justamente porque há a antecipação – e não postergação – do imposto devido, na medida em que a pessoa jurídica opta por deduzir em exercícios subsequentes despesas financeiras que já poderiam ter sido reduzidas do lucro tributável em anos-calendário anteriores, caso tivesse optado pela deliberação do pagamento do JCP naquela época;
- 14) por isso, caso se entenda que a despesa não é referente ao ano-calendário da deliberação do pagamento dos JCP (2010 e 2011), mas que eram referentes a cada ano-calendário aos quais foram atribuídos os JCP (2008 a 2011), forçoso concluir que ocorreu mera postergação de despesas, sem qualquer prejuízo para o Fisco;
- 15) admitindo-se, *apenas para argumentar*, que, de fato, houvesse ocorrido, no caso, a infração de que é acusada a recorrente, cumpre salientar que ainda assim não poderia prosperar o lançamento nos moldes gravados pela autoridade autuante;
- 16) nos termos do que sustentou a referida autoridade no Termo de Verificação Fiscal, a não contabilização da despesa de JCP nos períodos 2008 e 2009, e sua “postergação” para períodos subsequentes, trouxeram prejuízo ao Erário, tornando-se necessário apurar sua repercussão tributária. Assim, procedendo aos ajustes que entendeu necessários, a autoridade autuante apurou, ano a ano, o IRPJ e a CSLL devidos, conforme tabelas e cálculos às fls. 145/147 dos autos;
- 17) ocorre que, conforme cálculos da própria autoridade, a alocação da despesa de JCP no valor de R\$ 116.522.437,40, no ano-calendário 2008, e no valor de R\$ 39.327.142,25, no ano-calendário 2009, gerou saldo de prejuízo fiscal e bases de cálculos negativas de CSLL que não foram aproveitados pela Recorrente (a saber: prejuízo fiscal de R\$ 113.574.969,04, no ano-calendário de 2008, e de R\$ 119.864.314,77 no ano-calendário de 2009; base de cálculo negativa de CSLL de R\$ 113.574.969,04, no ano-calendário de 2008, e de R\$ 119.864.314,77, no ano-calendário de AC 2009);

- 18) ora, os prejuízos fiscais e as bases negativas, quando existentes, podem e devem ser compensados não somente por opção do contribuinte quando da entrega da declaração de rendimentos, mas sempre que for possível nos casos de lançamento de ofício; exatamente por isso, em seus cálculos, a autoridade autuante já compensou parte do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa apurada nos anos-calendário de 2010 e 2011 (nos valores de R\$ 94.469.314,71 e R\$ 5.561.255,80 para IRPJ e de R\$ 94.435.298,60 e R\$ 5.819.291,06 para CSLL);
- 19) porém, o direito a compensação/restituição dos valores restantes deve ser garantido à recorrente, para aproveitamento nos anos-calendário seguintes (períodos não abrangidos pela autuação);
- 20) além disso, consoante cálculos da autoridade autuante, os recolhimentos de IRPJ e de CSLL efetuados pela recorrente, no Ajuste Anual do ano-calendário de 2008, mostraram-se indevidos (a saber: R\$ 710.739,98 pagos a título de IRPJ e R\$ 264.506,39 pagos a título de CSLL). Logo, não obstante a matéria tributável porventura detectada pela autoridade autuante, é imprescindível que se promova de ofício a compensação dos valores indevidamente recolhidos;
- 21) vale lembrar que, os valores pagos a maior não poderão ser objeto de pedido de restituição/compensação por meio de PER/DCOMP, posto que passados mais de 5 (cinco) anos da sua apuração. Assim, caso não se promova a absorção desse crédito na composição do valor exigível da autuação, a recorrente não terá outros meios de reaver os valores indevidamente pagos, configurando enriquecimento ilícito por parte do Erário;
- 22) pelo exposto, na remota hipótese de serem julgados procedentes os autos de infração combatidos, deve ser garantido à recorrente o direito à compensação/restituição: **(i)** dos recolhimentos indevidamente realizados no ano-calendário 2008; **(ii)** e dos saldos de prejuízo fiscal e bases de cálculo negativa de CSLL apurados nos anos-calendário de 2008 e 2009, conforme valores apontados pelos cálculos da própria autoridade autuante, às fls. 145/147 do TVF;
- 23) ademais, se não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito, no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP, pois a renúncia, no Direito Privado, deve ser interpretada de forma restrita, é desarrazoado afirmar que o silêncio do acionista deve ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários;
- 24) não há qualquer dispositivo da lei comercial que obrigue a sociedade a deliberar sobre os JCP no encerramento do ano-calendário. Essa obrigação só existe, por força do artigo 132 da Lei nº. 6.404/1976, para o lucro líquido e para os dividendos.

Entretanto, como se sabe, os JCP não se equiparam a dividendos e, ainda que se equiparassem, a Lei nº 6.404/76 estabelece expressamente que os lucros que deixarem de ser distribuídos (por inviabilidade momentânea do seu desembolso) poderão ser distribuídos de forma extemporânea, por meio de deliberação posterior;

- 25) nesse diapasão, também importa dizer que § 7º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 permite que os JCP sejam imputados ao valor dos dividendos obrigatórios de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76; por outro lado, o artigo 202, §§ 4º e 5º, autoriza a Assembléia Geral a postergar o pagamento dos dividendos quando os órgãos da administração lhe informarem ser ele incompatível com a situação financeira da companhia, desde que registrados como reserva especial, situação em que os dividendos postergados deverão ser pagos assim que a situação financeira da companhia permitir, se os lucros não forem absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes;
- 26) assim, dúvidas não remanescem quanto ao fato de que os acionistas presentes em assembléia podem, a qualquer momento, deliberar sobre os JCP, ainda que para períodos pretéritos, desde que observados os requisitos e limites de dedução impostos pela legislação;
- 27) a deliberação em período posterior não significa retificação ou modificação das deliberações das assembléias antigas, que continuam válidas e vigentes. Ocorre apenas que, em período posterior, foi deliberado algo que não foi objeto das assembléias anteriores;
- 28) por fim, vale lembrar, ainda, que os lucros, assim como os JCP, constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade e devem levar em consideração o exercício social da empresa, que pode não coincidir com o exercício fiscal.

B) Quanto aos juros sobre a multa de ofício:

- 1) não há no ordenamento jurídico nada que justifique a incidência de juros sobre a multa de ofício;
- 2) o entendimento que se extrai do acórdão recorrido é no sentido de que a intenção do legislador ordinário foi a de excluir a incidência dos juros de mora apenas e tão somente em relação à multa de mora, de modo que a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora;
- 3) em posição diametralmente oposta àquela adotada pelo acórdão recorrido, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais,

proferiu o acórdão paradigma nº 9101-00.722, reconhecendo a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

- 4) não bastasse o paradigma acima apontado, também é relevante mencionar o acórdão paradigma nº 3402-004.138, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, no qual se estabeleceu a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
- 5) pela simples leitura do texto do artigo 61 e §§ da Lei nº 9.430/1996, resta claro que, ao utilizar a expressão “*os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*” o legislador somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora;
- 6) outrossim, o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 vem reforçar o entendimento de que o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições;
- 7) se a expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições*” constante no “caput” do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61;
- 8) o artigo 61 do CTN distingue as penalidade do crédito tributário, para fins de aplicação dos juros. Portanto, caso a intenção do legislador fosse de que as penalidades estivessem abarcadas pela expressão "crédito", no início do dispositivo, não teria dado destaque e tratamento diferenciado para "penalidades" ao final no artigo;
- 9) logo, a multa, que é uma penalidade (sanção), não pode se confundir com tributo, não sendo cabível a sua atualização monetária pela aplicação de juros moratórios;
- 10) desse modo, deve ser excluída a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente processo, tendo em vista os argumentos expostos.

Por derradeiro, tendo em conta os acórdãos paradigmas citados, requer-se o conhecimento do presente Recurso Especial e que, ao final, se lhe dê o devido provimento, reformando-se a decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, a fim de que sejam cancelados os autos de infração objeto do presente processo.

Ciência da PGFN no dia 04/10/2017, à e-fl. 566. Nessa data, apresentou contrarrazões, com as seguintes alegações:

A) Quando aos juros sobre o capital próprio:

- 1) os resultados, repassados aos sócios sob a forma jurídica de pagamento de juros, tornam-se passíveis de dedução, como despesa financeira, da base de cálculo do imposto sobre a renda, resultando em benefício fiscal para pessoa jurídica que opta por pagá-los;
- 2) o artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 traz a forma de cálculo destes juros: TJLP pro rata sobre as contas do Patrimônio Líquido;
- 3) o parágrafo primeiro do artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, por sua vez, estabelece limites que condicionam o pagamento dos JCP. Determina quais os montantes podem ser destinados ao seu pagamento: (a) a 50% (cinquenta por cento) do resultado do exercício ou (b) 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados ou reserva de lucros;
- 4) assim, após a determinação do valor pagável a título de JCP, apurado por meio da incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, sobre este valor incide o parágrafo primeiro como uma trava, correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos resultados atuais ou dos resultados passados, desde que devidamente contabilizados nas contas próprias;
- 5) diante deste arcabouço normativo, o contribuinte defende que pode calcular o valor apto à distribuição como JCP de um dado exercício financeiro, em conformidade com os limites condicionantes previstos no parágrafo primeiro do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, mas não precisa pagar, escriturar ou deliberar sobre as obrigações de pagamento relativas aos JCP no exercício correspondente;
- 6) segundo aduz, uma vez calculados os valores suscetíveis de distribuição dedutível de JCP em um exercício financeiro, é possível guardar um crédito distribuível/dedutível a título de JCP e utilizá-lo, posteriormente, em outro exercício financeiro, cujos resultados serão utilizados para o pagamento do JCP;
- 7) em síntese, o contribuinte defende que: (i) não precisa deliberar a distribuição dos JCP de um exercício financeiro para obter direito a distribuí-lo (ii) e o JCP pode ser distribuído e, portanto, deduzido, em exercício diverso daquele em função do qual foi calculado;
- 8) essa interpretação resulta em que, num exercício financeiro, seja possível pagar retroativamente JCP referentes a exercício findo, calculados segundos as contas do PL daquele exercício encerrado (artigo 9º da Lei nº 9.249/1995) e considerando as limitações de resultados deste mesmo exercício encerrado (artigo 9º, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.249/1995);
- 9) essas limitações, ademais, não se comunicam com as limitações do exercício atual. Assim, poder-se-ia pagar o JCP referente a 50%

- (cinquenta por cento) do resultado deste ano-calendário, mais os montantes de JCP calculados sobre os resultados de exercícios anteriores, independentemente do quanto tais pagamentos representem em relação aos resultados do exercício financeiro sobre o qual se delibera;
- 10) a pretensão da recorrente não merece acolhida, por absoluta carência de amparo legal. O sujeito passivo escora seu pedido em interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, *caput* e parágrafo primeiro, que dissente das regras básicas da hermenêutica jurídica;
 - 11) o texto do *caput* do artigo 9º traz norma que estatui hipótese de dedução de resultado de exercício financeiro. A norma é: o resultado do exercício pode ser deduzido pelo pagamento do JCP;
 - 12) já o parágrafo primeiro do referido artigo restringe-se a veicular regra limitadora da distribuição de JCP. A regra correspondente é: os JCP podem ser distribuídos até o montante de 50% (cinquenta por cento) do resultado do exercício atual ou 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros;
 - 13) dessas premissas decorre ser imprescindível que haja resultado a ser reduzido por meio do pagamento de JCP, para que se aplique a limitação prevista no parágrafo primeiro. A questão é lógica: na ausência de pagamento de JCP não se pode, por ausência de substrato, fazer incidir a regra limitadora do pagamento de JCP;
 - 14) por conseqüente, também não há que se falar em dedutibilidade de despesas, sem que haja deliberação pelo pagamento de JCP. Admitir a exegese defendida pelo contribuinte importaria admitir a existência de direito à dedução sem o correspondente resultado a ser reduzido;
 - 15) os juros sobre capital próprio constituem forma privilegiada de remuneração dos sócios com o objetivo de estimular o reinvestimento nas atividades produtivas e, portanto, os limites legais a sua utilização devem ser aplicados sobre os resultados efetivamente destinados ao pagamento de JCP;
 - 16) com efeito, se os limites legais para cálculo de JCP são aplicados sobre resultados diferentes daqueles a serem utilizados para o efetivo pagamento de JCP, significa que aqueles resultados que serviram como parâmetro de cálculo tiveram destinação diversa do pagamento de JCP e, portanto, não se prestaram a “provocar um incremento das aplicações produtivas das empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimento, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentando da economia”. Assim, deixaria de ser atendido o objetivo da norma em comento;
 - 17) a interpretação propugnada pelo contribuinte, todavia, defende que o parágrafo primeiro do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 incida de forma autônoma para permitir creditamento retroativo: quer aplicar, em tese, os limites previstos no parágrafo primeiro considerando os resultados dos

exercícios anteriores e deles extrair créditos a serem deduzidos do resultado presente;

- 18) a equivocada interpretação parece partir de confusão entre expectativa de direito e direito adquirido. O caput do artigo 9 da Lei nº 9.249/1995 estabelece a condição para gozo do benefício: existência de resultados. Estabelece, em seguida, a fórmula de cálculo: incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. O efetivo gozo do benefício, consistente na dedução de despesas financeiras do resultado do exercício, depende do efetivo pagamento do JCP;
- 19) ao reunir as condições necessárias, mas não suficientes, para deduzir o JCP, o contribuinte passou a deter expectativa de direito. O direito à dedução somente surgiria com a distribuição do JCP levada a cabo. Ao deixar de deliberar o pagamento, o sujeito passivo permitiu que o direito precluisse, inexistindo, ao contrário do que busca defender, direito a crédito a ser usado em período futuro;
- 20) para afastar a eficácia da previsão legal, bastaria retroagir no tempo perquirindo acerca de exercícios financeiros anteriores, para deles extrair direito a créditos de JCP dedutíveis, que podem ser acrescidos aos limites máximos de distribuição de JCP, inflando, assim, o limite máximo de pagamento e dedução de JCP;
- 21) essa interpretação permitiria, inclusive, que a soma dos valores dedutíveis de anos anteriores resultasse na destinação da totalidade do resultado do exercício para pagamento de Juros sobre Capital Próprio;
- 22) note-se, ainda, que, em virtude da ausência de qualquer prazo preclusivo para o exercício do suposto direito, seria possível retroagir indefinidamente para calcular JCP sobre todo e qualquer resultado já encerrado desde a instituição dos JCP;
- 23) no presente caso, a despeito da autorização legal acompanhada dos procedimentos próprios para utilizar lucros de exercício pretéritos para o pagamento de JCP, o sujeito passivo ignorou o regime jurídico legal, utilizou os lucros do exercício em discussão segundo critérios diversos, e, ulteriormente, ao arrepio de qualquer previsão normativa, buscou fazer uso de um suposto crédito de dedutibilidade para furtar-se ao cumprimento da limitação imposta pelo artigo 9º, §1º, da Lei nº 9.249/1995;
- 24) acrescente-se, no caso, a visível afronta ao Princípio da Competência e à regra trazida pelo artigo 187 da Lei nº 6.404/1976, na pretensão de correlacionar despesas e receitas de exercícios financeiros diversos;
- 25) a exigência de correlação entre despesas e receitas, que é inerente ao Princípio da Competência, é reforçada pela peculiar natureza dos JCP, que recebem tratamento jurídico de despesa, mas pressupõem a existência de lucros, ou seja, o pagamento de JCP somente pode ser deliberado se houver lucro disponível para fazer frente à despesa;

26) o sujeito passivo mistura exercícios financeiros conforme lhe é mais conveniente. Soma os limites de dedução sem acumular os resultados a serem usados como base para o pagamento. O efeito prático obtido com esta confusão é ignorar a limitação imposta ao pagamento de JCP no exercício de 2008 sob o argumento de que tais JCP são créditos decorrentes anos anteriores.

C) Quanto aos juros sobre a multa de ofício:

- 1) a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Assim, a multa de ofício, por não decorrer de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento de dever legal de declará-lo ou pagá-lo, não sofreria a incidência de juros de mora;
- 2) ora, dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições”, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”;
- 3) é preciso ser dito, que as multas encerram em si duas finalidades precípua: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico, e uma finalidade educativa, na medida em que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir tal conduta juridicamente indesejada;
- 4) considerando que o processo administrativo tributário se desenvolva e chegue ao seu final em aproximadamente 4 anos, e, com todo o otimismo, admitindo que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos, a multa de ofício lançada teria algum impacto punitivo ou educativo após 7 anos de corrosão pela inflação? Decerto que não!
- 5) com o lançamento de ofício, a multa de ofício correspondente passa a integrar o total, composto de tributo e multa, devido pelo contribuinte;
- 6) se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária (leia-se: multa de ofício), não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolvam em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir;
- 7) uma simples análise sistemática dos artigos 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros;

- 8) a Primeira e a Segunda Turma do STJ já decidiram manter os juros sobre a multa de ofício (vide REsp nº 1146859/SC e REsp nº 1129990/PR);
- 9) no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

Por derradeiro, espera a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso especial, com a consequente manutenção do entendimento previsto no acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição do presente Recurso Especial, foram atendidos os requisitos de recorribilidade.

Em primeiro plano, a recorrente sustenta a legalidade da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores.

Como é cediço, a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é regida pelo artigo 9º e §§ da Lei nº 9.249/1995, com a seguinte redação, ao tempo das infrações apontadas no auto de infração:

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

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

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

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

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

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

Para a devida compreensão dos fatos, revela-se necessário transcrever o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal, à e-fl. 141/147:

“[...] Em 17/06/2014 e 09/09/2014, o contribuinte apresentou planilhas de memória de cálculos dos JCP **períodos de 2008 a 2011**, os quais foram calculados tendo como base o Patrimônio Líquido sobre os quais foram aplicados a TJLP dos períodos correspondentes, também encaminhou um resumo dos valores anuais apurados e os pagamentos realizados, conforme quadro abaixo: (grifei)

Exercício	JCP do Período	Pagamento	Estoque
2008	116.522.437,40		116.522.437,40
2009	39.327.142,25		155.849.579,65
2010	16.576.254,17	110.810.647,24	61.615.186,58
2011	10.506.471,84	25.999.652,75	46.122.005,67

[...]

No sentido de esclarecer sobre o estoque de JCP, **sua influência na apuração do Lucro Real e da CSLL de períodos posteriores** e sobre informações aos sócios sobre a existência da JCP de períodos posteriores, o contribuinte foi intimado em 13/11/2014, como segue abaixo: (grifei)

4. *Conforme planilha anexa a carta resposta de 17/06/2014, denominada "Pagamento de Juros sobre o capital próprio", consta um saldo em estoque de juros sobre capital próprio a pagar em 31/12/2008 no valor de R\$ 116.522.437,40 e em 31/12/2009 um valor de R\$ 155.849.579,65. Considerando que estes valores tiveram influência na apuração do Lucro Real e da BC da CSLL, em períodos posteriores, apresentar documentação contábil ou fiscal onde estes valores foram controlados desde 31/12/2008 até seu aproveitamento. Também, apresentar relatório da diretoria relativo aos anos calendários de 2008 e 2009, comunicando aos sócios a existência de saldo de juros sobre o capital próprio a pagar em períodos subsequentes.*

Em 01/12/2014, em atenção a intimação de 13/11/2014, o contribuinte apresenta o que segue:

4.A JS Adm esclarece que os controles de JCP's são efetuados de maneira extra contábil através das planilhas que foram encaminhadas à fiscalização anteriormente. Informa ainda que não houve influência na apuração do Lucro Real e na Base de Cálculo da CSLL nos anos em que os estoques foram calculados, uma vez que a contabilização das provisões e pagamentos ocorreram no momento da distribuição aos sócios, conforme razões apresentados à fiscalização na carta resposta de 09/09/2014, ocorrendo neste momento à tributação do IRPJ e da CSLL. Em relação ao saldo de juros sobre o capital próprio a pagar, esclarece que não há comunicado e que o assunto é tratado em Atas de Reunião da Diretoria. (grifei)

Observa-se da resposta do contribuinte que o controle de estoque de JCP de períodos anteriores foram realizados extra contabilmente. **Portanto, não foram apropriados nos registros contábeis nos períodos a que pertenciam, sendo somente submetidos à tributação no momento do pagamento/crédito, ou seja, o contribuinte utilizou o regime de caixa e não o de competência conforme determina a legislação em vigor.** Também, não havia comunicação aos acionistas sobre o fato de haver estoque de juros a pagar de períodos anteriores. (grifei)

Dessa forma, **o contribuinte considerou as despesas relativas ao ano calendário de 2008 e 2009 em anos calendários posteriores à sua conveniência, não observando o regime de competência. Para tanto fez um controle das despesas de JCP de 2008 e 2009 à margem da contabilidade.** Como prova estão os registros contábeis da empresa, onde verifica-se **que não houve provisionamento dos valores apurados dos JCP (R\$116.522.437,40) , no ano calendário de 2008 e JCP (R\$39.327.142,25), no ano-calendário de 2009.** (grifei)

Também, referidos valores não foram lançados na demonstração do resultado das respectivas DIPJs. (grifei)

Nota-se, ainda, nas Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras, constantes das Demonstrações Contábeis apresentadas dos períodos de 2008 a 2011, especificamente no item 3º "Principais Práticas Contábeis", que o contribuinte adota para apuração de resultado o regime de competência. **Fato esse não comprovado na apuração dos Juros sobre Capital Próprio, nos períodos de 2010 e 2011,** como relatado abaixo: (grifei)

Ano-Calendário de 2010

Os pagamentos dos JCP realizados nos ano calendário de 2010 foram deliberados em Atas, sendo que em 25/08/2014, o contribuinte encaminhou "Ata de Reunião da Diretoria realizada em 30/07/2010 e 24/12/2010, onde consta a ordem do dia, cujo texto transcrevemos abaixo: (grifei)

"Deliberar sobre a constituição aos acionistas, a partir desta data, de juros como remuneração do capital próprio, com base na Taxa de Juros de Longo Prazo-TJLP, consoante dispõe o artigo 9º da Lei n.9.249, de 26 de dezembro de 1995, no montante de R\$.95.300.000,00 (noventa e cinco milhões e trezentos mil reais), valor este relativo ao exercício de 2010, a ser imputado ao valor do dividendo mínimo de que trata o artigo 19 do Estatuto Social, para pagamento de forma proporcional ao número de ações representativas do capital social". (grifos no original)

“Deliberar sobre o pagamento aos acionistas, a partir desta data, de juros como remuneração do capital próprio, com base na Taxa de Juros de Longo Prazo-TJLP, consoante dispõe o artigo 9º da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, no montante de R\$. 15.512.075,18 (quinze milhões, quinhentos e doze mil, setenta e cinco reais e dezoito centavos), valor este relativo ao exercício de 2010, para pagamento de forma proporcional ao número de ações representativas do capital social.”(grifos no original)

Portanto, foi deliberado em Atas o pagamento de JCP no montante de R\$ 110.812.075,18, para o período de 2010. Este valor foi devidamente contabilizado na conta 8.1.9.99.00.40 –Desp.Remuneração Capital TJLP, conforme lançamento extraído do Razão encaminhados pelo contribuinte em 09/09/2014.Abaixo reproduzimos a movimentação dessa conta: (grifei)

8.1.9.99 Outras Despesas Operacionais
8.1.9.99.00.40 Desp.Remuneração Capital -TJLP

Período	Histórico	Valor	D/C	Saldo	D/C
	Saldo Anterior			0	
30/07/2010	Prov.JCP ex 2010 Gercon	1.043,84	D		
30/07/2010	IR JCP ex 2010	14.295.000,00	D		
30/07/2010	Prov.JCP ex 2010 JYS	81.003.956,16	D	95.300.000,00	D
24/12/2010	Constituição JCP Gercon	199,89	D		
24/12/2010	Constituição JCP JYS	15.511.875,29	D	110.812.075,18	D
31/12/2010	Transferência p/resultado exercício	110.812.075,18	C	0	

Os valores debitados na conta 8.1.9.99.00.40 – Desp.Remuneração Capital TJLP, tiveram como contrapartida as contas no Passivo representativas das obrigações da empresa para seus acionistas, como segue:

Número da Conta	Nome da Conta
4.93.11.00.33	Gercom Repres.e Partic.
4.93.11.00.44	J.Y.S

Em 25/08/2014, o contribuinte apresentou cópia do DARF (código 5706) no valor de R\$ 14.295.000,00 (correspondente 15% da BC de R\$ 95.300.000,00), recolhido em 04/08/2010, cópia do DARF (5706), no valor de R\$ 2.326.811,27 (correspondente a 15% da BC de R\$.15.512.075,18), recolhido em 30/12/2010. (grifei)

Ressalta-se, que com base na evolução patrimonial e na variação da TJLP, durante o ano calendário de 2010, **o contribuinte somente poderia considerar como dedutível o montante apurado de R\$ 16.576.254,17**, constante das planilhas enviadas em 17/06/2014, 09/09/2014 e 11/11/2014. Porém **efetuou pagamento/credito aos seus acionistas no montante de R\$ 110.812.075,18**, superior ao valor apurado, sendo que para tal utilizou-se de estoques de JCP apurados em períodos anteriores. (grifei)

Ano Calendário de 2011

O pagamento dos JCP realizado no ano calendário de 2011, foi deliberado em Ata de Reunião da Diretoria de 27 de dezembro de 2011, encaminhada pelo contribuinte em 25/08/2014, onde consta a ordem do dia , cujo texto transcrevemos abaixo: (grifei)

Ordem do Dia “Deliberar sobre pagamento de juros sobre o capital próprio.”

“ Deliberação Aprovada por Maioria dos Votos: Após exame e discussão da matéria constante da Ordem do Dia, foi aprovado por unanimidade de votos dos membros presente, o pagamento na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e legislação sucedânea, de juros sobre o capital próprio, com base na Taxa de Juros a Longo Prazo –TJLP, para pagamento a partir desta data, no valor total de R\$.26.000.000,00(vinte e seis milhões de reais), sendo: (i) R\$.17.813.712,00 (dezesete milhões, oitocentos e treze mil e setecentos e doze reais) relativos ao exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2006; e (ii) R\$.8.186.289,00 (oito milhões, cento e oitenta e seis mil e duzentos e oitenta e nove reais), relativos ao exercício encerrado em 31 de dezembro de 2011.”(grifei)

Portanto, foi deliberado em Atas o pagamento de JCP no montante de R\$. 26.000.000,00, para o período de 2011. Este valor foi devidamente contabilizado na conta 8.1.9.99.00.40 – Desp.Remuneração Capital TJLP, conforme lançamento extraído do Razão encaminhados pelo contribuinte em 09/09/2014. Abaixo reproduzimos a movimentação dessa conta: (grifei)

8.1.9.99 Outras Despesas Operacionais
8.1.9.99.00.40 Desp.Remuneração Capital -TJLP

Período	Histórico	Valor	D/C	Saldo	D/C
	Saldo Anterior			0	
27/12/2011	Const.JCP/2011 J.Y.S	8.186.179,17	D		
27/12/2011	Const.JCP/2011 Gercon	109,33	D		
27/12/2011	Const.JCP/2006 J.Y.S	18.813.460,23	D		
27/12/2011	Const.JCP/2006 Gercon	251,27	D		
27/12/2011	Const.JCP/2006 J.Y.S	17.813.473,58	D		
27/12/2011	Const.JCP/2011 J.Y.S	8.186.179,19	D		
27/12/2011	Const.JCP/2006 Gercon	237,92	D		
27/12/2011	Const.JCP/2011 Gercon	109,33	D		
27/12/2011	Estorno lcto.indevido	109,33	C		
27/12/2011	Estorno lcto.indevido	8.186.179,19	C		
27/12/2011	Estorno lcto.indevido	18.813.460,23	C		
27/12/2011	Estorno lcto.indevido	251,27	C	26.000.000,00	D
31/12/2011	Transferência p/resultado exercício	26.000.000,00	C	0	

Os valores debitados na conta 8.1.9.99.00.40 –Desp.Remuneração Capital TJLP, tiveram como contrapartida as contas no Passivo representativas das obrigações da empresa para seus acionistas, como segue:

Número da Conta	Nome da Conta
4.93.11.00.33	Gercom Repres.e Partic.
4.93.11.00.44	J.Y.S

Em 25/08/2014, o contribuinte **apresentou cópia do DARF** (código 5706) no valor de R\$.4.050.000,00, recolhido em 04/01/2012.**Como o valor devido de IRF s/JCP foi no montante de R\$.3.900.000,00**, o contribuinte foi questionado sobre

este fato. Em sua carta resposta de 08/12/2014, informou trata-se de pagamento a maior por **engano** e que a **diferença foi objeto de compensação** registrada no Per/Comp nº 41136.59440.311013.1.3.04-3642 e de acerto da DCTF correspondente. (grifei)

Ressalta-se, que com base na evolução patrimonial e na variação da TJLP, durante o ano calendário de 2011, o contribuinte somente poderia **considerar como dedutível o montante apurado de R\$ 10.327.470,95**, constante das planilhas enviadas em 11/11/2014. Porém **efetuou pagamento/credito aos seus acionistas no montante de R\$. 26.000.000,00**, superior ao valor apurado, sendo que para tal utilizou-se de estoques de JCP apurados em períodos anteriores. (grifei)

A seguir segue a repercussão tributária pela não observância do regime de competência na apuração do IRPJ e da CSLL.

A não contabilização da despesa de JCP nos períodos incorridos (2008 e 2009 –Quadro abaixo), e sua postergação para períodos subsequentes (inobservância do regime de competência), culminaram com prejuízo ao Erário. O contribuinte a seu critério e conveniência, administrou estas despesas à margem da contabilidade, e somente as registrou, contabilmente, como despesa dedutível no ano calendário de 2010 e 2011. (grifei)

Quadro (corrigido conforme carta de 11/11/2014, em função da taxa de juros - TJLP)

Pagamento de Juros sobre Capital Próprio

Exercício	JCP do Período
2008	116.522.437,40
2009	39.327.142,25
2010	16.576.254,17
2011	10.327.470,95

Tal fato trouxe consequências na apuração do IRPJ em períodos de apuração subsequentes.

Conforme registrado nas DIPJs entregues pelo contribuinte à SRFB, obtemos os seguintes valores de despesa com JCP, base de cálculo do IRPJ e do imposto devido.

PERÍODO	DESP JCP	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ (LUCRO REAL)	IRPJ DEVIDO
AC 2008	0	2.938.959,93	710.739,98
AC 2009	0	(80.537.172,52)	-
AC 2010	110.812.075,18	154.463.326,29	38.591.831,57
AC 2011	26.000.000,00	2.005.493,20	477.373,30
		TOTAL DE IRPJ DEVIDO	39.779.944,85

OBS: Observe-se, mais uma vez, **que o contribuinte não lançou despesas de JCP em 2008 e 2009 como rege a legislação**, e fez um controle à margem da contabilidade. (grifei)

Procedendo os ajustes necessários no quadro anterior, ou seja, alocando a despesa ao período correspondente, regime de competência, verificamos o seguinte:

Período	Discriminação	DIPJ/2009 ORIGINAL	DIPJ/2009 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2008	linha 73 -ficha 09 A - Lucro Real após comp.prej período	2.947.468,36	2.947.468,36	
	despesa de JCP 2008		(116.522.437,40)	
	Lucro Real ajustado antes comp.prejuízo		(113.574.969,04)	
	(-) linha 74 -compensação prejuízos anteriores	8.508,43		
	Linha 78 da ficha 09 A - Lucro Real	2.938.959,93	(113.574.969,04)	
	IR + ADICIONAL	710.739,98	-	-

Período	Discriminação	DIPJ/2010 ORIGINAL	DIPJ/2010 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2009	linha 71 -ficha 09 A - Lucro Real após comp.prej período	(80.537.172,52)	(80.537.172,52)	
	despesa de JCP 2009		(39.327.142,25)	
	Lucro Real ajustado antes comp.prejuízo	(80.537.172,52)	(119.864.314,77)	
	(-) linha 74 -compensação prejuízos anteriores			
	Linha 78 da ficha 09 A - Lucro Real	(80.537.172,52)	(119.864.314,77)	-
	IR + ADICIONAL	-	-	-

Período	Discriminação	DIPJ/2011 ORIGINAL	DIPJ/2011 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2010	linha 83 -ficha 09 A - Lucro Real após comp.prej período	220.661.894,70	220.661.894,70	
	44.-)Juros sobre o Capital Próprio(GLOSA)		110.812.075,18	
	44.-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		(16.576.254,17)	
	Lucro Real ajustado antes comp.prejuízo (CORRIGIDO)	220.661.894,70	314.897.715,71	
	(-)compensação prejuízos anteriores	66.198.568,41	94.469.314,71	
	Linha 88 da ficha 09 A - Lucro Real	154.463.326,29	220.426.401,00	
	IR + ADICIONAL	38.591.831,57	55.083.100,25	16.491.268,68

Período	Discriminação	DIPJ/2012 ORIGINAL	DIPJ/2012 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2011	linha 80-ficha 09 A Lucro Real antes comp.prej período	2.864.990,29	2.864.990,29	
	48.-)Juros sobre o Capital Próprio (GLOSA)		26.000.000,00	
	48.-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		(10.327.470,95)	
	Lucro Real ajustado antes comp.prejuízo	2.864.990,29	18.537.519,34	
	(-)compensação prejuízos anteriores	859.497,09	5.561.255,80	
	Linha 88 da ficha 09 A - Lucro Real	2.005.493,20	12.976.263,54	
	IR + ADICIONAL	477.373,30	3.220.065,89	2.742.692,59
	TOTAL DO IR + ADICIONAL DEVIDOS			19.233.961,27

Verifica-se, portanto, que o **procedimento adotado pelo contribuinte, não tem respaldo legal**, pois não foi obedecido o princípio da competência no reconhecimento da despesa. E também, **este fato contábil não foi contabilizado e foi controlado a margem da contabilidade**, e resultou como consequência prejuízo ao Erário, pois **ao invés de recolher R\$.58.303.166,14** (R\$55.083.100,25 AC 2010 + R\$3.220.065,89 AC2011) o contribuinte **recolheu tão somente R\$ 39.069.204,87**.. Ou seja, houve um **prejuízo de R\$. 19.233.961,27** no recolhimento do IRPJ aos cofres públicos. (grifei)

RESUMO	DIPJ ORIGINAL	DIPJ CORRIGIDA	DIFERENÇA
TOTAL IR + ADICIONAL(AC 2010+2011)	39.069.204,87	58.303.166,14	19.233.961,27

Tal fato, **também trouxe consequências na apuração da CSLL**. Conforme registrado nas DIPJs entregues pelo contribuinte à SRFB, obtemos os seguintes

valores de despesa com JCP, base de cálculo da CSLL e a contribuição devida: (grifei)

Período	DESP JCP	Base de Cálculo da CSLL	CSLL DEVIDA
AC 2008	0	2.938.959,93	264.506,39
AC 2009	0	-80.537.172,52	0
AC 2010	110.812.075,18	154.383.955,35	13.894.555,98
AC 2011	26.000.000,00	2.607.575,46	234.681,79
TOTAL DA CSLL DEVIDA			14.393.744,16

Procedendo os ajustes necessários no quadro anterior, ou seja, alocando a despesa ao período correspondente, regime de competência, verificamos o seguinte:

Período	Discriminação	DIPJ/2009 ORIGINAL	DIPJ/2009 CORRIGIDA	DIFERENÇA CSLL
31/12/2008	linha 55 -ficha 17 -BC antes da comp.BC negativa período	2.947.468,36	2.947.468,36	
	despesa de JCP 2008		(116.522.437,40)	
	linha 58 BC antes da comp.de BC negativa peri anteriores	2.947.468,36	(113.574.969,04)	
	(-) linha 59 -BC negativa da CSLL períodos anteriores	8.508,43		
	Linha 61 - BC da CSLL	2.938.959,93	(113.574.969,04)	
	CSLL	264.506,39	-	

Período	Discriminação	DIPJ/2010 ORIGINAL	DIPJ/2010 CORRIGIDA	DIFERENÇA CSLL
31/12/2009	linha 55 -ficha 17 -BC antes da comp.BC negativa período	(80.537.172,52)	(80.537.172,52)	
	despesa de JCP 2009		(39.327.142,25)	
	Linha 58 -BC antes da compensação do prejuízo anteriores	(80.537.172,52)	(119.864.314,77)	
	(-) linha 59 -BC negativa da CSLL períodos anteriores			
	Linha 61 - BC da CSLL	(80.537.172,52)	(119.864.314,77)	
	CSLL	-	-	

Período	Discriminação	DIPJ/2011 ORIGINAL	DIPJ/2011 CORRIGIDA	DIFERENÇA CSLL
31/12/2010	linha 62 -ficha 17 -BC antes da comp.BC negativa período	220.548.507,64	220.548.507,64	
	44.-)Juros sobre o Capital Próprio (GLOSA)		110.812.075,18	
	44.-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		(16.576.254,17)	
	linha 65 BC antes da compensação do prejuízo anteriores	220.548.507,64	314.784.328,65	
	(-) linha 66 -BC negativa da CSLL períodos anteriores	66.164.552,29	94.435.298,60	
	Linha 61 - BC da CSLL	154.383.955,35	220.349.030,06	
	CSLL	13.894.555,98	19.831.412,70	

Período	Discriminação	DIPJ/2012 ORIGINAL	DIPJ/2012 CORRIGIDA	DIFERENÇA CSLL	
31/12/2011	linha 63-ficha 17-BC antes da comp.BC negativo período	3.725.107,80	3.725.107,80		
	48.-)Juros sobre o Capital Próprio (GLOSA)		26.000.000,00		
	48.-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		(10.327.470,95)		
	66-BC antes comp.BC negativa períodos anteriores	3.725.107,80	19.397.636,85		
	67.-)Base de Cálculo Neg. da CSLL de Per. Ant. - Ativ. em Geral	1.117.532,34	5.819.291,06		
	Linha 69- BC da CSLL	2.607.575,46	13.578.345,80		
		234.681,79	1.222.051,12		987.369,33
	TOTAL DA CSLL DEVIDA				6.924.226,06

Verifica-se, portanto, que o procedimento adotado pelo contribuinte, não tem respaldo legal, pois **não foi obedecido o princípio da competência** no reconhecimento da despesa. E também, este fato contábil não foi contabilizado e foi controlado à margem da contabilidade, e resultou como consequência prejuízo ao Erário, pois **ao invés de recolher de CSLL, nos AC 2010 e AC2011, o valor correto de R\$.21.053.463,83** (R\$19.831.412,70 AC 2010 + R\$1.222.051,12 AC2011) o contribuinte **recolheu tão somente R\$. 14.129.237,77**. Ou seja, houve um prejuízo de R\$. 6.924.226,06 no recolhimento da CSLL aos cofres públicos, nos AC 2010 e AC 2011. (grifei)

RESUMO	DIPJ ORIGINAL	DIPJ CORRIGIDA	DIFERENÇA
TOTAL CSLL (AC2010 + AC2011)	14.129.237,77	21.053.463,83	6.924.226,06

Assim postos os fatos, cabe acrescentar as seguintes observações a respeito dos juros sobre o capital próprio:

1) a remuneração dos juros sobre capital próprio é uma faculdade que os sócios podem exercer, desde que exista deliberação nesse sentido, aprovada em assembleia de acionistas ou reunião de quotistas. Portanto, não há que se falar na dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio se não houver deliberação dos próprios sócios ou acionistas a respeito do pagamento ou crédito dessa remuneração;

2) a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio está sujeita a regras que estabelecem limites quantitativos. Uma dessas regras se refere ao limite de dedutibilidade que é função da taxa de juros fixada no *caput* do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. A outra regra estipula o limite de dedutibilidade que é função dos lucros acumulados e da reserva de lucros, conforme o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995;

3) os juros sobre o capital próprio também estão sujeitos a regras jurídicas que estatuíram a observância ao regime de competência. Com efeito, os artigos 177 e 187 da Lei nº 6.404/1976 preceituam a observância ao regime de competência, assim como os §§ 4º a 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977. O artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 não instituiu regra de exceção ao regime de competência, quanto à dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio;

4) o período de competência dos juros sobre o capital próprio é aquele em que ocorreu a deliberação dos sócios para pagamento ou crédito dessa remuneração, afinal a sociedade não está obrigada a reconhecer esse encargo antes da aprovação dos sócios ou acionistas. Estes também não têm o direito de exigir-la sem a prévia edição do ato jurídico que corporifica a decisão que aprova o pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio;

5) se não houve deliberação a favor do pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio, não há como se exigir tal remuneração. Nessas circunstâncias, infere-se que os sócios ou acionistas deliberaram no sentido de não se efetuar o crédito ou o pagamento, em reverência à própria autonomia;

6) se sócios ou acionistas podiam estabelecer o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio e renunciaram o direito de deliberar nesse sentido, as demonstrações financeiras são aprovadas sem a dedução dessa remuneração. Não aprovando o pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, a sociedade deixou de reservar qualquer montante do resultado do exercício para pagamento ou crédito dessa remuneração;

7) a recorrida efetuou o pagamento, em 2010 e 2011, de juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido dos anos-calendário de 2008 e 2009. Essa conduta implica violação ao regime de competência, por deduzir do resultado tributável dos anos-calendário de 2010 e 2011 encargos com juros incidentes sobre o patrimônio líquido dos anos-calendário de 2008 e 2009;

8) anote-se, ainda, que os sócios ou acionistas não aprovaram a remuneração a título de juros sobre o capital, no encerramento dos anos-calendário de 2008 e 2009. Sabendo-se que os juros sobre o capital próprio são remunerações incidentes sobre o patrimônio líquido de determinado ano-calendário, não podem ser deduzidas do resultado do tributável de outros períodos de apuração. Isso porque a apuração do IRPJ e da CSLL é atrelada ao princípio da competência que está implícito no § 1º do artigo 187 da Lei nº 6.404/1976, segundo a qual as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda, devem ser computados no resultado do exercício juntamente com os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes da essas receitas e rendimentos;

9) também a disciplina do § 4º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977 traduz a relevância do princípio da competência, ao determinar a alocação de valores que reduzem o resultado tributável ao período-base a que competir;

10) na linha do que se defende neste voto, cite-se o acórdão 9101002.180, sessão de 19/01/2016, relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2007

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um

exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.”

Ressalta a recorrente que, caso não se entenda que a despesa não é referente ao ano-calendário da deliberação do pagamento dos juros sobre o capital próprio (2010 e 2011), seria forçoso concluir que ocorreu mera postergação de despesa, sem qualquer prejuízo para o Fisco. Essa conclusão, todavia, não se sustenta. As planilhas às e-fls. 145/147 demonstram que houve redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2010 e 2011. Por conseguinte, o lançamento está em sintonia com o disposto no artigo 273, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/1999, *verbis*:

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

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

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

Em outro momento, a recorrente suplica o direito à compensação/restituição dos valores pagos a título de IRPJ (R\$ 710.739,98) e de CSLL (R\$ 264.506,39), apurados no Ajuste do ano-calendário de 2008. De fato, as planilhas às e-fls. 145/1147 revelam que a recorrente apurou IRPJ e CSLL a pagar, no Ajuste do ano-calendário de 2008, nos montantes de R\$ 710.739,98 e R\$ 264.506,39, respectivamente. Todavia, não houve lançamento desses tributos relativamente ao ano-calendário de 2008. Por isso, a Fiscalização não podia compensar tais pagamentos com os valores lançados nos autos de infração, que retratam situações de fato referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011. Ademais, o presente recurso não é a via própria para postular a restituição/compensação de pagamentos efetuados a maior, mormente quando referentes a períodos de apuração distintos daqueles que foram abarcados pelo lançamento de ofício.

A recorrente também pleiteia a compensação dos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL dos anos-calendário de 2008 e 2009, calculados pelo autuante às e-fls.145/147. Contudo, as planilhas às e-fls. 145/147 registram a compensação efetuada de ofício, com o limite de 30% fixado pelos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995 . Repare-se:

a) IRPJ/2010 :

Período	Discriminação	DIPJ/2011 ORIGINAL	DIPJ/2011 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2010	linha 83 -ficha 09 A - Lucro Real após comp.prej período	220.661.894,70	220.661.894,70	
	44.(-)Juros sobre o Capital Próprio(GLOSA)		110.812.075,18	
	44.(-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		-16.576.254,17	
	Lucro Real ajustado antes comp.prejuízo (CORRIGIDO)	220.661.894,70	314.897.715,71	
	(-) compensação prejuízos anteriores	66.198.568,41	94.469.314,71	
	Linha 88 da ficha 09 A - Lucro Real	154.463.326,29	220.428.401,00	
IR + ADICIONAL	(B)	38.591.831,57	55.083.100,25	16.491.268,68

Lucro real ajustado antes compensação de prejuízo: 314.897.715,71

Processo nº 16327.720512/2015-38
Acórdão n.º 9101-003.429

CSRF-T1
Fl. 591

(-) Compensação de prejuízos anteriores: (94.469.314,71) – limitado a 30%

Linha 88 da ficha 09 A – Lucro Real: 220.428.401,00

b) IRPJ 2011:

Período	Discriminação	DIPJ/2012 ORIGINAL	DIPJ/2012 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2011	linha 80 -ficha 09 A - Lucro Real após comp.prej período	2.864.990,29	2.864.990,29	
	48.(-)Juros sobre o Capital Próprio(GLOSA)		26.000.000,00	
	48.(-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		-10.327.470,95	
	Lucro Real ajustado antes comp.prejuizo (CORRIGIDO)	2.864.990,29	18.537.519,34	
	(-) compensação prejuizos anteriores	859.497,09	5.561.255,80	
	Linha 88 da ficha 09 A - Lucro Real	2.005.493,20	12.976.263,54	
	IR + ADICIONAL	(C)	477.373,30	3.220.065,89

Lucro real ajustado antes compensação de prejuízo: 18.537.519,34

(-) Compensação de prejuízos anteriores: (5.561.255,80) – limitado a 30%

Linha 88 da ficha 09 A – Lucro Real: 12.976.263,54

c) CSLL 2010:

Período	Discriminação	DIPJ/2011 ORIGINAL	DIPJ/2011 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2010	linha 62 -ficha 17 -BC antes da comp.BC negativa período	220.661.894,70	220.661.894,70	
	44.(-)Juros sobre o Capital Próprio (GLOSA)		110.812.075,18	
	44.(-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		-16.576.254,17	
	linha 65 BC antes da compensação do prejuizo anteriores	220.661.894,70	314.897.715,71	
	(-) linha 66 -BC negativa da CSLL períodos anteriores	66.198.568,41	94.469.314,71	
	Linha 61 - BC da CSLL	154.463.326,29	220.428.401,00	
	CSLL	(B)	13.901.699,37	19.838.556,09

Linha 65 BC antes da compensação de prejuízos anteriores: 314.897.715,71

(-) linha 66 – BC negativa da CSLL períodos anteriores: (94.469.314,71) – limitado a 30%

Linha 61 – BC da CSLL: 220.428.401,00

d) CSLL 2011:

Período	Discriminação	DIPJ/2012 ORIGINAL	DIPJ/2012 CORRIGIDA	DIFERENÇA IR
31/12/2011	linha 63-ficha 17-BC antes da comp.BC negativo período	2.864.990,29	2.864.990,29	
	48.(-)Juros sobre o Capital Próprio (GLOSA)		26.000.000,00	
	48.(-)Juros sobre o Capital Próprio (DEDUTIVEL)		-10.327.470,95	
	66-BC antes comp.BC negativa períodos anteriores	2.864.990,29	18.537.519,34	
	67.(-)Base de Cál. Neg. da CSLL de Per. Ant.- Ativ. Em Geral	859.497,09	5.561.255,80	
	Linha 69- BC da CSLL	2.005.493,20	12.976.263,54	
	CSLL	(C)	180.494,39	1.167.863,72

Linha 65 BC antes da compensação de prejuízos anteriores: 18.537.519,34

(-) linha 66 – BC negativa da CSLL períodos anteriores: (5.561.255,80) – limitado a 30%

Linha 61 – BC da CSLL: 12.976.263,54

Em face do exposto, deve-se negar provimento ao Recurso Especial do contribuinte, quanto à dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

No passo seguinte, os juros sobre a multa de ofício.

De início, deve-se aludir à previsão legal que veda a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, conforme dispõe o parágrafo único do artigo 16 do Decreto-lei nº 2.323/1987, com a redação dada pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 2.331/1987, *verbis*:

“Art. 6º. Os arts. 15 e 16 do Decreto-lei nº 2.323, de 26 de fevereiro de 1987, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 15. Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, para com o Fundo de Investimento Social (Finsocial) e para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora.

Parágrafo único. A multa de mora será de vinte por cento sobre o valor monetariamente atualizado do tributo ou contribuição, sendo reduzida a dez por cento se o pagamento for efetuado até o último dia útil do terceiro mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o vencimento do débito.

Art. 16. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, para com o Fundo de Participação PIS-Pasep, assim como aqueles decorrentes de empréstimo compulsórios, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de um por cento ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior."

Perceba-se que o Decreto-lei nº 2.323/1987, ao ressaltar a multa de mora, não vedou a incidência dos juros de mora sobre a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício.

Por outro lado, o § 3º do artigo 950 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) estabelece que a multa de mora não deve aplicada se o tributo suprimido ao Erário já tiver servido de base de cálculo para a multa proporcional decorrente de lançamento de ofício, *verbis*:

“Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.” (grifei)

Assim, a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, constante do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, deve ser interpretada no sentido de compreender, para fins de incidência dos precitados juros moratórios, a diferença do tributo não recolhida até a data de

seu vencimento, em razão de sua equivocada determinação, e a consequente multa aplicada mediante lançamento de ofício.

Para tal empreitada exegética, é preciso considerar os artigos 113, § 1º; 139 e 161, *caput* e § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), *verbis*:

“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.”

“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.”

A teor dos artigos suprarreferidos:

a) o crédito tributário é uma decorrência da obrigação tributária principal (CTN, artigo 139);

b) essa obrigação tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária imposta como consequência do descumprimento do dever legal de entregar ao Estado-credor, no prazo legal, o valor integral do tributo, apurado em consonância com as normas legais (CTN, § 1º do artigo 113);

c) o crédito não integralmente pago no vencimento, de que trata o *caput* do artigo 161 do CTN, não se resume ao valor do tributo suprimido ao Erário, porquanto a infração consistente na supressão do tributo é fato gerador da multa proporcional a ser aplicada mediante lançamento de ofício. Portanto, o § 3º do artigo 161 do CTN abarca o valor do tributo suprimido e a multa a ser aplicada de ofício, em decorrência da supressão do tributo.

Em apoio à interpretação aqui defendida, traz-se à colação o Resp nº 1.129.990-PR, publicado no Dje no dia 14/09/2009, relator Ministro Castro Meira:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, *caput* e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a

sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém 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. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.* (grifei)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

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

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(grifos no original)

Essa é a diretriz a ser seguida, para se descortinar o alcance do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as multas ora comentadas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Essa deve ser a linha de raciocínio para o desvendamento do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, manifesto que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Alfim, saliento que a Câmara Superior já decidiu segundo a linha exegética aqui anunciada:

“JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito

tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic”. (Acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, processo nº 16327.002231/2002-85, Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

“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.” (Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, processo nº 16327.002243/99-71, Relator Conselheiro Valmir Sandri, Redatora Designada Conselheira. Viviane Vidal Wagner)

À luz dos argumentos expostos, nega-se provimento ao pleito referente ao reconhecimento da ilegalidade da incidência dos juros de mora calculado com base na taxa SELIC sobre a multa aplicada.

Finalizando, considerando todos os elementos trazidos à apreciação da presente instância, propõe-se conhecer do Recurso Especial do contribuinte para negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa