



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721056/2013-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.608 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2023
Recorrente SAFRA ASSET MANAGEMENT LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

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

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

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

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

Pressupostos que permanecem hígidos mesmo diante da alteração legislativa promovida pela Lei 11.488, de 2007.

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

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL.

O pagamento de juros sobre o capital próprio é dedutível do lucro real no período de competência em que ocorrer a deliberação societária sobre o seu pagamento ou crédito, desde que respeitados os critérios e limites então vigentes, podendo abranger os resultados auferidos pela sociedade em períodos pretéritos.

AUTUAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido no principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário; ii) quanto ao mérito, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a multa isolada sobre a estimativa do mês de julho de 2008 e para reconhecer a dedutibilidade do pagamento de JCP na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008, cancelando os respectivos lançamentos, vencidos os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Maurício Novaes Ferreira e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. O Conselheiro Paulo Mateus Ciccone manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. A Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça não participou do julgamento porque a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, a quem substituiu nesta sessão, já havia votado em sessão realizada no mês de agosto de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 175/196) interposto em face do v. acórdão de fls. 154/166, que julgou improcedente a impugnação de fls. 53/66 para o fim de manter integralmente as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 24.09.2013, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2008 (fls. 03/19).

2.Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

J. SAFRA ASSET MANAGEMENT LTDA(contribuinte - autuada), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresenta impugnação à exigência tributária consubstanciada no presente processo.

Tratam-se de autos de infração, fls. 2-21, relativos ao IRPJ e CSLL (ano-calendário de 2008), no valor total de R\$ 3.392.024,09 (inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até set/2013).

I) DA AUTUAÇÃO

Consoante Relatórios de Auditoria Fiscal, às 22-26 e 27-29, a Fiscalização consignou, em síntese, que:

i) a empresa deixou de tributar os ganhos obtidos com a desmutualização da CETIP (Câmara de Custódia e Liquidação), ocorrida em 01/07/2008. O Título da contribuinte foi adquirido pelo valor equivalente a R\$ 10.000,00 (em 11/12/1987), sendo que a diferença entre as ações recebidas da CETIP S/A e o custo de aquisição do título patrimonial foi de R\$ 434.460,88, bem como a multa de ofício isolada pela falta de recolhimentos das estimativas sobre esse valor em julho/2007, foram tributadas;

ii) a empresa a empresa extrapolou os limites de dedução de despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) no ano-calendário de 2008, estabelecido no art. 9o. da Lei 9.430/1996. Uma vez que a contribuinte não efetuou a adição do aludido excesso no Lalur para fins de apuração do IRPJ e CSLL (R\$ 3.357.219,44, relativo ao JCP dos anos de 2006 e 2007), procedeu-se a reconstituição das bases de cálculo.

II) DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte foi considerada cientificada em 1/10/2013, tendo em vista o não retorno do AR (despacho de fl. 51), sendo que em apresentou em 30/10/2013 apresentou a impugnação de fls. 53 e seguintes, alegando em síntese que:

- i) concorda com a tributação dos ganhos obtidos com a valorização dos títulos patrimoniais convertidos em ações da CETIP no processo de desmutualização, tendo recolhido os tributos devidos com a multa de ofício reduzida. todavia, é indevida a exigência da multa de ofício isolada sobre essa mesma infração, conforme já decidido pelo CARF no acórdão CSRF 01-05.875 de 25/6/2008;

ii) o excesso da dedução de despesas apurado pela Fiscalização refere-se ao JCP de períodos anteriores, mas que somente foi deliberado e pago no ano de 2008, inexistindo vedação legal para esse procedimento, conforme jurisprudência do CARF e do STJ;

É o que importa relatar.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem julgar improcedente a impugnação oportunamente apresentada pela Recorrente em decisão assim ementada (fls. 154/166):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO (JCP). DEDUTIBILIDADE. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de JCP, referentes a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA PROPORCIONAL.

A falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, inclusive concomitante à multa de ofício sobre o tributo devido no ajuste anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual reedita e reforça os argumentos da sua impugnação de fls. 53/66.

5.É o relatório.

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Conforme indicam os Termos de Verificação Fiscal 01 e 02 (fls. 22/26 e 27/29), trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL levados a efeito com base nos seguintes motivos:

- falta de oferecimento à tributação dos ganhos obtidos com a desmutualização da CETIP (Câmara de Custódia e Liquidação), ocorrida em 01.07.2008;
- como esse valor deveria ter sido oferecido à tributação nas estimativas de IRPJ e CSLL de julho/2008, ocorreu a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada naquele mês. Decorrente desta insuficiência, o contribuinte está sujeito à multa de ofício de 50%, conforme dispõe o art. 44, II, b da Lei 9.430/96 com redação dada pela Lei 11.488/2007, art. 14; e
- foi consignada despesa com juros sobre o capital próprio no montante de R\$ 9.150.000,00, sendo que apenas R\$ 5.792.780,56 se refere ao período de 2008. A diferença de R\$ 3.357.219,44, referente aos anos de 2006 e 2007, por ferirem o regime de competência e caso tivessem sido constituídas no período próprio teriam efeito fiscal diverso, serão consideradas indedutíveis.

8.Ao apresentar sua impugnação, a Recorrente expressamente reconheceu a procedência dos lançamentos relativos ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre os valores decorrentes da atualização/valorização de títulos patrimoniais, os quais foram convertidos em ações quando do processo de desmutualização da CETIP, tendo, inclusive, carreado as autos os DARFs de fls. 111, que, segundo afirma, referem-se ao recolhimento de tais valores.

9.Não obstante, *“Conquanto se reconheça a exação fiscal na parte relacionada aos valores auferidos no processo de desmutualização da CETIP, a Impugnante entende indevida a aplicação de multa isolada de 50% em razão do não oferecimento de tais valores à tributação nas estimativas de IRPJ e CSLL de julho de 2008”*.

10.Desse modo, permanecem em litígio:

- a cobrança da multa isolada, referente à estimativa do mês de julho de 2008; e
- a dedução do pagamento de JCP na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008.

DA MULTA ISOLADA SOBRE A ESTIMATIVA DE JULHO/2008

11.Conforme noticia o item 3 do Termo de Verificação Fiscal 01 de fls. 22/26, a falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2008, redundou, além da **multa de ofício** pela a insuficiência ou falta de pagamento após o término do ano-calendário, também na aplicação de **multa isolada** sobre a estimativa do mês de julho de 2008. Confira-se:

3. VALORES TRIBUTÁVEIS

Em 01/07/2008 ocorreu o processo de desmutualização onde 01 (um) título patrimonial da CETP foi convertido em 406.650 ações da CETIP S/A. Estas ações foram recebidas pelo valor de R\$ 444.460,88.

No caso, conforme informação do contribuinte, o título foi adquirido em 11/12/1987 por Cr\$. 200.000,00 correspondentes a R\$. 10.000,00.

A diferença entre o valor das ações recebidas e o custo de aquisição do título patrimonial, que resultou no montante de R\$. 434.460,88 (444.460,88- 10.000,00) representa a base de cálculo prevista no artigo 17 da Lei nº 9.532/97.

Esse valor deveria ter sido oferecido à tributação nas estimativas de IRPJ e CSLL de julho/2008.

Como consequência da omissão do ganho auferido na devolução do patrimônio social de entidade isenta, ocorreu a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada no mês de julho de 2008.

Decorrente desta insuficiência o contribuinte está sujeito à multa de ofício de 50%, conforme dispõe o art. 44, II, b da Lei 9.430/96 com redação dada pela Lei 11.488/2007, art. 14.

Discriminação	Jul	
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA		
() Com Base na Receita Bruta e Acréscimos	X	
() Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução		
01. Base de Cálculo do Imposto de Renda	316.166,90	434.460,88
IMPOSTO DE RENDA APURADO		
02. À Alíquota de 15% =>	47.425,04	65.169,13
03. Adicional =>	29.616,69	43.446,09
total	77.041,73	108.615,22
Multa 50%		54.307,61
CÁLCULO DA CSLL		
01. Base de Cálculo da CSLL	237.125,18	434.460,88
02. CSLL Apurada =>	35.568,78	65.169,13
Multa 50%		32.584,57

O valor de R\$. 434.460,88 deveria também ter composto a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no final do exercício conforme definido no **Decreto 3.000/99 (RIR/99)**:

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

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

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

...

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

12. Nesse passo, a súmula da Recorrente quanto à matéria comporta provimento nos termos da Súmula CARF nº 105, a saber:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

13. Ainda que os eventos objeto da acusação infracional tenham ocorrido no ano-calendário de 2008, não é despidendo ressaltar que a alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.488, de 2007, não teve o condão de modificar as premissas ensejadoras da referida súmula, conforme já decidiu a C. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nos autos do processo 10665.001731/2010-92, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

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

(Acórdão 9101-005.080 – CSRF/1ª Turma, j. 01.09.2020)

14. Do voto vencedor de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella extraem-se os seguintes fundamentos, que mais uma vez adoto como razão de decidir:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a *geografia* das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e *deslocou* o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da *coexistência* de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

(...)

Ao passo que as estimativas representam um simples *adiantamento* de tributo que tem seu *fato gerador* ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular *dano* ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consumção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra¹.

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva *cumulação*, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação *antijurídica* não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da *consumção*, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores* colhidos no lançamento de ofício.

(...)

15. Por via de consequência, a multa isolada em questão merece ser cancelada.

DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

16. No que concerne aos Juros sobre Capital Próprio, a discussão travada nos autos se resume ao exame da possibilidade da dedução do seu pagamento na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que realizado em ano-calendário subsequente àquele em que ocorreu a apuração dos resultados que lhe deram origem.

17. A r. decisão recorrida, lastreando-se na Solução de Consulta RFB/Cosit nº 329, de 2014, concluiu pela manutenção da glosa dos JCP de anos anteriores.

18. Apesar de a matéria, como se sabe, ser controvertida no âmbito deste Sodalício, que é repleto de respeitáveis e bem fundamentadas decisões favoráveis e contrárias, alinho-me àqueles que entendem que os valores pagos a título de JCP em anos-calendários posteriores à apuração dos resultados são dedutíveis no período em que ocorrerem as deliberações a respeito dos respectivos pagamentos.

19. De fato, os JCP são *sui generis*, não se amoldando aos conceitos típicos de despesa ou de dividendos. Segundo o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que confere o fundamento legal dos artigos 299 do RIR/99 e 311 do RIR/2018, “São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora”. Ora, não se pode afirmar que o pagamento de JCP é necessário à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

20. Já em relação aos dividendos, além da diferença do tratamento tributário, também distinguem-se dos JCP na medida em que estes são facultativos, enquanto que os primeiros são obrigatórios. Confira-se o artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A):

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

(...)

21.O artigo 177 do mesmo diploma legal dispõe sobre a obrigatoriedade da aplicação do regime de competência, mas sem que se possa dele inferir se a relação entre o desembolso de JCP e a sua dedutibilidade decorre do período em que os resultados (lucros) foram auferidos, de quando ocorreu o pagamento ou do ato societário que deliberou o pagamento:

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

(...)

22.Com efeito, sabe-se que, segundo o regime de competência e desde que atendido o requisito da sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, a despesa será dedutível no período em que tiver incorrido, que não necessariamente será o mesmo em que foi paga. Ou seja, a despesa incorrida em determinado período será dedutível do lucro real, mesmo que o pagamento ocorra posteriormente, ou ainda que sequer seja paga. Em outras palavras, a existência da despesa não depende da deliberação sobre o pagamento ou da sua efetivação.

23.Já os JCP, de forma distinta, só passarão a existir no momento em que houver deliberação societária dispondo sobre o seu pagamento. No período em que os resultados (lucros) forem apurados, não haverá qualquer direito do acionista à sua percepção, diferentemente dos dividendos que, como visto anteriormente, possuem regras próprias.

24.Vale dizer, sob a ótica do regime de competência, o fato jurídico que faz surgir o direito à percepção dos JCP e à correspondente obrigação do seu pagamento é o ato societário que assim delibera e não a mera obtenção do lucro.

25.Por derradeiro, e não menos importante, não é acaciano destacar que não há no artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, qualquer restrição temporal à dedutibilidade dos JCP como pretende a fiscalização. Pelo contrário, o dispositivo é claro ao se referir ao ato de pagamento ou creditamento dos JCP quando menciona sua dedutibilidade do lucro real, assim como à existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros, o que pressupõe resultados de períodos anteriores:

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.

(original sem grifo)

26.Nessa ordem de ideias, confira-se o voto proferido pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella por ocasião do julgamento do Recurso Especial interposto nos autos do processo 16327.001202/2009-72, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento prevalente em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial do Contribuinte.

Tendo em vista as razões trazidas pelo I. Relator e constantes do v. Acórdão recorrido, temos que o cerne da questão é a legitimidade da submissão da dedução dos valores apropriados a título de juros sobre capital próprio ao regime de competência, ficando esta condicionada e limitada apenas ao patrimônio líquido de cada período de apuração fiscal – não podendo deliberação posterior pelo seu pagamento e creditamento aos titulares da Contribuinte abranger períodos anteriores.

Pois bem, o tema não é novo, já tendo, por diversas vezes, este Conselheiro lhe apreciado, desde o âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, sempre acatando e endossando a defesa da legalidade da dedução dessa rubrica remuneratória do investimento societário dos acionistas e quotistas, rotulada de extemporânea e retroativa pelo Fisco. Inclusive encontrou-se como vencido na votação do v. Acórdão, agora combatido.

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples, demandando a observância da legalidade, dos limites jurídicos na delimitação das bases de cálculo dos tributos e da capacidade contributiva – e esse tema, data maxima venia, sempre demanda maior esforço hermenêutico para justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, por meio da Lei nº 9.249/95 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital social pelo valor contábil dos bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos e creditados aos seus titulares como juros sobre o capital próprio:

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

§ 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.

Como se observa do único dispositivo de Lei, propriamente considerada, que versa sobre a dedutibilidade desses juros sobre o capital próprio no cômputo Lucro Real, não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência ou remeteu-se a qualquer outra norma que pudesse, ainda que indiretamente, indicar a obrigação de sua observância.

Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais pode se deliberar pelo pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, 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, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social por efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Se observadas tais hipóteses e assim devidamente determinado pela entidade, não resta elemento restritivo na norma aos períodos abarcados no seu cálculo e na deliberação pela remuneração, tornando-se, conseqüentemente, dedutíveis. Ora, e após devidamente apropriados ou incorridos, mais razão ainda assiste à sua devida redução na determinação da renda efetivamente tributável.

E nem se diga que a eficácia de tal norma é limitada a um regulamento, por meio de outros normativos. Claramente, no teor desse dispositivo já está bastante e plenamente concedido pelo Legislador o direto à dedução da monta do Lucro Real de tais dispêndios remuneratórios dos titulares dos entes empresariais.

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova regra de apuração de base de cálculo, de textos infralegais com elementos inovadores e restritivos àquilo constante da Lei nº 9.249/95, como, por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 41/98.

E, desde então, por décadas, os pronunciamentos e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil⁵ seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação sublegal dessa prerrogativa fiscal do contribuinte, que delimita a monta do seu lucro tributável.

A tese fazendária transparece uma suposta preocupação pela busca de uma integração e generalização, exclusivamente do ponto de vista contábil, no tratamento geral desses eventos redutores do resultado fiscal.

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina⁶, existem aproximações e distanciamentos entre as normas fiscais e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a Lei pertinente expressamente determinar.

Havendo eventual conflito de regras e conceitos contábeis com normas e institutos jurídicos, para fins tributários, sempre prevalecerá aquilo previsto na legislação competente que regulamenta a incidência e os elementos da espécie fiscal.

Nesse sentido, a invocação da regra do 177 da Lei das S/A, que é regra geral, anterior, puramente contábil, que regula de maneira abrangente toda a escrituração das companhias – inclusive ressaltando no seu §2º a observância autônoma das disposições da lei tributária – também não se presta para restringir temporalmente a apuração e dedução dos juros sobre capital próprio, por meio da suposta legitimação desse critério extralegal, de observância do regime de competência. O mesmo ocorre com as interpretações, ainda que formalizadas, exaradas dentro do universo contábil.

Caso se entenda ser esta uma norma tributária inadequada e descabida, não cabe ao Poder Executivo promover o seu ajuste e a sua pretensa lapidação por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação, inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um direito). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem extrapolar as limitações do poder de tributar.

Por fim, registre-se que tais dispêndios estão fora da dinâmica operacional empresarial, que abrange a interação de receitas e despesas, de modo confrontativo, da entidade no desenvolvimento de suas atividades transacionais, sejam principais ou secundárias.

Tais valores pagos e creditados são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de emparelhamento simétrico de receitas e despesas dentro do mesmo período competência, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de entradas – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, da observância de outro regramento da tributação, mais amplo. Numa eventual e hipotética revogação dessa norma – aí, sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa ordinária, determinando sua natureza e a consequente submissão a normas e regras diversas, mais abrangentes e gerais, para, assim, estabelecer as condições para a sua dedução das bases de cálculo dos tributos sobre a renda - sempre considerando os corolários da capacidade contributiva e a noção de renda líquida.

Mais valiosa que todas essas palavras deste Julgador é a posição do E. Superior Tribunal de Justiça, firmada ainda 2009, sobre o tema. Confira-se o acórdão do REsp 1086752/PR, pela C. Primeira Turma, de relatoria do Exmo. Min. Francisco Falcão, publicado em 11/03/2009:

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

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido.

Para que não se especule ser tal entendimento antigo e superado, confira-se, também, o recente Acórdão proferido pela C. Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de relatoria do Exmo. Des. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, publicado em 13/02/2020

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL - DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DESPROVIDAS.

1. A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.

Dessa forma, a posição agora adotada está amplamente respaldada pelos E. Tribunais do Poder Judiciário, podendo, com segurança, afirmar e concluir que procede a pretensão do Contribuinte, merecendo reforma o v. Acórdão combatido.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial nesse ponto, para reformar o v. Acórdão nº 1402-002.754, afastando a glosa da dedução dos juros sobre o capital próprio procedida na Autuação.

⁵ IN RFB nº 1515/2014 e IN RFB nº 1700/2017

⁶ vide: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 3º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga e Alexsandro Broedol Lopes. São Paulo : Dialética. 2012.

(Acórdão 9101-005.757 - CSRF/1ª Turma, j. 03.09.2021. Retirados grifos e destaques do original)

DISPOSITIVO

27. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe provimento para o fim de cancelar a multa isolada sobre a estimativa do mês de julho de 2008 e para reconhecer a dedutibilidade do pagamento de JCP na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008, cancelando os respectivos lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca