



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000711/2006-05
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.138 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de junho de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALIANCA S/A - INDUSTRIA NAVAL E EMPRESA DE NAVEGACAO

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

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃOS COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (recorrido e paradigma) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no disposto no art. 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho

de 2015, com alterações posteriores, em face do Acórdão CARF no. 1301-004.198, prolatado durante a sessão de 12/11/2019 (Acórdão anexado às e-fls. 244 a 250).

No referido julgamento, a 1ª. Turma Ordinária da 3ª. Câmara desta Primeira Seção de Julgamento decidiu, por unanimidade de votos dar provimento ao Recurso Voluntário, na forma de ementa e decisão a seguir, contra as quais se insurge a recorrente:

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

Ano-calendário: 2002, 2003

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES. SALDO DE LUCROS E PERÍODOS ACUMULADOS DE PERÍODOS ANTERIORES.

O limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

A solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, ao lançamento reflexo quando não houver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Devidamente cientificada a Fazenda Nacional do referido Acórdão através de encaminhamento dos autos em 09/12/2019 (e-fl. 251), interpõe a PGFN, em 10/01/2020 (vide Despacho de Encaminhamento de retorno de e-fl. 284) Recurso Especial de e-fls. 252 a 266, aduzindo, em breve síntese, as seguintes alegações:

a) Após defender a tempestividade do pleito, defende que o Colegiado a quo contrariou entendimento manifestado por outros Colegiados do CARF em relação ao limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, a título de remuneração do capital próprio, indicando como paradigma o Acórdão CARF no. 1302-001.065.

b) Alega que, enquanto a autoridade autuante e o paradigma entendem que, para fins de definir o limite da dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio (JCP), o saldo a ser considerado seria o do final do próprio período de apuração, no caso concreto, o dia 31/12/2002, já o Colegiado a quo firmou o entendimento de que o saldo a ser utilizado seria o de períodos anteriores. Transcreve ementas e excerto do paradigma, a fim de demonstrar a existência de divergência interpretativa.

c) Menciona que a interpretação esposada pelo contribuinte faz com que as limitações para pagamento de Juros sobre Capital Próprio não se comuniquem 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.

d) Defende que a regra limitadora estabelecida no §1º. do art. 9º. da Lei no. 9.249, de 1995, deve ser interpretada à luz do seu caput, onde se estabelece que o resultado do exercício pode ser deduzido pelo pagamento do JCP. Assim, é necessário 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. Assim, a limitação prevista no parágrafo primeiro do art. 9º é calculada em função do resultado do exercício (“existência de lucros”), portanto o resultado sobre o qual incidirá a limitação insculpida no parágrafo primeiro deve coincidir com o resultado ao qual se refere a norma trazida pelo caput do dispositivo.

e) Alega que, 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 cumprir os objetivos da norma sob análise.

f) Entende que o caput do art. 9º da Lei no. 9.249/95 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. 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.

g) Alega que se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, decidiu pela não remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio, por óbvio, naquele exercício acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº. 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.

h) Cita os arts. 177 a 187 da Lei das S/As, para defender que a plena aplicabilidade do princípio da competência à apuração e pagamento de Juros sobre Capital Próprio. Alega que o exame das disposições legais evidencia que o regime de competência exige confrontação das despesas e receitas que são correlatas, o que seria afrontado pela tese defendida pelo contribuinte.

i) Assim, conclui que o pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio (JSCP) em anos posteriores. Logo, o limite para dedução dos juros sobre o capital próprio, previsto no § 1º no art. 9º da Lei nº 9.249/95, refere-se ao saldo de lucros do ano no qual ocorre o pagamento dos citados juros sobre o capital próprio, assim como concluiu a fiscalização ao lavrar a presente autuação.

j) Requer assim, o conhecimento e provimento do recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

O Despacho da presidência da 3ª Câmara deu seguimento ao Recurso, por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade, sobretudo a caracterização da divergência jurisprudencial, para rediscussão da matéria “cálculo do limite para fins de dedutibilidade das despesas decorrentes de pagamentos a título de Juros sobre Capital Próprio - JCP”, nos seguintes termos:

Acórdão recorrido (voto vencedor – e-fls. 2379 a 2382)

A discussão posta nos autos refere-se a qual saldo de lucros acumulados e reservas de lucros refere-se o § 1º desse dispositivo legal: o saldo do início do período de apuração (saldo final do exercício anterior) ou do fim do respectivo ano-calendário.

Para a autoridade fiscal autuante, e também o colegiado de primeira instância, o saldo a ser considerado seria o do final do próprio período de apuração, no caso concreto, o dia 31/12/2002.

Já a Recorrente argui que embora o art. 9º da Lei nº 9.249/95 não determine expressamente se o saldo de lucros acumulados e reservas de lucros a ser utilizado seria o do início ou o do final do período de apuração, inúmeros atos infralegais da Receita Federal teriam esclarecido que o saldo a ser utilizado seria o de períodos anteriores.

Pois bem, compulsando os autos, entendo assistir razão à Recorrente: os atos infralegais da Receita Federal não deixam a menor sombra de dúvidas de que o saldo de lucros acumulados e reservas de lucros a ser utilizado como limite do JCP é o do início do período de apuração, ou seja, o saldo final do período anterior ao respectivo período de apuração. Veja-se:

- IN SRF nº 11/96:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, [...]§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores. [grifos nossos]

- Ato Declaratório Normativo nº 13/96:

COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 147, inciso III, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda nº 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no § 3º do artigo 29 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996.

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

O limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de

remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados **de períodos anteriores**, o que for maior. [grifos nossos] - Orientações de preenchimento da DIPJ 2003:

- linha 09A/12: “o valor correspondente aos juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, que exceder a 50% do maior dos seguintes valores (Lei n. 9249, de 1995, art. 90, parágrafo 1º); ADN Cosit n. 13, de 1996): a) do lucro líquido correspondente ao período de apuração do pagamento ou crédito dos juros antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou b) dos saldos de lucros acumulados e reservas **de lucros de períodos anteriores** (Lei n. 9430, de 1996, art. 78)” [grifos nossos]

- Resposta nº 555 do “Perguntas e Respostas - IRPJ 2003”:

- 555. Quais as condições para que a pessoa jurídica possa deduzir, na apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio?

A pessoa jurídica poderá deduzir na determinação do lucro real, observado o regime de competência, 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) (Lei n. 9249, de 1995, art. 90; RIR/99; IN SRF n. 93, de 1997, art. 29).

O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução como despesa operacional limita-se ao maior valor dos seguintes valores (RIR/99, art. 347, parágrafo 1º): a) cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou b) cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros **de períodos anteriores** (as reservas de lucros somente foram incluídas para efeito do limite da dedutibilidade dos juros a partir de 1º/1/1997, pela Lei n. 9430, de 1996, art. 78). [grifos nossos]

Aliás, o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 até hoje permanece com a mesma redação dada pelo art. 78 da Lei nº 9.430/96 e a Receita Federal permanece, desde então repetindo essas mesmas orientações ano a ano no sentido de se utilizar o saldo de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores. Veja-se, por exemplo, a Resposta nº 148 do Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 20181:

148 - Quais as condições para que a pessoa jurídica possa deduzir, na apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio?

A pessoa jurídica poderá deduzir, na determinação do lucro real, observado o regime de competência, 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).

*O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução como despesa operacional limita-se ao maior dos seguintes valores: a) cinquenta por cento do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos juros, após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou b) cinquenta por cento dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros **de períodos anteriores** (as reservas de lucros somente foram incluídas, para efeito do limite da dedutibilidade dos juros, a partir de 1º/01/1997).*

Desse modo, na ausência de qualquer outro questionamento por parte do Fisco a respeito do cálculo do JCP levado a efeito pelo contribuinte, há de se restabelecer a dedução utilizada pela Recorrente a título de JCP, qual seja, levando em

consideração o limite de 50% do saldo de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores. (grifou-se)

Restabelecida a dedução de JCP, a utilização por parte da autoridade fiscal lançadora, de ofício, do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2002 torna-se sem efeito, restabelecendo-se o respectivo saldo apurado originalmente pelo contribuinte, o que implica o cancelamento da autuação relativa ao ano-calendário de 2003 por suposta compensação indevida de prejuízos fiscais de períodos anteriores.

Considerando-se não haver fatos ou argumentos a ensejar decisão diversa em relação à CSLL, a solução dada ao litígio principal, relativa ao IRPJ, aplica-se, no que couber, no lançamento dessa contribuição, ou seja, cancela-se também o lançamento de CSLL.

Tendo em vista o cancelamento da exigência, resta prejudicada a análise dos pedidos subsidiários da Recorrente.

Acórdão CAREF no. 1302-001.065 (Paradigma)

“(…)

À míngua de qualquer vedação expressa em lei, poder-se-ia concluir que, da mesma forma que se pode distribuir dividendos de anos anteriores, desde que se tenha lucros acumulados de tais anos; os JCP que deixaram de ser pagos em determinados anos poderiam ser dedutíveis na apuração das bases tributáveis do ano em que foram efetivamente pagos ou creditados aos sócios, **desde, logicamente, que o valor total pago ou creditado observe o limite imposto no indigitado § 1º o qual indubitavelmente se refere a lucros e saldos de lucros acumulados e reserva de lucros do ano do pagamento.** (grifou-se)

Assim chegaríamos a conclusão de que os lucros do períodos e os saldos de lucros acumulados e reserva de lucro de que trata o § 1º são aqueles referentes ao ano em que há o pagamento ou o crédito, já a variação da TJLP de que trata o caput pode ser de qualquer período, inclusive de anos anteriores.

No entanto, tal conclusão levaria ao absurdo, pois, desde que respeitado o limite de 50% do lucro do ano em que há o pagamento (já que prevalece o maior dos limites impostos pelo § 1º), o contribuinte poderia pagar os JCP de períodos anteriores, ainda que em tais períodos não preenchesse as condições impostas pelo § 1º. Ou seja, se um contribuinte não teve lucros nos anos anteriores, poderia distribuir JCP relativos a esses anos (anteriores), já que só teria que observar o limite de 50% do lucro do ano (posterior) em que está efetuando o pagamento ou crédito? Isso fere a razoabilidade, já que o auferimento de lucros em ano posterior não poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP.

Por último, ressalto que o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 não permite que se conclua ser possível que os limites ali estabelecidos devam ser aplicados duplamente, ou seja, tanto sobre o lucro do ano do pagamento como sobre o lucro do ano a que se quer que se refira o JCP. Ocorre que o aludido parágrafo expressamente dispõe que o limite (de 50%) é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo desarrazoado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

Concluo, então, que os limites de que tratam o § 1º e o caput do art. 9º da Lei 9.249/95, obrigatoriamente, devem se referir ao mesmo período, ou seja, tanto os lucros e os saldos dos lucros acumulados e reserva de lucros, como a variação da TJLP e os saldos das contas de PL, todos devem se referir ao ano em que há o pagamento dos JCP.
(grifou-se)

Da comparação de ambos os julgados, em que pese haver dissimilitude fática accidental entre os casos², a tese adotada pelo Colegiado paradigmático (vide grifos supra), ao não estabelecer qualquer exceção para seu entendimento, é abrangente o suficiente para que se permita a realização do teste de aderência, restando assim aplicável aos presentes autos e, note-se, de forma a suportar a autuação realizada (ou seja, a aplicação da tese do paradigma respalda que deveria se utilizar, no cálculo do limite alternativo, o saldo de lucros acumulados e reserva de lucros em 31/12/2002, consoante cálculos da autoridade fiscal de e-fls. 112/113, revertendo o resultado do julgado recorrido quanto à matéria).

Ainda, não vislumbro qualquer tipo de dissimilitude probatória entre a situação presente nos autos e aquela examinada pelo Colegiado paradigmático que pudesse se constituir em diferença essencial, ou seja, de forma a que pudesse alterar a **conclusão, repita-se, de que: transmutada a situação fático-probatória dos autos ao Colegiado**

paradigmático (“teste de aderência”), o resultado do julgado recorrido se reverteria, passando-se a aceder aos cálculos de limite para dedutibilidade efetuados pela autoridade fiscal, respaldando-se a manutenção da autuação.

Intimada do r. despacho de admissibilidade, a Interessada apresentou contrarrazões em que alega preliminarmente a ausência de similitude fática e de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado pela Fazenda Nacional.

A decisão apontada pela recorrente como paradigma de divergência **não trata da mesma situação fática do processo em epígrafe**, motivo pelo qual o recurso especial não deve ser conhecido. Conforme o voto vencedor do acórdão apontado como paradigma, a discussão enfrentada pelo CARF versava, unicamente, sobre a possibilidade de aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, discussão esta já debatida por esta E. CSRF e comumente denominada como pagamento “acumulado” ou “retroativo” de juros sobre o capital próprio.

A decisão apontada pela recorrente foi objeto de recurso especial pelo contribuinte, tendo a decisão proferida pela CSRF sido formalizada no acórdão n. 9101-002.690, de 16.3.2017. A relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo, baseada no Termo de Verificação Fiscal, também delimitou o contexto fático do processo como se tratando de pagamento de juros sobre o capital próprio “acumulado”.

O acórdão paradigma, no contexto da discussão de impossibilidade de pagamento de juros sobre o capital próprio acumulado, simplesmente afirma que os limites de dedutibilidade do parágrafo 1º do art. 9º da Lei n. 9249 devem se referir ao mesmo período do cálculo dos juros com base na TJLP, dando ênfase na linha de argumentação ao limite de cinquenta por cento do lucro do período. Nesse contexto específico, concluiu-se no acórdão paradigma que tanto o cálculo dos juros com base na TJLP quanto os limites de dedutibilidade devem se referir ao mesmo período, não sendo possível o uso de saldo de lucro de 2006 para basear o pagamento de juros sobre o capital próprio calculado sobre as contas do patrimônio líquido de 2001 a 2005.

Ao contrário do que sustenta a recorrente, o paradigma sequer tratou da forma de apuração reserva de lucros ou dos lucros acumulados!

Portanto, evidentemente que os requisitos previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF não foram atendidos, na medida em que não há divergência jurisprudencial sobre a matéria, notadamente quando o tema tratado no recurso especial e no acórdão paradigma não corresponde ao tema enfrentado pelo acórdão recorrido.

Alega ainda que **que o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional não enfrenta o fundamento adotado no acórdão recorrido. De igual forma, o acórdão trazido como paradigma também não versa sobre o tema.** Ao longo de seu recurso, a recorrente faz alegações sobre matérias que não são aplicáveis ao caso concreto, notadamente em relação à impossibilidade de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio “acumulado” ou “retroativo”. É evidente, portanto, a insuficiência recursal do apelo fazendário ao não atacar os fundamentos do acórdão recorrido, motivo pelo qual o recurso especial não deve ser conhecido.

Ainda quanto ao não conhecimento alega que o acórdão paradigma apontado pela recorrente enfrentou o tema em discussão no processo em epígrafe somente de forma *obiter dictum*, não sendo adequado, portanto, para a caracterização de dissídio jurisprudencial. Pois o

acórdão paradigma tangenciou a discussão a respeito dos limites de dedutibilidade somente para fundamentar a posição de que os juros sobre o capital próprio devem ser calculados com base na variação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido do próprio período, não sendo permitido o cálculo com base nos saldos de períodos anteriores.

Considerando que o acórdão trazido como paradigma pela recorrente, além de possuir quadro fático diverso e apenas tratar da matéria de forma *obiter dictum*, não analisou tais atos infralegais, não houve comprovação da divergência de interpretação a respeito da mesma “legislação tributária”.

No mérito, sustenta que as orientações expedidas pela SRF, atual RFB, sobre o montante dos juros sobre o capital próprio dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSL continuaram a determinar que o limite a ser considerado deve ser calculado com base nos lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores.

A única interpretação cabível a ser dada ao art. 9º, parágrafo 1º, da Lei n. 9249, que prevê como limites autônomos o lucro do exercício e o saldo de lucros acumulados, é a já conferida pela própria RFB: **(i)** o lucro do período é o lucro líquido do exercício antes das destinações societárias; e **(ii)** o saldo de lucros acumulados e reservas de lucros é o de períodos anteriores, justamente para não haver sobreposição com o lucro líquido do exercício.

Esta interpretação é coerente com outra orientação dada pela RFB sobre o tema, constante na “Pergunta 151” do atual “Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2019”. Segundo a orientação, o lucro líquido do exercício também não pode ser considerado como integrante das contas do patrimônio líquido para fins de aplicação da TJLP, justamente por não ter havido sua destinação para contas de reserva de lucro.

Isto é, da mesma forma que o lucro do exercício não é considerado para fins de aplicação da TJLP sobre contas do patrimônio líquido, eis que ainda não efetivamente destinado para reservas, os lucros acumulados e as reservas de lucros devem ser considerados antes de qualquer efeito do resultado do exercício, o que equivale, justamente, ao saldo “de períodos anteriores” ou do início do próprio período.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, porventura não compreendendo os fatos dos autos, faz diversas considerações a respeito da discussão relativa ao pagamento “acumulado” ou “retroativo” de juros sobre o capital próprio, o que não ocorre no presente caso.

Em vez de analisar o limite relativo a lucros acumulados ou reservas de lucros, a recorrente, em diversos trechos de seu recurso, faz comentários relativamente a o limite calculado com base no lucro do exercício, situação não aplicável ao caso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Por outro lado, se o exame de admissibilidade recursal indicar que as soluções jurídicas tidas por divergentes ocorreram, na verdade, em função da dessemelhança das situações

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

fáticas envolvidas, cada qual com seu conjunto probatório específico, não há que falar em *divergência interpretativa*, fato este que enseja o não conhecimento do *manejo especial*.

Neste aspecto, dada máxima vênia ao entendimento adotado pelo despacho de admissibilidade, entendo que a controvérsia não restou demonstrada no caso concreto, conforme bem apresenta a Interessada em suas contrarrazões.

Com efeito, conforme bem aponta o relator do acórdão recorrido, a controvérsia cinge-se à qual saldo de lucros acumulados e reservas de lucros refere-se o § 1º desse dispositivo legal: o saldo do início do período de apuração (saldo final do exercício anterior) ou do fim do respectivo ano-calendário.

De outro lado, como indica a interessada, conforme o voto vencedor do acórdão apontado como paradigma, a discussão enfrentada pelo CARF versava, unicamente, sobre a possibilidade de aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, discussão esta já debatida por esta E. CSRF e comumente denominada como pagamento “acumulado” ou “retroativo” de juros sobre o capital próprio:

A única questão a ser dirimida, por este Colegiado, então, é saber se o contribuinte poderia considerar dedutível, no ano-calendário de 2006, os JCP pagos em 2006, referentes aos anos de 2001 a 2005, ou seja, resultante da aplicação da variação da TJLP em cada um desses anos sobre os saldos das contas patrimoniais também em cada um desses anos.

E na declaração de voto do Conselheiro Frizzo:

“O presente PAF informa que houve a deliberação para o pagamento de JCP em 2006, o que foi feito considerando o patrimônio líquido de 2001 a 2005, atendidas as condições e limites previstos na Lei nº 9.249/95. A despesa correspondente ao pagamento desses juros, portanto, somente surgiu para o Recorrente em 2006.” (grifos da recorrida)

A decisão apontada pela recorrente foi objeto de recurso especial pelo contribuinte, tendo a decisão proferida pela CSRF sido formalizada no acórdão n. 9101-002.690, de 16.3.2017. A relatora Conselheira Adriana Gomes Rêgo, baseada no Termo de Verificação Fiscal, também delimitou o contexto fático do processo como se tratando de pagamento de juros sobre o capital próprio “acumulado”. Veja-se:

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

“Como se extrai do TVF (efls. 111 e ss.), no demonstrativo de cálculo do JCP apresentado pela empresa, o valor deduzido de R\$ 12.817.925,03 não respeita o limite de dedutibilidade dos JCP determinado pela variação, pro rata die, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido no exercício social de 2006, que corresponde a R\$ 3.171.647,16. Isso porque a empresa, em seu cálculo, considerou possível o pagamento de

JCP referentes a exercícios sociais anteriores, tomando como limite de cada ano o produto da aplicação da TJLP prórata dia sobre o Patrimônio Líquido correspondente. Tal procedimento resultou em um excesso de dedução, glosado, de R\$ 9.646.277,87.” (destaques do original)

Verifica-se que o acórdão apontado como paradigma, justamente por envolver contexto fático diverso, não enfrentou a discussão existente nos presentes autos, qual seja, como deve ser calculado o montante de reserva de lucros ou de lucros acumulados para fins de definição do limite de juros sobre o capital próprio. O acórdão paradigma, no contexto da discussão de impossibilidade de pagamento de juros sobre o capital próprio acumulado, simplesmente afirma que os limites de dedutibilidade do parágrafo 1º do art. 9º da Lei n. 9249 devem se referir ao mesmo período do cálculo dos juros com base na TJLP, dando ênfase na linha de argumentação ao limite de cinquenta por cento do lucro do período.

Ademais, a mera afirmação contida no acórdão paradigma de que os limites previstos no parágrafo 1º do art. 9º da Lei n. 9249 devem se referir ao próprio período de creditamento e cálculo dos juros sobre o capital próprio não traz luz alguma à questão relativa a como se deve calcular o saldo de lucros acumulados ou reserva de lucros. Esta discussão, justamente por não estar presente no contexto fático do acórdão paradigma, não foi enfrentada.

Reitera-se: diferentemente do que se deu no acórdão paradigma, no qual se discutiu o cálculo de juros sobre o capital próprio com base em saldos do patrimônio líquido de 2001 a 2005, os quais foram deduzidos respeitando-se limite calculado em 2006, no caso do processo em epígrafe, houve pagamento de juros aos acionistas com base nas contas do patrimônio líquido de 2002 e com dedução calculada com base no saldo de lucros acumulados no início de 2002 (ou seja, de 31.12.2001).

A meu ver, não restou demonstrada a controvérsia entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Por todo o exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator