



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721268/2018-24
ACÓRDÃO	1301-007.032 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. FIM DO ANO-CALENDÁRIO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A PAGAR.

A exigência de multa isolada por estimativa mensal de IRPJ recolhida a menor (art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96) independe do encerramento do ano-calendário ou da existência de tributo a recolher ao final do período de apuração. Aplicação da Súmula Carf nº 178. Cancelamento da multa com base em desproporcionalidade ou confiscatoriedade que demandaria juízo de constitucionalidade, vedado a este Carf (Súmula Carf nº 2).

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LUCRO DE EXPLORAÇÃO.

Uma vez que o lucro de exploração parte do lucro líquido (art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77), o valor de JCP a ser deduzido é o montante escriturado a título de despesa financeira. A limitação da dedução do JCP ao valor da variação da TJLP, feita mediante adições e exclusões no lucro real, não impacta o lucro líquido para fins de apuração do lucro de exploração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 13 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.007/1.035) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR) que julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário.

Referido crédito tributário decorre da lavratura de Auto de Infração (fls. 325/328) para exigir multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ nas competências de 03/2013 a 06/2013 e 10/2013.

Por bem sintetizar a controvérsia, adoto parte da descrição da infração formulada pela ação fiscal (fls. 307/322):

No decorrer do ano-calendário 2013, a Vale gozou da redução do IRPJ e Adicionais Não Restituíveis no percentual de 12,5% para a produção de 54.000.000 toneladas/ano de minério de ferro e 75% para a produção adicional de 49.000.000 toneladas/ano pelo estabelecimento 33.592.510/0370-74, localizado no município de Parauapebas/PA (Declaração nº 10/2009 e Laudo Constitutivo nº 105/2009 emitidos pela SUDAM). Durante o mesmo período, a Vale gozou também da redução do IRPJ e Adicionais Não Restituíveis no percentual de 75% para a produção de minério de cobre pelo estabelecimento 33.592.510/0009-01, localizado no município de Canaã dos Carajás/PA (LC nº 23/2007, emitido pela Agência de Desenvolvimento da Amazônia).

Dessa forma, ao apurar a base de cálculo do Imposto de Renda mensal, a Vale deve excluir 75% ou 12,5%, conforme o caso, da receita incentivada. A empresa pode ainda, dentro da sistemática de apuração anual, suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido a cada mês demonstrando por meio de balanços ou balancetes mensais que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (RIR/99, artigo 230).

V. DO CASO CONCRETO

No ano-calendário 2013, a Vale optou por calcular o imposto de renda mensal por estimativa com base na receita bruta e acréscimos nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio e julho. Nos outros meses do ano (junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro) utilizou balancete de suspensão ou redução para a determinação da base de cálculo do imposto.

V.1. RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS

Em sua resposta ao Termo de Intimação nº 3, o contribuinte apresentou:

- 1) Planilha com a composição da base de cálculo do imposto de renda mensal por estimativa dos meses em que este foi calculado com base na receita bruta e acréscimos (posteriormente, por solicitação da fiscalização, esta mesma planilha foi apresentada em arquivo com as fórmulas utilizadas); e
- 2) Demonstrativo discriminando os valores da receita de venda de minério de ferro e de cobre por estabelecimento produtor e o percentual de redução de imposto relativo ao incentivo fiscal (este demonstrativo foi organizado em duas partes, separando os meses em que o IRPJ foi apurado com base na receita bruta dos meses em que o imposto foi apurado com base em balancete de redução/suspensão).

A análise do demonstrativo apresentado e da planilha com a composição da base de cálculo do imposto de renda mensal calculado com base na receita bruta evidenciou divergência nos valores de receita incentivada a ser deduzida da base de cálculo do imposto, acarretando diferença de imposto a recolher, conforme se vê a seguir.

Valores constantes da planilha de apuração do imposto mensal com base na Receita Bruta

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Junho
Valor excluído no cálculo da estimativa - Receita Incentivada - 75%	618.515.206,80	487.277.277,66	621.897.578,29	323.186.222,80	833.335.089,75
Valor excluído no cálculo da estimativa - Receita Incentivada - 12,5%	94.845.336,44	112.874.550,03	116.544.885,84	115.372.261,13	108.291.137,68

Valores informados no demonstrativo do contribuinte (item 2 do Termo de Intimação nº 3)

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Junho
Receita sujeita à redução de 75%					
Minério de Ferro	721.702.658,05	535.962.262,22	721.282.874,63	276.376.349,49	915.335.700,22
Minério de Cobre	99.934.076,27	121.673.675,53	105.224.247,86	150.512.401,36	114.294.764,57
Total	821.636.734,32	657.635.937,75	826.507.122,49	426.888.750,85	1.029.630.464,79
Valor a excluir no cálculo da estimativa	616.227.550,74	493.226.953,31	619.880.341,87	320.166.563,14	772.222.848,59
Receita sujeita à redução de 12,5%					
Minério de Ferro	782.074.002,09	894.099.214,01	928.791.444,77	942.304.898,73	869.982.418,62
Valor a excluir no cálculo da estimativa	97.759.250,26	111.762.401,75	116.098.930,60	117.788.112,34	108.747.802,33

A fiscalização tomou a planilha “Receita Bruta_reapurado” do arquivo “DOC_4_APURACAO_COM_FORMULA_CARTA_121” apresentado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 6 (arquivo com as fórmulas) e

substituiu os valores de dedução de receita incentivada originais (linhas 15 e 16 da planilha) pelos apurados conforme planilha acima (com base no demonstrativo apresentado pelo contribuinte em resposta ao item 2 do Termo de Intimação nº 3). Foram então obtidos os seguintes valores de imposto mensal a pagar:

Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Junho
384.729.430,17	242.460.512,25	248.295.442,49	238.789.680,97	351.233.304,18

Comparando os valores de imposto mensal a pagar com base na Receita Bruta obtidos pela fiscalização e aqueles declarados pelo contribuinte, chegou-se às seguintes diferenças:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Junho
Apurado pelo contribuinte - DIPJ	384.741.955,32	242.554.940,79	248.247.360,99	238.777.894,63	350.023.192,65
Apurado pela fiscalização	384.729.430,17	242.460.512,25	248.295.442,49	238.789.680,97	351.233.304,18
Diferença	(12.525,15)	(94.428,54)	48.081,50	11.786,34	1.210.111,53

As alterações promovidas pela fiscalização, conforme exposto neste item, estão na planilha “Imposto por Estimativa_Receita Bruta_Fiscalização” anexada ao presente processo.

V. 2. BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO

Em relação aos meses em que o imposto de renda mensal foi calculado com base em balancete de suspensão/redução, **foram detectadas duas falhas na apuração do Lucro da Exploração: uma reconhecida e apontada pelo próprio contribuinte e outra no tratamento dado aos Juros sobre Capital Próprio pagos.**

Em resposta ao Termo de Intimação nº 2, o contribuinte afirmou que: “Em análise a documentação a ser apresentada, verificou-se que devido a uma falha sistêmica ocorrida na apuração do IRPJ enviada em resposta anterior foi considerada a receita líquida do mês subsequente para a apuração do benefício de lucro da exploração”. Levando em consideração esta falha, o contribuinte reapresentou a planilha de apuração do imposto mensal devidamente ajustada. Destaca-se que a planilha apresentada inicialmente traz os valores de imposto mensal devido de acordo com aquele informado na Ficha 11 da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). [...]

4. A base de cálculo do Lucro da Exploração

A legislação que rege o assunto goza de certa simplicidade. O Lucro da Exploração é o Lucro Líquido do período de apuração, ajustado pela exclusão das receitas financeiras que excederem às despesas financeiras, dos resultados em participações societárias e dos resultados não operacionais.

No entanto, no caso específico da Vale, o fato da despesa financeira de JCP ser levada a resultado como despesa financeira e estornada em seguida, em função das determinações da CVM, provocou apuração inapropriada do Lucro da Exploração, gerando um benefício acima do permitido. Como será demonstrado a

seguir, o erro na apuração do Lucro da Exploração ocorreu justamente nos meses em que o valor pago a título de JCP excedeu o limite da variação da TJLP.

5. O erro do Contribuinte

Em relação ao pagamento de JCP, a Vale, pelo fato de ser uma companhia aberta, ajustava o Lucro do Período para apurar o Lucro Líquido, base para o cálculo do Lucro da Exploração, da mesma forma que ajustava o Lucro do período para apurar o Lucro Real. A empresa promovia estes ajustes por meio de uma planilha eletrônica.

Quando os JCP eram pagos dentro dos limites da variação da TJLP, não havia alteração na base de cálculo do Lucro Líquido para fins de Lucro da exploração, conforme pode-se ver a seguir.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	Receita Bruta	R\$ 70.000,00
	(-) Custos	(-) R\$ 20.000,00
	(-) Despesa Financeira com JCP	(-) R\$ 10.000,00
	(+) Estorno Despesa JCP	(+) R\$ 10.000,00
	Lucro antes do IR	R\$ 50.000,00

PLANILHA DE CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	Lucro antes do IR	R\$ 50.000,00
	(-) Ajuste da despesa com JCP	(-) R\$ 10.000,00
	Lucro Líquido para apuração do Lucro da Exploração	R\$ 40.000,00

No caso dos JCP terem sido calculados dentro dos limites da TJLP o procedimento acima representa uma recomposição do resultado com a correta alocação dos JCP como despesa financeira. Conforme abaixo demonstrado, fica claro que no caso dos JCP terem sido pagos dentro dos limites da TJLP, a metodologia adotada pela empresa não acarretará erro algum no cálculo do Lucro da Exploração.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	Receita Bruta	R\$ 70.000,00
	(-) Custos	(-) R\$ 20.000,00
	(-) Despesa Financeira com JCP	(-) R\$ 10.000,00
	Lucro antes do IR	R\$ 40.000,00

Vejamos, agora, o caso em que o procedimento adotado pela Vale gera uma diferença no Lucro da Exploração.

Conforme anteriormente mencionado, quando são feitos pagamentos a título de JCP acima da variação da TJLP, eles são registrados no resultado como despesas financeiras e logo em seguida estornados em função das determinações da CVM. Neste caso, a empresa, de forma simplificada, efetuava a apuração do Lucro Real lançando o efeito líquido entre adições (JCP acima da TJLP) e exclusões (despesa financeira de JCP) em uma única exclusão.

Pela última vez utilizaremos o exemplo em que, em um determinado período, a variação da TJLP sobre o PL de uma entidade resulte em um limite máximo de JCP dedutível de R\$ 10.000,00. Porém, o contribuinte decide efetuar o pagamento de JCP no montante de R\$ 12.000,00.

Inicialmente demonstraremos como a empresa, de forma equivocada, apresenta o cálculo do Lucro da Exploração considerando o ajuste líquido dos JCP, entre adições (JCP acima da TJLP) e exclusões (despesa financeira de JCP) em uma única exclusão.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO CONFORME CVM	Receita Bruta	R\$ 70.000,00
	(-) Custos	(-) R\$ 20.000,00
	(-) Despesa Financeira com JCP	(-) R\$ 12.000,00
	(+) Estorno Despesa JCP	(+) R\$ 12.000,00
	Lucro antes do IR	R\$ 50.000,00

PLANILHA DE CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	Lucro antes do IR	R\$ 50.000,00
	(-) Ajuste da despesa com JCP (Desp. Financeira com JCP líquido da variação acima da TJLP)	(-) R\$ 10.000,00
	Lucro Líquido para apuração do Lucro da Exploração	R\$ 40.000,00

Vejamos então como seria a Demonstração do Resultado caso a empresa não estivesse submetida aos ditames da CVM no que se refere ao pagamento de JCP.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO - LEGISLAÇÃO COMERCIAL E FISCAL	Receita Bruta	R\$ 70.000,00
	(-) Custos	(-) R\$ 20.000,00
	(-) Despesa Financeira com JCP	(-) R\$ 12.000,00
	Lucro antes do IR (Lucro Líquido)	R\$ 38.000,00

Comparando-se o Lucro Líquido para fins de Lucro da Exploração apurado na planilha de controle da contribuinte (no exemplo, R\$ 40.000,00) podemos verificar que ele difere em R\$ 2.000,00 em relação ao Lucro Líquido da Demonstração de Resultado caso a empresa não estivesse sujeita as regras da CVM (R\$ 38.000,00 no exemplo citado). A diferença encontrada é o valor excedente de JCP, considerando o limite da variação da TJLP.

Para que não restem dúvidas sobre o assunto, demonstraremos a seguir como a Vale deveria ter procedido para ajustar os efeitos dos JCP na apuração do Lucro Líquido para fins de apuração do Lucro da exploração.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO CONFORME CVM	Receita Bruta	R\$ 70.000,00
	(-) Custos	(-) R\$ 20.000,00
	(-) Despesa Financeira com JCP	(-) R\$ 12.000,00
	(+) Estorno Despesa JCP	(+) R\$ 12.000,00
	Lucro antes do IR	R\$ 50.000,00

PLANILHA DE CÁLCULO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO	Lucro antes do IR	R\$ 50.000,00
	(-) Ajuste da despesa com JCP	(-) R\$ 12.000,00
	Lucro Líquido para apuração do Lucro da Exploração	R\$ 38.000,00

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO - LEGISLAÇÃO COMERCIAL E FISCAL	Receita Bruta	R\$ 70.000,00
	(-) Custos	(-) R\$ 20.000,00
	(-) Despesa Financeira com JCP	(-) R\$ 12.000,00
	Lucro antes do IR (Lucro Líquido)	R\$ 38.000,00

Nesse último exemplo verificamos que não existe diferença entre o Lucro Líquido para fins de Lucro da Exploração, conforme planilha de cálculo, e o Lucro Líquido para fins de legislação comercial. Como a Vale não procedeu dessa forma durante

todos os meses do ano, foram apuradas diferenças no valor do Lucro da Exploração nos meses de maio, outubro e novembro de 2013.

6. Conclusão

Como consequência do erro do contribuinte aqui exposto, nos meses de maio, outubro e novembro, o Lucro da Exploração apurado foi maior do que seria correto, reduzindo, conseqüentemente, o imposto mensal a pagar.

VI. DO LANÇAMENTO

1. Estimativa com base na Receita Bruta e Acréscimos

Conforme demonstrativo constante do item V.1 deste Termo de Verificação, verifica-se que o contribuinte apurou o imposto mensal com base na Receita Bruta a menor nos meses de março, abril e junho de 2013.

2. Estimativa com base em balancete de suspensão ou redução

De acordo com o exposto no item V.3, em decorrência do tratamento equivocado dado pela empresa aos JCP quando da apuração do Lucro da Exploração, foram apuradas diferenças de imposto mensal em alguns meses em que a estimativa foi calculada com base em balancete de suspensão/redução.

Para calcular estas diferenças, a fiscalização tomou como base a planilha “IRPJ_reapurado” que consta do arquivo “DOC_4_APURACAO_COM_FORMULA_CARTA_121” apresentado em resposta ao Termo de Intimação nº 6 e alterou o valor de Juros sobre o Capital (linha 636 da planilha) nos meses de maio, outubro e novembro, substituindo o valor informado pelo contribuinte pelo apurado pela fiscalização de acordo com a metodologia correta, conforme explicado no item V.3 deste Termo de Verificação.

Nesta mesma planilha, foi também alterado o valor de IRPJ mensal pago por estimativa (linha 365 da planilha), considerando o valor acumulado de imposto mensal apurado pela fiscalização.

Foram obtidos, desta forma, os valores corretos de imposto mensal a pagar, conforme linha 377 desta planilha (IR A PAGAR) após feitas as alterações citadas. Foi assim constatado que o contribuinte apurou imposto mensal a pagar a menor nos meses de maio e outubro de 2013.

As alterações promovidas pela fiscalização, conforme exposto neste item, estão na planilha “Imposto por Estimativa_Balancete Redução_Fiscalização” anexada ao presente processo.

3. Multa isolada

A Lei nº 9.430/1996, art. 44, § 1º, inciso IV, determinava a aplicação de multa isolada de 75% no caso da pessoa jurídica que, sujeita ao pagamento por estimativa, deixasse de fazê-lo. Essa multa isolada foi reduzida para 50% do valor da estimativa não paga, por força do art. 18 da MP nº 303, que vigorou no período de 29 de junho a 27 de outubro de 2006, após o qual a MP ficou sem

eficácia (mesma MP do Paex); mas com o advento da Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (conversão da MP nº 351/2007), art. 14, voltou-se ao patamar de 50%, nos casos de aplicação de multa isolada (art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996). Esta penalidade reduzida (50%) se estende aos fatos pretéritos, cabendo ainda redução de 50% do valor lançado, quando o pagamento for efetuado no prazo legal de impugnação.

Verificada a insuficiência ou falta de pagamento, após o término do ano-calendário, o lançamento abrangerá a multa de ofício aplicada isoladamente sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, mesmo na hipótese de a pessoa jurídica haver apurado prejuízo no balanço encerrado em 31 de dezembro, ou na data de encerramento de suas atividades.

Foi efetuado, portanto, o lançamento das multas isoladas, calculadas sobre as diferenças de IRPJ devidos mensalmente no ano-calendário de 2013 (março, abril, maio, junho e outubro) e não declarados, conforme planilha a seguir.

	mar/2013	abr/2013	mai/2013	jun/2013	out/2013	Total
DIPJ	248.247.360,99	238.777.894,63	281.103.543,10	350.023.192,65	89.682.008,20	
Fiscalização	248.295.442,49	238.789.680,97	297.786.827,66	351.233.304,18	141.103.820,72	
Diferença	48.081,50	11.786,34	16.683.284,56	1.210.111,53	51.421.812,52	
Multa Isolada (50%)	24.040,75	5.893,17	8.341.642,28	605.055,78	25.710.906,26	34.687.538,23

A Recorrente, então, apresentou Impugnação (fls. 918/944), que foi rejeitada pela DRJ, por meio de acórdão (fls. 985/998) ementado da seguinte forma:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

BENEFÍCIO DE REDUÇÃO. ALCANCE.

O benefício de redução do imposto de renda não alcança a parcela correspondente às despesas indedutíveis com juros sobre capital próprio excedentes aos que seriam apurados mediante aplicação da taxa de juros de longo prazo - TJLP, posto que as adições ao lucro líquido do exercício para determinação do lucro real não afetam a composição do lucro da exploração.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO MENSAL DEVIDO POR ESTIMATIVA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto mensal devido por estimativa, por pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro real anual enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50%, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.007/1.035), sustentando, em síntese, o seguinte:

- (i) Preliminarmente, o auto de infração seria nulo em função da inexistência de “lançamento principal”. Assim, deveria a Fiscalização, em função do encerramento do período de apuração em 31/12/2003, por não ser mais possível a cobrança da estimativa mensal, adotar o seguinte: 1) se o resultado fosse positivo, lançamento de ofício do IRPJ, 2) se o resultado fosse negativo (prejuízo fiscal), como ocorrido, deveria ter sido feito lançamento de ofício para reduzir o prejuízo acumulado. Segundo o art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 seria necessária a “existência de um auto de infração prévio acerca da obrigação principal (lançamento de ofício principal), para que seja aplicada a multa isolada (acessória). Ainda, já decaiu o direito da Receita Federal de efetuar o único lançamento principal que seria cabível no processo. Existiriam precedentes deste Carf no sentido alegado;
- (ii) Seria inviável a exigência da multa por estimativas mensais, vez que estas teriam uma “natureza acessória” de mera antecipação, cuja cobrança é vedada após o encerramento do ano-calendário (Súmula Carf nº 82). Se a própria estimativa mensal não pode ser exigida após este período, também não poderia ser exigida multa isolada;
- (iii) A multa aplicada seria inviável por sua “patente desproporcionalidade” e pela sua “confiscatoriedade”, pois significa punição com relação a um “fato gerador” que não se concretizou na prática, pois “nenhum tributo foi devido no momento do ajuste do IRPJ de 2013”. Nesse sentido, se a Súmula Carf nº 105 veda a cobrança em duplicidade com a multa de ofício, “claro está que a multa aplicada quando não há qualquer imposto a pagar é ainda mais desproporcional e inviável”. Além disso, o valor da multa seria confiscatório, pois, se a jurisprudência do E. STF limite as multas a 100% do valor do tributo, a sua cobrança quando não há tributo a recolher também é ilegítima;
- (iv) De acordo com a RFB, “o erro na apuração do lucro da exploração teria ocorrido nos meses em que o valor pago a título de JCP excedeu o limite da variação da TJLP. Contudo, quando da apuração do lucro real, a fiscalização não entendeu como incorreta a atitude da Recorrente, sendo inexplicável a diferença de critérios”. Não há vedação à exclusão dos JCP que excedam a variação da TJLP no art. 626 do RIR/2018 (art. 544 do RIR/99) e no art. 57 da IN nº 267/02. Por isso, embora afirme que o contribuinte “cometeu um erro, em nenhum momento descreveu sua fundamentação legal, motivadora do ajuste promovido”. Assim, a exclusão realizada pela Recorrente “seguiu o que dispõe o art. 9º da Lei 9.249/1995, autorizador da dedução”;
- (v) Haveria violação ao princípio da legalidade, por ausência de fundamentação legal do Auto de Infração (arts. 97 do CTN e 2º da Lei nº 9.784/99).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator

O Recurso Voluntário foi interposto em 26/06/2019 (fls. 1.005), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação (fls. 1.004), por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

I. Exigência de multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas sem a exigência de tributo ou após o período de apuração

A Recorrente, em sede de preliminar, alegou que o Auto de Infração seria nulo em função da inexistência de “lançamento principal”. Por conta do encerramento do período de apuração (31/12/2013), a Fiscalização deveria ter seguido o seguinte: (i) se o resultado fosse positivo, lançamento de ofício do IRPJ ou (ii) se o resultado fosse negativo (prejuízo fiscal) deveria ter sido feito lançamento de ofício para reduzir o prejuízo acumulado. Isso porque, com base no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 seria necessária a “existência de um auto de infração prévio acerca da obrigação principal (lançamento de ofício principal), para que seja aplicada a multa isolada (acessória). No mérito, a Recorrente apresentou alegação semelhante, no sentido de que, não havendo tributo a recolher após o ano-calendário, também seria incabível a multa por não recolhimento das antecipações.

O raciocínio da Recorrente estaria correto tão somente se a exigência fosse das próprias estimativas mensais não recolhidas. Sobre a natureza das estimativas mensais, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabeu Abreu Machado Derzi¹ afirmam que o dever de pagamento mensal “não infirma o caráter anual do tributo”, o que é confirmado pela necessidade de ajuste anual ao final de cada ano-calendário. Assim, será neste momento em que se apurará “a verdadeira base de cálculo do imposto de renda, tendo a estimativa caráter precário e provisório”. Tanto é assim que a Súmula Carf nº 82 veda o lançamento de ofício para a exigência das estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, uma vez que neste momento já houve ajuste final e apuração efetiva da base de cálculo do tributo.

Porém, neste caso se exige multa isolada por ausência de recolhimento dessas estimativas, e não as próprias estimativas em si. Tanto é assim que a autuação fiscal tem como fundamento legal o art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, que impõe a penalidade isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais, independentemente do resultado apurado ao final do período. Nesse sentido, a Súmula Carf nº 178 firmou o entendimento de que “a inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada”. Sendo assim,

¹ Dos Regimes Fiscais de Reconhecimento das Variações Monetárias Cambiais nas Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. O Momento de Exercício do Direito. In: Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 171, Dez/2009, p. 115/116.

independentemente de ter sido feito lançamento de ofício sobre o tributo devido anualmente ou da existência de prejuízo fiscal, é possível a exigência da multa isolada.

Assim, mesmo que não haja um “lançamento principal”, que o período de apuração já tenha se encerrado ou, até mesmo, que não exista tributo a recolher neste período, é cabível a cobrança da multa isolada.

Feitas essas considerações, estando a exigência da multa isolada estabelecida no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 e chancelada, nas mesmas circunstâncias envolvidas neste caso, pela Súmula Carf nº 178, a sua redução ou cancelamento com base na proporcionalidade e na proibição ao confisco demandaria avaliar a constitucionalidade do dispositivo legal, o que é vedado pela Súmula Carf nº 2.

Portanto, rejeito as alegações.

II. Suposto recolhimento a menor de estimativas mensais de IRPJ: apuração do lucro de exploração e JCP

A Fiscalização identificou, em síntese, três equívocos da Recorrente na apuração das estimativas mensais de IRPJ:

- (i) No caso das estimativas apuradas com base na receita bruta, teriam sido constadas diferenças entre a apuração da Fiscalização e a da Recorrente:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Junho
Apurado pelo contribuinte - DIPJ	384.741.955,32	242.554.940,79	248.247.360,99	238.777.894,63	350.023.192,65
Apurado pela fiscalização	384.729.430,17	242.460.512,25	248.295.442,49	238.789.680,97	351.233.304,18
Diferença	(12.525,15)	(94.428,54)	48.081,50	11.786,34	1.210.111,53

- (ii) Já para as estimativas calculadas pelo balancete de suspensão e redução, teriam sido identificados dois erros: (a) um reconhecido pelo próprio contribuinte durante a ação fiscal, decorrente de uma “falha sistêmica” e (b) outra no tratamento dado aos Juros sobre o Capital Próprio.

A própria Recorrente realizou a segregação desses três equívocos (fls. 1.009):

RESUMO DO MOTIVO	VALOR	PERCENTUAL
EXCLUSÃO DO JCP	32.207.910,69	93%
RECEITA LÍQUIDA DIFERENTE RECEITA BRUTA	634.989,70	2%
RECEITA LÍQUIDA DIFERENTE AJUSTE NA APURAÇÃO	1.844.637,85	5%
TOTAL DO AIIM	34.687.538,24	100%

Com relação às divergências de receita informada, estão abrangidas na ilegalidade da exigência de multa isolada, afastada acima. Já a correção do cálculo do lucro da exploração em função do JCP foi objeto de tratamento específico nas razões recursais (item III.4), oportunidade em que a Recorrente sustentou a correção da sua apuração e a ilegalidade do entendimento da Fiscalização.

No que se refere ao JCP, a sua dedução é autorizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, que serviu de fundamento ao art. 347 do RIR/99, com a seguinte redação:

Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de 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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º 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 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).

Veja-se que o dispositivo faz referência expressa à limitação da dedução considerando a variação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, observado o limite estabelecido de 50% do lucro acumulado no exercício ou de 50% do somatório dos lucros acumulados com as reservas de lucro.

Quanto à forma de realizar essa dedução, há evidente divergência nos âmbitos contábil e fiscal. Isso porque, em função da autorização para a dedução prevista na legislação fiscal, esses valores costumam ser contabilmente classificados como despesas financeiras. Porém, a disciplina contábil entende que tais valores são distribuição de resultado, os quais podem inclusive ser imputados aos dividendos obrigatórios (art. 202 da Lei nº 6.404/76). Vale transcrever, nesse sentido, o ICPC 08 (R1) – Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos, ao tratar do JCP:

Juros sobre o capital próprio (JCP)

10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório.

Esse entendimento já havia sido manifestado pela CVM com a edição da Deliberação nº 207/96, posteriormente revogada pela Deliberação nº 683/12, que aprovou e tornou obrigatória, para as companhias abertas, a observância do ICPC 08 citado acima:

I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

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

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

Veja-se que essa Deliberação prevê exatamente o procedimento contábil seguido pela Recorrente: os juros sobre o capital próprio são contabilizados como despesa financeira, mas posteriormente revertidos na última linha da demonstração do resultado, para fins de apuração do lucro líquido.

Como visto, em geral há anulação dos efeitos da dedutibilidade do JCP para a apuração do lucro líquido nas companhias abertas, quando seguido o racional do procedimento previsto na Deliberação CVM nº 207/96. Esta anulação ou reversão não prejudica a dedutibilidade dos valores, assegurada pela legislação, que é feita então diretamente no Lalur. Como mencionado pela Fiscalização, a Recorrente efetuou a dedução via adições ou exclusões no Lalur, já pelo valor líquido considerando a variação acima da TJLP. Ou seja, ao invés de lançar a adição do valor pago acima da TJLP e exclusão do total pago a título de JCP, a Recorrente optou por escriturar o montante líquido da exclusão, o que de fato não provoca qualquer prejuízo ao Fisco.

Isso fica confirmado pela análise das planilhas apresentadas pelo contribuinte (“DOC_04_APURACAO_COM_FORMULA_CARTA_121” e “DOC_03_CALCULO_JCP_CARTA_121” – Arquivo não paginável de fls. 297). Veja-se que em maio/2013 houve dedução de JCP, a título de despesas financeiras, de R\$ 3.661.150.000,00, revertido na apuração do lucro líquido por lançamento semelhante. Porém, tal valor superou o montante de JCP cuja dedutibilidade seria permitida em função da variação da TJLP. Deste modo, a exclusão feita para a apuração do Lucro Real limitou-se a R\$ 3.286.908.943,93 (Linha 312). Este valor líquido foi excluído também para fins de apuração do lucro da exploração (Linha 636).

Ocorre que, como bem apontado pela Fiscalização, este procedimento gerou uma distorção na apuração do **lucro da exploração**, que parte do lucro líquido (art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77). Se este lucro é calculado pelo lucro líquido contábil, então as despesas com JCP classificadas como despesas financeiras é que devem ser excluídas, e não o montante já ajustado com a limitação da TJLP. Ao realizar o cálculo do lucro de exploração com a limitação da TJLP, excluindo-se valor menor, a Recorrente aumentou o montante do lucro incentivado com as reduções de IRPJ, gerando estimativa mensal a menor apurada por balancete de suspensão e redução.

A Recorrente se insurgiu contra tal raciocínio, afirmando que seria contraditório exigir a exclusão de um valor no lucro de exploração e outro na apuração do lucro real. Porém, entendo que não há posição contraditória. Na realidade, a contradição está em se excluir um valor como despesa financeira na apuração do lucro líquido e depois indicar um montante menor no cálculo do lucro da exploração, pois, como citado, o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77 prescreve que o lucro da exploração parte do “lucro líquido do período-base”. Também por isso, não procede a alegação de ilegalidade por ausência de indicação expressa da exclusão na lei ou de vício do Auto de Infração por não ter indicado o dispositivo legal que determinaria este ajuste. A autuação apresentou todo esse quadro normativo e demonstrou o ajuste feito, que partiu da apuração apresentada pelo contribuinte.

Portanto, rejeito as alegações.

III. Dispositivo

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, lhe nego provimento.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso