



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10805.721654/2012-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-001.489 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de Matéria	5 de novembro de 2013
Recorrente	IRPJ
Recorrida	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

Na determinação do lucro real serão adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária pertinente, não sejam dedutíveis. A dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio é condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios, atendido o limite legal. Sob pena de infringir o regime de competência, é vedado imputar em determinado exercício o montante de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores. O dispêndio tem natureza de despesa financeira, para fins fiscais, inclusive quando for imputado aos dividendos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

CSLL. DECORRÊNCIA.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO E MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas quando há concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.
Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

devido no ajuste anual, mesmo após a vigência da nova redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE FÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que negavam provimento integralmente ao recurso. Em primeira votação, por voto de qualidade, manter a exigência referente à glosa das despesas de pagamentos com juros sobre capital próprio e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que davam provimento ao recurso. Os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva apresentarão declaração de voto.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

General Motors do Brasil S/A recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 4ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se dos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrados em 30/05/2012, exigindo crédito tributário, conforme **lucro real anual**, no total de **R\$ 364.779.838,27**, aí incluídos o principal acrescido de multa de ofício proporcional (75%) e juros de mora calculados até 05/2012, mais multa de ofício isolada devida pela falta e/ou insuficiência das estimativas do IRPJ e da CSLL, em razão das adições não computadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, decorrente de excesso de Juros sobre Capital Próprio (JSCP), no ano-calendário 2007.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização registrou que a pessoa jurídica não pode deduzir valores de JSCP referentes a períodos pretéritos, pois a respectiva dedutibilidade deve obedecer ao regime de competência, ou seja, a despesa deve ser contabilizada no período-base correspondente; além disso, registrou que a falta de deliberação pelos sócios, mediante disposição estatutária ou em assembleia, sobre o pagamento de JSCP, no ano de sua geração, significa renúncia à faculdade concedida pela legislação, por configurar regime fiscal especial e opcional, segundo a melhor doutrina. Especificamente acerca do cálculo do limite das despesas a título de JSCP, pontuou a fiscalização:

“Com efeito, o cálculo dos limites das despesas a título de juros sobre o capital próprio deve tomar como referência as contas do patrimônio líquido, de lucros acumulados e de lucro líquido, relativas ao próprio ano em que tenha havido a deliberação de distribuição dos valores a título de juros sobre o capital próprio a que se refiram aquelas despesas, com o pagamento ou crédito dos valores de juros sobre o capital próprio e sua individualização.”

Do citado Termo de Verificação Fiscal, extraem-se, também, os seguintes excertos, acerca dos fatos apurados:

4. DOS FATOS

Conforme informação constante na "Ficha 06A- Demonstração do Resultado", da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 2007 (DIPJ 2008), o contribuinte registrou despesas de Juros sobre o Capital Próprio no montante de R\$ 410.000.000,00 (quatrocentos e dez milhões de reais) no ano calendário de 2007.

Essas despesas de R\$ 410.000.000,00 foram também registradas na conta "S926500012 DESP. DE JUROS S/ O CAPITAL PRÓPRIO", conforme se pode observar nas páginas do Razão da referida conta e nas páginas do Diário, apresentadas no curso da fiscalização, onde se pode constatar os lançamentos de R\$ 280.000.000,00 (duzentos e oitenta milhões de reais), em 31/05/2007, R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais), em 29/06/2007, R\$ 40.000.000,00 (quarenta milhões de reais), em 31/07/2007, R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), em 31/08/2007, e de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), em 31/10/2007. Essas despesas tiveram como contrapartida os registros contábeis na conta do passivo

"S560500001 JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO A PAGAR", conforme razão dessa conta, integrante desse procedimento.

Os beneficiários dos juros sobre o capital próprio estão indicados na "Ficha 51-A Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular", da DIPJ 2008. Segundo essa informação, a GM LAAM HOLDINGS LLC, CNPJ 06.057.542/0001-87, é destinatária de R\$ 295.838.186,50 (duzentos e noventa e cinco milhões, oitocentos e trinta e oito mil, cento e oitenta e seis reais e cinqüenta centavos), com Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) de R\$ 44.375.727,97 (quarenta e quatro milhões, trezentos e setenta e cinco mil, setecentos e vinte e sete reais e noventa e sete centavos), enquanto que a GENERAL MOTORS CORPORATION, CNPJ 05.724.664/0001-17, é destinatária de R\$ 114.161.813,50 (cento e quatorze milhões, cento e sessenta e um mil, oitocentos e treze reais e cinqüenta centavos), com IRRF de R\$ 17.124.272,03 (dezessete milhões, cento e vinte e quatro mil, duzentos e setenta e dois reais e três centavos).

Esses valores a título de juros sobre o capital próprio foram determinados, conforme a participação de cada sócio no capital social, pelas deliberações societárias de 31/05/2007, 29/06/2007, 31/07/2007, 31/09/2007 e de 31/10/2007, cujas atas de deliberação, trazidas no curso da fiscalização, integram o presente procedimento - também integram o procedimento, os documentos que comprovam os pagamentos feitos aos referidos sócios, no ano-calendário de 2007, a título de juros sobre o capital próprio, além de demonstrativo dos valores a título de juros sobre capital próprio em nome de cada beneficiário, apresentados pelo contribuinte no curso da fiscalização.

Com relação ao IRRF, indicado na DIPJ 2008, totalizando R\$ 61.500.000,00 (sessenta e um milhões e quinhentos mil reais), pode-se constatar a sua retenção, conforme os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF's), apresentados pelo contribuinte, e pelo extrato do Sistema de Informação da Arrecadação Federal (SINAL), todos integrantes do presente procedimento.

Pela análise das planilhas de cálculos e dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte, todos integrantes do presente procedimento, pode-se constatar que a determinação dos limites das despesas a título de juros sobre o capital próprio, para o ano-calendário de 2007, tomou como base de cálculo não apenas o exercício da distribuição dos juros (2007), tendo sido tomado como referência para o cálculo dos limites de dedutibilidade daquelas despesas, além do exercício de 2007, os exercícios de 2002 e 2003.

Com efeito, conforme se observa nas referidas planilhas e demonstrativos, o contribuinte apurou os valores de R\$ 164.635.391,62 (cento e sessenta e quatro milhões, seiscentos e trinta e cinco mil, trezentos e noventa e um reais e sessenta e dois centavos), de R\$ 232.268.696,18 (duzentos e trinta e dois milhões, duzentos e sessenta e oito mil, seiscentos e noventa e seis reais e dezoito centavos) e de R\$ 11.687.317,99 (onze milhões, seiscentos e oitenta e sete mil, trezentos e dezessete reais e noventa e nove centavos), como limites relativos aos anos de 2002, 2003 e 2007, reactivamente.

Tendo por base os supostos limites acima referidos, o contribuinte deduziu como despesa o valor de R\$ 410.000.000,00 (quatrocentos e dez milhões de reais), conforme páginas do livro Diário e Razão, integrantes do procedimento, adicionando à base de cálculo do IRPJ, tão somente o valor de R\$ 1.409.682,01 (um

410.000.000,00 (quatrocentos e dez milhões de reais) deduzidos como despesas de juros sobre o capital próprio e o suposto limite de dedutibilidade dessas despesas que totaliza R\$ 408.591.405,79 (quatrocentos e oito milhões, quinhentos e noventa e um mil, quatrocentos e cinco reais e setenta e nove centavos), resultado da soma dos limites relativos aos anos de 2002, 2003 e 2007.

Em face desses limites calculados pelo contribuinte, em 06 de março de 2012, lavrei Termo de Intimação Fiscal, enunciando, entre outras coisas, que:

"ao se o se observar o 'Demonstrativo dos valores contabilizados a título de Remuneração do Capital Próprio no ano de 2007', apresentado pelo contribuinte em 13 de Janeiro de 2012 e anexo a este Termo (anexo 1), pode-se constatar que os limites de dedutibilidade de despesas a título de juros sobre o capital próprio, dos anos de 2002 e 2003, são, respectivamente, R\$ 164.635.391,62 e R\$ 232.268.696,18. Já o valor do limite de dedutibilidade referente apenas ao ano de 2007 é, segundo o referido demonstrativo, de R\$ 11.687.317,99. Ou seja, verifica-se que o contribuinte utilizou, no cálculo do limite total de dedutibilidade de despesas a título de juros sobre o capital próprio no ano de 2007, os valores dos limites de dedução das referidas despesas nos anos de 2002 e 2003. Em outras palavras, os limites de dedução de despesas a título de juros sobre o capital próprio nos anos de 2002 e 2003 serviram como base para o cálculo dos limites de dedução em 2007, ou seja, foram, por assim dizer, transportados para o cálculo do limite total de 2007."

Após tais considerações, solicitei ao contribuinte, por meio do mesmo termo de intimação, que elucidasse, por escrito, se aquelas análises e conclusões representavam corretamente os cálculos e lançamentos feitos por ele e que esclarecesse, ainda, se tinha havido, nos anos a que se referem os limites de dedutibilidade de 2002 e 2003, deliberação societária para a distribuição de valores a título de juros sobre o capital próprio, trazendo, se fosse o caso, cópias autenticadas das atas das referidas deliberações.

Em 15 de março de 2012, o contribuinte apresentou as seguintes respostas aos questionamentos acima referidos:

"(...) Em relação aos questionamentos formulados, a requerente esclarece que:

(a) os limites de dedutibilidade mencionados no Termo de Intimação, referente aos anos de 2002 e 2003, são resultado da aplicação da TJLP sobre a movimentação do Patrimônio Líquido de 01.01.2002 a que resulta em R\$ 164.635.392,62 e de 01.01.2003 a que resulta em R\$ 232.268.696,18. Como o pagamento de juros sobre o capital próprio se deu apenas em 2007, a deliberação societária só ocorreu em 2007. Ou seja, foi pago o valor de juros sobre o capital próprio em 2007, referente à remuneração do patrimônio dos anos de 2002, 2003 e 2007. Ademais, cabe lembrar que os limites de dedutibilidade, referentes à remuneração do patrimônio,

*dos anos de 2002 e 2003, foram obedecidos, conforme planilha de cálculo já entregue a essa D. Fiscalização.
(...) "(grifamos)*

Pode-se concluir, portanto, que o limite de dedutibilidade de despesas de juros sobre o capital próprio adotado pelo contribuinte, para o ano-calendário de 2007, abrangeu, além da remuneração sobre o patrimônio líquido do próprio ano de 2007, a remuneração do patrimônio

líquido dos anos de 2002 e 2003, não tendo a empresa deliberado, naqueles anos, a distribuição de juros sobre capital próprio aos seus sócios, tendo sido deliberado, somente no ano de 2007, a distribuição dos referidos juros, conforme atas de deliberação já referidas alhures.

Tal limite de R\$ 408.591.405,79 (quatrocentos e oito milhões, quinhentos e noventa e um mil, quatrocentos e cinco reais e setenta e nove centavos), adotado pelo contribuinte, ultrapassa o limite de dedutibilidade de despesa a título de juros sobre o capital próprio permitido para o ano-calendário de 2007.

Como visto no tópico anterior, quando discorremos sobre os aspectos normativos e jurídicos da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o limite de dedutibilidade das despesas com juros sobre o capital próprio está sujeito ao regime de competência, por força de várias disposições normativas⁸, devendo o cálculo do limite tomar como referência as contas do patrimônio líquido, de lucros acumulados e de lucro líquido, relativas ao próprio ano de 2007, ano esse em que se deu a deliberação de distribuição dos valores a título de juros sobre capital próprio.

Com efeito, o contribuinte não exerceu a sua faculdade de pagar ou creditar juros sobre o capital próprio nos anos de 2002 e 2003, não tendo havido, naqueles anos, qualquer deliberação nesse sentido, conforme esclarecimento do próprio contribuinte, de maneira que não pode exercer tal faculdade no ano de 2007, transportando, por assim dizer, os limites de dedutibilidade de períodos pretéritos para esse ano - as demonstrações financeiras dos anos-calendário de 2002 e 2003 foram aprovadas sem qualquer previsão de destinação dos juros sobre o capital próprio analisados.

Desse modo, o cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio para o ano de 2007 deve tomar como referência as contas do patrimônio líquido correspondente àquele período-base no qual houve a distribuição dos juros.

Deve-se aplicar, portanto, a taxa de juros de longo prazo (TJLP) para a remuneração do Patrimônio Líquido do ano-calendário de 2007, considerando, ainda, os limites de cinqüenta por cento 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 dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

O valor das TJLP's anuais em percentuais, divulgadas trimestralmente pelo Banco Central, para o ano-calendário de 2007, correspondentes aos trimestres sobre os quais será calculada a remuneração do capital, são as seguintes:

⁸ Há que se lembrar, ainda, conforme já anteriormente mencionado, o que dispõe a Cláusula 18^a do Contrato Social Documento assinado pelo contribuinte: "Cláusula 18^a O exercício social terá início em 1º de janeiro e terminará em 31 de dezembro de Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Parágrafo único. Ao fim de cada exercício social, os diretores farão elaborar o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício e as demais demonstrações contábeis exigidas em lei, de acordo a legislação societária (Lei das Sociedades por Ações) e os princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil". Nota-se, portanto, que o contrato social determina a observância das leis societárias e dos princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil, entre os quais figura o princípio do regime de competência, na elaboração das demonstrações contábeis. Além disso, a Cláusula 25^a. do Contrato Social determina que a sociedade será regida pelo que dispõem os arts. 1.052 a 1.087 do Código Civil e, supletivamente, para os casos omissos, pelo que dispõe a Lei das Sociedades por Ações.

	2006	TJLP anual em % (B)
Janeiro a março	6,50	
Abril a junho	6,50	
Julho a setembro	6,25	
Outubro a dezembro	6,25	

A partir dos valores acima indicados, podemos calcular o fator de acumulação mensal da TJLP relativa a cada trimestre com a utilização da fórmula $C = (1 + B/100)^{1/12}$, onde B = TJLP anual percentual do trimestre. Assim, temos os seguintes resultados:

2007	TJLP anual em % (B)	Fator de acumulação mensal da TJLP (C)
Janeiro a março	6,50	1,005262
Abril a junho	6,50	1,005262
Julho a setembro	6,25	1,005065
Outubro a dezembro	6,25	1,005065

Esses valores são exatamente os mesmos utilizados pelo contribuinte no cálculo do limite de dedutibilidade do ano-calendário de 2007, conforme se observa na planilha de cálculo integrante do presente procedimento.

O patrimônio líquido final do ano-calendário de 2006 tem o valor de R\$ 179.671.318,36 (cento e setenta e nove milhões, seiscentos e setenta e um mil, trezentos e dezoito reais e trinta e seis centavos). Tal valor, tomado como parâmetro de cálculo pelo contribuinte, conforme planilha de cálculo do limite de despesas de juros de 2007, corresponde ao valor encontrado nos "BALANÇOS PATRIMONIAIS LEVANTADOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007 E DE 2006" e nas "DEMONSTRAÇÕES DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PASSIVO A DESCOBERTO) PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2007 E DE 2006", inclusos no Diário (Diário Geral nº. 7275) do contribuinte e cujas cópias integram esse procedimento.

Esse valor de patrimônio líquido representa um valor ajustado, que leva em consideração o ajuste de exercícios anteriores, atinente ao ano-calendário de 2006. Esse valor diverge daquele informado pelo contribuinte na DIPJ do ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 297.578.813,03 (duzentos e noventa e sete milhões, quinhentos e setenta e oito mil, oitocentos e treze reais e três centavos).

Tendo em vista essa divergência de informação, foi lavrado o Termo de Intimação de 26 de abril de 2012, no qual foi solicitado, entre outras coisas, que o contribuinte esclarecesse, por escrito, a divergência no valor informado na DIPJ 2008 e aquele constante nos Balanços Patrimoniais Levantados em 31 de dezembro de 2007 e de 2006 e nos demonstrativos de cálculos, apresentados à fiscalização, no tocante ao valor do patrimônio líquido do ano-calendário de 2006, apresentando todos os elementos e documentos comprobatórios necessários (originais ou cópias autenticadas) para a comprovação das referidas diferenças.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em resposta, o contribuinte apresentou, em 10 de maio de 2012, explicação onde assinalava que houve ajuste de exercícios anteriores (ano de 2006), num total de R\$ 117.907.494,67 (cento e dezessete milhões, novecentos e sete mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e sessenta e sete centavos), conforme documentos que juntou à sua resposta, implicando a redução do patrimônio líquido, do final do ano-calendário de 2006, ao valor ajustado de R\$ 179.671.318,36 (cento e setenta e nove milhões, seiscentos e setenta e um mil, trezentos e dezoito reais e trinta e seis centavos), utilizado nos cálculos do contribuinte e informado na demonstração de mutações do patrimônio líquido e no balanço patrimonial dos anos de 2006 e 2007.

De acordo com a análise do Razão das contas que compõem o Patrimônio Líquido, apresentado pelo contribuinte no curso da fiscalização e integrante desse procedimento, pode-se visualizar as mutações do patrimônio líquido ao longo do ano-calendário de 2007. Além das mutações atinentes ao ajuste de exercícios anteriores, acima referidas, pode-se observar outras mutações ao longo do exercício que poderia afetar o cálculo do limite de dedutibilidade da despesa de juros sobre o capital próprio.

Não obstante, a única alteração que efetivamente influencia o cálculo do limite da dedutibilidade é aquela atinente ao lançamento de 31 de julho de 2007, R\$ 15.810.242,54 (quinze milhões, oitocentos e dez mil, duzentos e quarenta e dois reais e cinqüenta e quatro centavos), pois os outros valores são relativos quer a lançamentos a débito e a crédito, de mesmo valor, no mesmo dia ou no dia seguinte, ou são atinentes ao resultado do próprio exercício de 2007.

Logo, o valor limite a ser pago, no ano-calendário de 2007, deve ser encontrado através da aplicação da TJLP acumulada dos primeiros sete meses daquele exercício (1,03722), sobre o patrimônio líquido do início do exercício, no valor de R\$ 179.671.318,36 (cento e setenta e nove milhões, seiscentos e setenta e um mil, trezentos e dezoito reais e trinta e seis centavos), e da TJLP acumulada dos cinco últimos meses do exercício (1,02558), sobre o patrimônio líquido aumentado, no valor de R\$ 195.481.560,90 (cento e noventa e cinco milhões, quatrocentos e oitenta e um mil, quinhentos e sessenta reais e noventa centavos).

Tem-se, portanto, como limite de dedutibilidade de despesas⁹ a título de juros sobre o capital próprio, para o ano-calendário de 2007, o montante de R\$ 11.687.317,99 (onze milhões, seiscentos e oitenta e sete mil, trezentos e dezessete reais e noventa e nove centavos), coincidente com aquele apresentado no demonstrativo e na planilha de cálculo, apresentados pelo contribuinte, e com o esclarecimento prestado pelo contribuinte, em 18 de maio de 2012, em que afirma:

"A contribuinte esclarece que o saldo final do Patrimônio Líquido de 2006 é R\$ 179.671.318,36, de acordo com a documentação entregue em 10/05/2012.

Partindo desse saldo de 179.671.318,06 em dezembro de 2006, a conta de Patrimônio Líquido sofreu movimentações no decorrer do ano calendário de 2007, no montante de R\$ 15.810.242,54, referente à repatriação de capital, nos termos da Ata de Reunião de Diretoria Geral de 31.05.2007, já disponibilizada para a D. Fiscalização. A contabilização desse valor ocorreu em 31/07/2007, sendo assim, o saldo do Patrimônio Líquido a partir de julho de 2007 passou a ser R\$ 195.481.560,80.

De acordo com os saldos do Patrimônio Líquido acima citados, a contribuinte calculou um limite de despesa de juros sobre o capital próprio, em 2007, no valor de R\$ 11.687.317,99, de acordo com a planilha de cálculo disponibilizada para essa D. Fiscalização em setembro de 2011."

Documento assinado digitalmente com o valor de R\$ 200,00, de acordo com a planilha de cálculo disponibilizada para essa D. Fiscalização em setembro de 2011." Autenticado digitalmente em 18/02/2012 por ELEONOR DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Desse modo, de acordo com o exposto acima, não se pode reconhecer como dedutível o valor de R\$ 408.591.405,79 (quatrocentos e oito milhões, quinhentos e noventa e um mil, quatrocentos e cinco reais e setenta e nove centavos), mas apenas a despesa de juros sobre o capital próprio cujos limites tiveram por base as contas do patrimônio líquido no próprio ano-base da distribuição (ano-calendário de 2007).

Conclui-se, assim, que só devem ser consideradas para fins de dedução tributária no ano-calendário de 2007, as distribuições de juros sobre o capital próprio cujo cálculo se reporte ao próprio ano de 2007, no total de R\$ 11.687.317,99 (onze milhões, seiscentos e oitenta e sete mil, trezentos e dezessete reais e noventa e nove centavos), valor esse que atende aos limites previstos pelo art. 9º da Lei nº. 9.249/95.

Do exposto, impõe-se a revisão da apuração feita pelo contribuinte da base tributável do IRPJ e da CSLL, com a glosa dos valores excedentes ao limite de dedutibilidade da despesa de juros sobre o capital próprio relativo ao ano-calendário de 2007. Desse modo, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deverá ser adicionando o valor de R\$ 398.312.682,01 (trezentos e noventa e oito milhões, trezentos e doze mil, seiscentos e oitenta e dois reais, e um centavo).

⁹ Esse limite está dentro do limite de cinqüenta por cento do lucro líquido do exercício, após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos juros sobre o capital próprio. Tal limite seria de R\$ 796.094.409,10 (setecentos e noventa e seis milhões, noventa e quatro mil, quatrocentos e nove reais e dez centavos).

¹⁰ Na apuração do Fisco, às adições ao lucro líquido foi acrescentado o valor de R\$ 396.903.000,00, resultado da diferença dos R\$ 410.000.000,00, deduzidos como despesas financeiras, e o valor dedutível de R\$ 11.687.317,99, considerando, ainda, o valor de R\$ 1.409.682,01, já lançado como adição, pelo próprio contribuinte, conforme LALUR. "O lucro real apurado conforme o LALUR, no valor de R\$ 440.653.726,79, coincide com aquele informado na DIPJ 2008.

Além dessa revisão da apuração anual do IRPJ e da CSLL, impõe-se, também, a revisão dos balancetes mensais de apuração daqueles tributos, considerando-se a glosa das despesas a título de juros sobre o capital próprio indevidamente deduzidas nas bases de cálculos apuradas naqueles balancetes. Assim, há que se apurar os valores mensais de IRPJ e de CSLL que deixaram de ser antecipados, levando em conta o que poderia ter sido deduzido a título de juros sobre o capital próprio em cada mês e adicionando as despesas de juros excedentes à base de cálculo daqueles **cribuvos**, calculando-se, por fim, o valor da multa de ofício sobre a base de cálculo correspondente aos valores mensais não antecipados, conforme dispõem o art. 44, inciso II da Lei nº. 9.430/96 e os artigos 15, §1º e 16, da Instrução Normativa SRF nº. 93/97, e os arts. 222, 230 e 843 do RIR/99.

Em decorrência da infração constatada, foram recompostas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (anual), conforme as seguintes tabelas:

IRPJ do ano calendário de 2007	LALUR	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
			Valores em R\$
Lucro Líquido do Exercício	1.219.853.681,60	1.219.853.681,60	-
Provisão referente à CSLL	37.664.863,40	37.664.863,40	
Lucro Líquido do Exercício após CSLL	1.182.188.818,20	1.182.188.818,20	-
(+) Adições ¹⁰	127.318.159,14	524.221.159,14	396.903.000,00
(-) Exclusões	680.001.653,35	680.001.653,35	-
(-) Compensação de prejuízo fiscal de anos anteriores	188.851.597,20	188.851.597,20	-
Lucro após a compensação de prejuízo (lucro real) ¹¹	440.653.726,79	837.556.726,79	396.903.000,00
IRPJ à alíquota de 15%	66.098.059,02	125.633.509,02	59.535.450,00
IRPJ adicional (alíquota de 10%)	44.041.372,68	83.731.672,68	39.690.300,00
IRPJ DEVIDO E LANÇADO DE OFÍCIO	R\$ 10.139.431,70	R\$ 209.365.181,70	R\$ 99.225.750,00

Documento assinado digitalmente em 200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CSLL do ano calendário de 2007	APURAÇÃO DO CONTRIBUINTE	APURAÇÃO DO FISCO	DIFERENÇA
	Valores em R\$		
Base de cálculo da CSLL antes da compensação	597.598.794,17	597.598.794,17	-
Adição à BC a título de despesas de JCP	0	396.903.000,00	396.903.000,00
Compensação de prejuízos de anos anteriores	179.279.638,25 ¹⁴	179.279.638,25	-
Base de cálculo após compensação	418.319.155,92 ¹⁵	815.222.155,92	396.903.000,00
CSLL à alíquota de 9%	37.648.724,03 ¹⁶	73.369.994,03	35.721.270,00
CSLL A SER LANÇADA DE OFÍCIO		35.721.270,00	

Especificamente em relação à recomposição da base de cálculo da CSLL (anual), acima demonstrada, a fiscalização teceu as seguintes observações:

A glosa da despesa enunciada no item precedente também lança reflexos na apuração da CSLL do ano-calendário de 2007, pelos mesmos fundamentos normativos anteriormente expostos e pelo que dispõem o art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, o art. 1º da Lei nº 9.316/96, o art. 28 da Lei nº. 9.430/96, o art. 57 da Lei nº 8981/95, os art. 2º e 9º da Lei nº 9.249/95. Assim, há que se apurar a CSSL, adicionando à sua base de cálculo o valor de R\$ 396.903.000,00, atinente à glosa de despesas não dedutíveis a título de juros sobre o capital próprio, no ano-calendário de 2007.

É de se pontuar que o demonstrativo de apuração da CSLL apresentado pelo contribuinte no curso da fiscalização traz uma base de cálculo anual negativa para a CSLL no valor¹² de R\$ 2.709.323.286,77. Isso se dá porque uma parcela das exclusões ao lucro líquido do exercício é atinente à exclusão de receitas de exportação em virtude do **processo judicial nº. 2005.61.26.002939-6**, na monta de R\$ 3.306.922.080,94, conforme se constata do demonstrativo do cálculo da contribuição social do lucro líquido do ano de 2007, apresentado pelo contribuinte no curso desse procedimento.

Ocorre, porém, que o contribuinte **renunciou à referida ação judicial**, conforme documento de renúncia integrante desse procedimento, e constante do processo administrativo nº. 10805.720630/200939, não tendo, todavia, alterado a apuração anual do Demonstrativo do Cálculo da CSLL, do ano-calendário de 2007, apresentada a esta fiscalização, para que traduzisse a referida renúncia da ação judicial, com a consequente desconsideração das exclusões realizadas à base de cálculo da CSLL -receitas de exportação.

Assim, o Demonstrativo do Cálculo da CSLL, apresentado pelo contribuinte, deve contar com a inclusão das receitas de exportação, atinentes às exclusões de R\$ 3.306.922.080,94, ao lucro líquido do exercício, resultando num valor de base de cálculo da CSLL¹³ de R\$ 597.598.794,17, antes da compensação de prejuízos de períodos anteriores, para o ano-calendário de 2007.

¹² O valor de base de cálculo negativa da CSLL, de R\$ 2.709.323.286,77, corresponde àquele informado na DIPJ 2008.

¹³ Valor da Base de Cálculo da CSLL sem considerar a adição das despesas indedutíveis a título de juros sobre o capital próprio. Vale dizer que os créditos tributários decorrentes do processo judicial nº 2005.61.26.002939-6 não estão sendo aqui analisados, fiscalizados ou apurados, tendo essa fiscalização, tão-somente, reconstituído a base correta da CSLL para a adição das despesas de juros sobre o capital próprio indedutíveis. O valor de R\$ 597.598.794,17 coincide com o valor informado na planilha de cálculo da provisão da CSLL do ano-calendário de 2007, apresentada pelo contribuinte, no Documento assinado digitalmente citado (processo administrativo nº 210805.720630/2009-39 que controla os créditos do processo judicial nº Autenticado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L EONARDO DE ANDRADE COUTO

exportação, coincide com o valor informado na DCTF de dezembro daquele ano, tendo o contribuinte informado em DCTF a suspensão da exigibilidade do débito em virtude do processo judicial nº 2005.61.26.002939-6 -vale dizer que esse valor de CSLL (R\$ 1.233.026,88), apurado em DCTF e na planilha, foi também informado no balanço do mês de dezembro da DIPJ 2008 e no demonstrativo de cálculo da CSLL para o mês de dezembro, apresentado pelo contribuinte. Logo, deve-se partir para a apuração da CSLL decorrente da adição das despesas indedutíveis a título de juros sobre o capital próprio tomado por base de cálculo, antes da compensação de prejuízo, o valor de R\$ 597.598.794,17. Vale dizer que o contribuinte desistiu da referida ação, como pode ser constatado pelas cópias das renúncias que integram este procedimento, e ingressou no parcelamento previsto na Lei nº 11.941/09, tendo incluído, nesse parcelamento, os débitos de CSLL do ano de 2007 que estavam suspensos pelo processo judicial nº 2005.61.26.002939-6. É de se lembrar que existe processo administrativo próprio para controlar tais débitos, de maneira que esta fiscalização se restringe a levantar, tão-somente, o valor de CSLL devida em função da adição das despesas deduzidas indevidamente a título de juros sobre o capital próprio.

¹⁴ Valor informado na planilha de cálculo elaborada pelo contribuinte, acima referida, cujo reflexo de utilização se projeta para a redução da base de cálculo negativa acumulada da CSLL, de R\$ 3.013.425.838,82 para R\$ 2.834.146.200,57, valor este que foi informado na "Ficha 61 A- Outras Informações" da DIPJ 2008.

¹⁵ Valor que corresponde à base de cálculo da CSLL do mês de dezembro de 2007 informada na "Ficha 16 — Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa — Imune ou Isenta do IRPJ" da DIPJ 2008. Esse valor só não se repete na apuração anual da CSLL do ano de 2007, em face da exclusão das receitas relativas à exportação da base de cálculo da CSLL, o que resultou, então, na base de cálculo negativa da CSLL.

¹⁶ Deduzindo-se do valor de R\$ 37.648.724,03 de CSLL o montante de R\$ 36.415.697,15, atinente às antecipações realizadas em face dos balancetes mensais, tem-se o valor de R\$ 1.233.026,88, declarado na DCTF do mês de dezembro de 2007 — declarado então com exigibilidade suspensa em virtude do processo judicial nº 2005.61.26.002939-6.

Com relação às apurações das bases de cálculo mensais, a título de estimativa, o Fisco indicou os seguintes cálculos:

Conforme as páginas do Diário e do Razão, integrantes desse procedimento, pode-se verificar as seguintes deduções de despesas a títulos de juros sobre o capital próprio:

DATA	DESPESA DE JCP
31/05/2007	280.000.000,00
29/06/2007	30.000.000,00
31/07/2007	40.000.000,00
31/08/2007	50.000.000,00
31/10/2007	10.000.000,00

Essas deduções extrapolam os limites de dedutibilidade permitidos. Como já enunciado nos tópicos precedentes, os limites de dedutibilidade das despesas de juros sobre o capital próprio devem ter como referência as contas do patrimônio líquido correspondentes ao ano-base de distribuição dos juros, no caso, o ano-calendário de 2007. Assim, para que sejam respeitados os limites de dedutibilidade estabelecidos pela legislação tributária, há que se calcular os limites de dedutibilidade para cada mês, tendo-se como referência a remuneração do patrimônio líquido segundo a TJLP acumulada até o mês do balanço. Tem-se, então, os seguintes valores a serem glosados:

PERÍODO DE APURAÇÃO (mês/ano)	TJLP ACUMULADA	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)	TJLP sobre o PL	DESPESA JCP DEDUTÍVEL	DESPESA DEDUZIDA	DESPESA ASER GLOSADA
mai/2007	1.02659	R\$ 179.671.318,36	R\$ 4.776.882,93	R\$ 4.776.882,93	R\$ 280.000.000,00	R\$ 275.223.117,07
jun/2007	1.03199	R\$ 179.671.318,36	R\$ 5.747.392,97	R\$ 970.510,05	R\$ 30.000.000,00	R\$ 29.029.489,95
jul/2007	1.03722	R\$ 179.671.318,36	R\$ 6.686.508,14	R\$ 939.115,17	R\$ 40.000.000,00	R\$ 39.060.884,83
ago/2007	1.04247	R\$ 195.481.560,90	R\$ 8.301.817,80	R\$ 1.615.309,66	R\$ 50.000.000,00	R\$ 48.384.690,34
out/2007	1.05306	R\$ 195.481.560,90	R\$ 10.371.303,72	R\$ 2.069.485,92	R\$ 10.000.000,00	R\$ 7.930.514,08

A partir dos valores a serem glosados, foi construída a seguinte tabela com as adições a serem feitas à apuração mensal:

PERÍODO DE APURAÇÃO (mês/ano)	ADIÇÃO À APURAÇÃO MENSAL (R\$)
mai/2007	275.223.117,07

jun/2007	304.252.607,03
jul/2007	343.313.491,86
ago/2007	391.698.182,20
set/2007	391.698.182,20
out/2007	399.628.696,28
nov/2007	399.628.696,28
dez/2007	399.628.696,28

Adicionando os valores acima enunciados aos balancetes mensais, a base de cálculo mensal do IRPJ foi reconstituída e foi apurado o IRPJ para cada mês:

BALANÇO (mês/ano)	APURAÇÃO DO LUCRO PELO CONTRIBUINTE	ADIÇÃO AO LUCRO (DESPESAS GLOSSADAS)	LUCRO APURADO PELO FISCO	APURAÇÃO DO IRPJ		
				Aliquota de 15%	Adicional de 10%	Total em R\$
jan/2007	23.089.293,12	0,00	23.089.293,12	3.463.393,97	2.306.929,31	5.770.323,28
fev/2007	62.589.033,59	0,00	62.589.033,59	9.388.355,04	6.254.903,36	15.643.258,40
mar/2007	130.168.186,37	0,00	130.168.186,37	19.525.227,96	13.010.818,64	32.536.046,59
abr/2007	187.636.739,95	0,00	187.636.739,95	28.145.510,99	18.755.674,00	46.901.184,99
mai/2007	183.159.309,69	275.223.117,07	458.382.426,76	68.757.364,01	45.828.242,68	1 14.585.606,69
jun/2007	141.394.607,48	304.252.607,03	445.647.214,51	66.847.082,18	44.552.721,45	111.399.803,63
jul/2007	173.525.343,94	343.313.491,86	516.838.835,80	77.525.825,37	51.669.883,58	129.195.708,95
ago/2007	249.135.144,92	391.698.182,20	640.833.327,12	96.124.999,07	64.067.332,71	160.192.331,78
set/2007	223.623.248,55	391.698.182,20	615.321.430,75	92.298.214,61	61.514.143,07	153.812.357,69
out/2007	289.114.823,56	399.628.696,28	688743.519,84	103.311.527,98	68.854.351,98	172.165.879,96
nov/2007	426.575.739,52	399.628.696,28	826.204.435,80	123.930.665,37	82.598.443,58	206.529.108,95
dez/2007	440.653.726,79	399.628.696,28	840.282.423,07	126.042.363,46	84.004.242,31	210.046.605,77

A partir do IRPJ apurado para cada mês e a dedução dos valores recolhidos no mês precedente, foi apurado o IRPJ a pagar. Esses valores foram confrontados com o valor informado na D1PJ 2008, de modo a se obter a base de cálculo para a multa isolada relativa à insuficiência de recolhimento de IRPJ apurado em balanço mensal. A tabela abaixo mostra esses valores:

BALANÇO (mês/ano)	IRP ¹ °URADO (TOTAL)	IR Fonte (DIPJ)	IRPJ A PAGAR (DIPJ) ¹⁷	IRPJ A PAGAR APURADO PELO FISCO		IRPJ MULTA ISOLADA (50%)
				valores em R\$		
jan/2007	5.770.323,28	0,00	5.770.323,28	5.770.323,28		0,00
fev/2007	15.643.258,40	0,00	9.872.935,12	9.872.935,12		0,00
mar/2007	32.536.046,59	0,00	16.892.788,20	16.892.788,20		0,00
abr/2007	46.901.184,99	4.514.676,70	9.850.461,70	9.850.461,69		0,00
mai/2007	114.585.606,69	0,00	0,00	67.684.421,70		33.842.210,85
jun/2007	111.399.803,63	0,00	0,00	0,00		0,00
jul/2007	129.195.708,95	0,00	0,00	14.610.102,26		7.305.051,13
ago/2007	160.192.331,78	0,00	15.366.601,24	30.996.622,83		7.815.010,79
set/2007	153.812.357,69	0,00	0,00	0,00		0,00
out/2007	172.165.879,96	9.990.919,66	0,00	1.982.628,52		991.314,26
nov/2007	206.529.108,95	10.866.202,12	23.497.026,87	23.497.026,87		0,00
dez/2007	210.046.605,77	3.508.386,76	9.110,06	9.110,06		0,00

Com relação ao cálculo da multa isolada relativa à insuficiência de recolhimento da CSLL apurada em balanço mensal, procedeu-se à adição dos valores glosados à base de cálculo da CSLL informada na DIPJ, tendo sido realizada a apuração da CSLL a ser paga, segundo a nova base de cálculo, de modo que os valores daquelas multas, com os cálculos pertinentes, estão descritos abaixo:

BALANÇO (mês/ano)	BASE DE CÁLCULO DA CSLL- DIPJ	ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL	BASE DE CÁLCULO DA CSLL- FISCO	CSLL APURADA FISCO (9%)	CSLL A PAGAR (DIPJ)	CSLL A PAGAR (FISCO)	CSLL MULTA ISOLADA (50%)
jan/2007	22.993.474,94	0,00	22.993.474,94	2.069.412,74	2.069.412,74	2.069.412,74	0,00
fev/2007	62.404.359,59	0,00	62.404.359,59	5.616.392,36	3.546.979,62	3.546.979,62	0,00
mar/2007	129.869.183,87	0,00	129.869.183,87	11.688.226,55	6.071.834,19	6.071.834,19	0,00
abr/2007	186.066.097,23	0,00	186.066.097,23	16.745.948,75	5.057.722,20	5.057.722,20	0,00
mai/2007	181.551.159,88	275.223.117,07	456.774.276,95	41.109.684,93	0,00	24.363.736,17	12.181.868,09
jun/2007	139.785.458,12	304.252.607,03	444.038.065,15	39.963.425,86	0,00	0,00	0,00
jul/2007	171.916.194,59	343.313.491,86	515.229.686,45	46.370.671,78	0,00	5.260.986,85	2.630.493,43
ago/2007	241.664.738,25	391.698.182,20	633.362.920,45	57.002.662,84	5.003.877,69	10.631.991,06	2.814.056,69
set/2007	202.061.747,10	391.698.182,20	593.759.929,30	53.438.393,64	0,00	0,00	0,00
out/2007	267.250.051,19	399.628.696,28	666.878.747,47	60.019.087,27	2.302.678,17	3.016.424,43	356.873,13
nov/2007	404.618.857,19	399.628.696,28	804.247.553,47	72.382.279,81	12.363.192,54	12.363.192,54	0,00
dez/2007	418.319.155,92	399.628.696,28	817.947.852,20	73.615.306,70	1.233.026,88	1.233.026,89	0,00

¹⁷ Os valores de IRPJ a pagar, informados na DIPJ 2008, foram declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), conforme se pode observar nas páginas das DCTF's que integram o presente procedimento.

A interessada foi cientificada dos autos de infração em 30/05/2012. Inconformada, apresentou, por intermédio de seus representantes legais, em 28/06/2012, impugnação de fls. 995/1034, acompanhada de documentos de fls. 1035/1168.

Preliminarmente, demonstra a tempestividade da defesa. Na seqüência, faz um breve resumo dos fatos.

No mérito, inicia apontando que:

- (i) a fiscalização reconheceu ter havido, no ano de 2007, a deliberação, pelo Conselho de Administração (datadas de 31/05/07, 29/06/07, 31/07/07, 31/08/07 e 31/10/07), para pagamento de JSCP aos acionistas, no valor total de R\$ 410.000.000,00;
- (ii) os beneficiários dos JSCP foram aqueles indicados na Ficha 51-A - “Rendimentos de Dirigentes, Conselheiros, Sócios ou Titular”, da DIPJ/2008, a quem foram pagos, a esse título, os valores de R\$ 295.838.186,50 (IRF de R\$ 44.375.727,97) e R\$ 114.161.813,50 (IRF de R\$ 17.124.272,03);
- (iii) houve o recolhimento do IRF no total de R\$ 61.500.000,00;
- (iv) restou demonstrado pela autuada que o limite máximo de JSCP que poderia ser pago e deduzido, em 2007, era de R\$ 408.591.405,79, relativo ao somatório dos limites de JSCP que poderiam ser deduzidos como despesas referentes aos anos de 2002 (R\$ 164.635.391,62), 2003 (R\$ 232.268.696,18) e 2007 (R\$ 11.687.317,99), cujos cálculos levaram em consideração as condições legais, quais sejam: (a) juros remunerados com taxa não superior à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) para a remuneração do Patrimônio Líquido; e (b) valor a ser pago inferior à metade dos lucros apurados no período (ou ao somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros);

Documento assinado digitalmente conforme o RG 18/02/2015 por CARLOS PELA

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digita

lmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(v) a dedução, em 2007, da despesa de JSCP de R\$ 410.000.000,00, com a adição na determinação do Lucro Real de R\$ 1.409.682,01, correspondente à diferença entre o valor deduzido (R\$ 410.000.000,00) e o limite de dedutibilidade calculado (R\$ 408.591.405,79).

Julga delimitado o objeto da controvérsia como sendo a possibilidade de considerar os valores pagos a título de JSCP de períodos anteriores ou somente o valor relativo ao JSCP gerado no próprio ano no qual foi pago, para fins de apurar o limite de dedutibilidade dos JSCP, no cálculo do IRPJ e da CSLL.

Alega que a legislação fiscal não exige ser feito o pagamento dos JSCP no mesmo exercício no qual o resultado tenha sido obtido pela pessoa jurídica. Ao contrário, diz que o contexto histórico de criação da possibilidade de pagamento de JSCP, no País, somado à sua característica essencial de distribuição de resultados da pessoa jurídica a seus acionistas, justifica a semelhança de sua natureza, no âmbito societário, ao regime de distribuição de dividendos.

Nesse sentido, reproduz a legislação em vigor (art. 9º da Lei nº 9.249/95; IN SRF nº 11/96), ressaltando a existência da Deliberação CVM nº 207, de 13/12/1996, segundo a qual, para fins societários e contábeis, os JSCP têm natureza de dividendos. E acrescenta:

“36. Vale notar que, para fins fiscais, os valores pagos a título de JCP devem ser registrados em contrapartida a despesas financeiras da sociedade, mesmo quando sejam imputados aos dividendos. Assim dispõe o artigo 30 da IN 11/96:

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

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.” (não grifado no original)

37. Em que pese a determinação do artigo 30 da IN 11/96, que impõe que o pagamento de JCP seja registrado como despesa financeira, o fato de que, para fins societários, o pagamento de JCP se equipara ao pagamento de dividendos já demonstra que o pagamento de JCP pode ser feito em relação a exercícios anteriores. Confira-se o teor do artigo 202 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei das S.A”), com suas alterações posteriores:

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

(...)

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbitrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembléia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (...) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo.

§ 3º A assembléia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades:

I – companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;

II – companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I.

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de cinco dias da realização da assembléia geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.” (não grifado no original)

38. Do dispositivo acima, percebe-se que uma sociedade poderia

Documento assinado digitalmente conforme artigo 1º, § 2º, alínea "c", da LDO
deixar de distribuir dividendos obrigatórios se sua situação financeira assim o justificasse, sendo que os lucros não OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

distribuídos em um determinado exercício poderiam sê-los nos exercícios subsequentes. Aplicando-se o mesmo raciocínio para o pagamento de JCP, resulta que, para fins societários, não há dúvidas de que os JCP, tal como os dividendos, podem efetivamente ser pagos em relação a exercícios anteriores.

39. Dessa forma, resta claro que o argumento da D. Fiscalização de que o JCP não segue a mesma sistemática dos dividendos, em razão da inexistência de dispositivo expresso nesse sentido na Lei 9.249/95, não deve prosperar.

40. Isso porque, apesar de na Lei 9.249/95, que criou o pagamento de JCP, não haver nenhum dispositivo expresso sobre esta questão, a interpretação sistemática das normas que disciplinam o pagamento de JCP, tanto tributárias quanto societárias, assim como o entendimento da doutrina, não deixam dúvidas que a natureza jurídica dos JCP é equiparável à dos dividendos.”

Ainda, aponta o entendimento de que a obrigatoriedade de se observar o regime de competência, quando do pagamento dos JSCP, somente nasce e se materializa quando surge a correspondente obrigação legal de pagar os montantes de JSCP, ou seja, com a deliberação societária que aprova seu pagamento aos acionistas.

Fundamenta-se no art. 29 da IN nº 11/96 e nas seguintes conclusões:

“44. Isso porque, em linhas gerais, a aplicação do regime de competência no reconhecimento das receitas se dá a partir do momento em que nasce o direito de recebê-las, enquanto que as despesas são computadas para efeito de sua dedutibilidade a partir do momento em que nasce a sua obrigação legal de pagá-las.

45. Dessa forma, não há que se falar em aplicação do regime de competência ao pagamento de JCP quando não tenha havido ainda a deliberação societária aprovando o seu pagamento.

46. O pagamento ou crédito de JCP, bem como a sua dedutibilidade nos termos e condições estabelecidos pela Lei 9.249/965, constituem **faculdade** concedida à pessoa jurídica, e não obrigação.

47. Portanto, a aplicação do regime de competência ao pagamento de JCP deve considerar que a obrigação de pagamento desses valores não existe enquanto não ocorrer uma deliberação societária aprovando expressamente o pagamento ou crédito de valores de JCP em favor dos acionistas.

48. Uma vez ocorrida essa deliberação, e sendo ela válida e eficaz para todos os fins, tal como ocorreu no presente caso (no ano de 2007), a pessoa jurídica deverá considerar que aqueles valores de JCP são devidos e a sua dedutibilidade deverá observar o regime de competência. Ad argumentandum, em não

Requerente à dedução destes valores de JCP, pagos em 2007, no exercício-financeiro em que foram gerados, recompondo-se os efeitos nos exercícios seguintes, o que trará resultado semelhante; ou recalculado o valor de IRPJ e CSL ora exigido em razão do aumento do imposto e, consequentemente, do aumento dos prejuízos fiscais e bases negativas que a Requerente teria direito à utilização (30% do lucro real).

49. Nesse sentido, vale transcrever o entendimento de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO sobre o assunto:

“O período de competência dos JCP é aquele em que há a deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, e sendo, assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há o que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.”

50. Essa mesma linha de raciocínio foi adotada no Acórdão de nº 101-96.751, prolatado pela Primeira Câmara do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em 29.05.2008. Nos termos do voto do relator, Conselheiro Valmir Sandri:

“O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos JCP da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos (...).” (não destacado no original)

51. Tendo em vista o acima exposto e, em linha com o princípio de que as pessoas jurídicas somente podem deduzir despesas quando estas forem efetivamente incorridas, resta claro que a dedutibilidade de valores de JCP somente se materializa no momento em que tais valores se tornam efetivamente devidos pela pessoa jurídica, o que só ocorreu no ano de 2007, quando a Requerente aprovou o pagamento de JCP nas Reuniões do Conselho de Administração ocorridas naquele ano (deliberações societárias datadas de 31/05/2007, 29/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007 e 31/10/2007).”

Entende que a interpretação dada pela autoridade fiscal ao art. 29 da IN 11/96 ofende ao princípio da legalidade, pois a redação do art. 9º da Lei nº 9.249/95 é clara ao estabelecer que o contribuinte poderá deduzir os valores pagos ou creditados de JSCP nas condições ali detalhadas, não estando previsto que os JSCP pagos se refiram ao próprio período em relação ao qual foram calculados. Cita jurisprudência.

No caso presente, afirma que, se a aprovação do pagamento de JSCP ocorreu em 2007, sua dedução no mesmo ano-calendário estaria em plena conformidade com o regime de competência, consoante a mais renomada doutrina e jurisprudência administrativa e judicial, concluindo, assim, restar amparada a dedutibilidade de JSCP de períodos anteriores.

Acerca da multa isolada pela falta e/ou insuficiência de recolhimento das estimativas, entende ser ilegal e abusiva sua exigência, “*na medida em que o valor do tributo que supostamente teria deixado de ser pago pela Requerente para o ano-calendário de 2007 já está acrescido de multa de 75%, sendo incabível a imputação de multa cumulativa. Ademais, esta espécie de multa – multa isolada – só poderia ser imputada antes do encerramento do período-base*”.

Fundamenta-se nas disposições do art. 44, II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, dizendo que, quando houver tributo a ser pago, o referido artigo é claro ao estabelecer que a multa punitiva deverá ser cobrada juntamente com o valor do principal. Entende, assim, que a multa isolada somente pode ser exigida, a princípio, quando não existente valor de principal a ser cobrado. Cita jurisprudência.

Ainda, acrescenta:

“78. E nem se alegue que a manutenção das multas de ofício e isolada se justifica diante do fato de que o momento do pagamento (anual e mensal, respectivamente), possui o condão de caracterizar duas hipóteses de incidência tributária distintas.

79. Data máxima vênia, tal raciocínio, além de equivocado, se mostra completamente em desacordo com o próprio conceito de obrigação tributária previsto pelo artigo 113, § 1º do CTN. Isso porque o tempo do pagamento não se confunde com a obrigação tributária.

80. Com efeito, segundo consagrada doutrina jurídica, a obrigação tributária tem por elementos: **(i)** sujeito ativo, isto é, a pessoa jurídica de direito público ou privado competente para exigir tributos; **(ii)** sujeito passivo, considerada a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária; **(iii)** causa; e **(iv)** objeto, isto é, o cumprimento de uma prestação positiva ou negativa determinada por lei. Nesse sentido, confira-se lição de *Paulo de Barros Carvalho*¹:

“Retomemos o fio do raciocínio, regressando ao consequente da regra-matriz de incidência ou prescritor normativo. Nele há feixes de informações que nos oferecem critérios de identificação dos elementos constitutivos do laço obrigacional: a) o critério pessoal, que aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação; e b) o critério quantitativo, indicador dos fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota).” (não destacado no original)

81. A corroborar o entendimento de que o presente caso trata de uma só obrigação tributária, caso todas as prestações mensais tenham sido devidamente recolhidas, ao final do ano-calendário, não haverá que se falar em quaisquer pagamentos de IRPJ e CSL pela sistemática anual. Ou seja, não restam dúvidas de que as bases de cálculo, fatos geradores, sujeitos envolvidos são os

é, ao contrário da lógica existente no AIIM. Portanto, o valor da multa deve ser exigido somente uma única vez, e sobre uma única base de cálculo, qual seja, o tributo supostamente não pago.

82. Em outras palavras, o recolhimento estimado nada mais é que ANTECIPAÇÃO de pagamento, sujeita a ajuste ao final do período, momento no qual se apura o tributo devido. A obrigação de antecipar o pagamento do tributo é, sob qualquer ponto de vista, pecuniária, não possuindo caráter de obrigação acessória, cujo descumprimento ensejaria eventualmente a incidência de multa isolada.

83. Com efeito, só ocorreu uma suposta irregularidade, qual seja, o não pagamento do tributo. A obrigação de recolher valores segundo o regime de estimativa não é obrigação diferente da de “pagar tributo”. Assim, quando a D. Fiscalização lavrou o Auto de Infração, o fez considerando duas irregularidades distintas, o que, de plano, deve ser afastado. A corroborar tal entendimento, destacamos os seguinte trecho do voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro **José Clóvis Alves**, no Acórdão CSRF/01-05.503:

[...].

84. Ou seja, o valor da multa deve ser exigido somente uma única vez, e sobre um único fato punível, qual seja, o tributo supostamente não pago. Da forma como a D. Fiscalização lavrou o Auto de Infração, as multas incidiram duplamente sobre um mesmo fato, o que contraria o próprio texto da lei. A Requerente transcreve ainda, sobre esse ponto, os seguintes julgados, todos proferidos pelo **CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**:

[...]

85. Portanto, não se justifica a aplicação da multa isolada de 50% calculado sobre os valores de IRPJ e CSL que supostamente deixaram de ser recolhidos pela Requerente em suas estimativas mensais de maio, julho, agosto e outubro de 2007 cumulativamente com a multa de ofício de 75% sobre os valores de IRPJ e CSL supostamente não recolhidos no ano-calendário de 2007, tendo em vista que ocorre um único fato infracional, qual seja, o não pagamento de tributo (IRPJ e CSL do ano-calendário de 2007).

86. Cabe destacar que esse é exatamente o entendimento manifestado pelo ilustre Professor **Marco Aurélio Greco²**, de que o artigo 44 da Lei 9.430/96 prevê apenas uma única hipótese passível de penalização, qual seja, aquela descrita em seu caput: a falta de pagamento do tributo devido. Por outro lado, o artigo 44, disciplina apenas a dosimetria da penalidade, ou seja, a forma pelas quais a multa pode ser exigida. Assim, o

fato de o artigo 44, da Lei 9.430/96 trazer duas formas distintas pelas quais a multa por falta de pagamento ou recolhimento do imposto pode ser exigida, não significa se tratarem de duas condutas distintas passíveis de penalização. Confira-se:

[...]

87. Na mesma linha, em recente artigo³, Tércio Sampaio Ferraz Junior concluiu que exigir multa sobre a falta de pagamento de valores parciais estimados juntamente com multa sobre a totalidade ou diferença é um bis in idem. Segundo o doutrinador, a penalidade por infração ao dever pecuniário de pagar o imposto (e a contribuição) não pode ser cumulada com a incidência de mais 50%, pois não se trata de duas hipóteses distintas de incidência de obrigação pecuniária (recolher o tributo) nem é isso que determina a Lei. Confira-se trecho conclusivo do artigo:

[...]

88. Em outras palavras, o que ocorre é que o artigo 44 da Lei 9.430/96 prescreve apenas uma única infração tributária, de forma que as hipóteses previstas em seu inciso II constituem apenas a forma pela qual as penalidades podem ser aplicadas, o que não se confunde com novos tipos infracionais.

89. Seguindo um raciocínio semelhante está a **Câmara Superior de Recursos Fiscais**, no julgamento relativo ao Acórdão nº 01-05.875. Confiram-se, nesse sentido, algumas passagens do voto proferido pelo então **Cons. Marcos Vinícius Neder de Lima** no caso:

[...]

90. Por fim, complementarmente aos argumentos acima, deve-se considerar, com base nos princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade, que, caso a hipótese de cumulação de penalidades fosse possível no caso em tela, esta deveria ser expressamente prevista pelo legislador, como indicam os votos abaixo, proferidos pelos Ilmos. Conselheiros **José Clóvis Alves** e **Alexandre Barbosa Jaguaribe**, nos Acórdãos CSRF/01-05.503 e 103-23.054, respectivamente:

[...]

91. Resta demonstrada, portanto, a improcedência do presente lançamento que pretende aplicar, concomitantemente, a multa de ofício em razão da suposta redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSL do ano-calendário de 2007; e a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de maio, julho, agosto e outubro de 2007.”

Documento assinado digitalmente em 14/04/2015 por L. EONARDO DE ANDRADE COUTO. Autenticado digitalmente em 18/06/2015 por S. PELA. Fórum de Direito Tributário S-PERFDT, Belo Horizonte, ano 11, nº 56, R. mar./abr.2012. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntr=78884>. Acesso em: 19 de junho de 2012.

Imprimido em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L.

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Também, alega a impossibilidade de lançamento da multa isolada após o término do ano-calendário, pois os pagamentos mensais antecipados não têm o condão de extinguir de imediato o crédito tributário, mas apenas quando encerrado o exercício fiscal, quando ocorre o fato gerador do tributo. Cita doutrina.

Especificamente em relação à multa isolada incidente sobre a falta de recolhimento da estimativa de CSLL, afirma que, conforme relatado pela autoridade fiscal, no ano de 2007, estava vigente o provimento jurisdicional nos autos do Mandado de Segurança nº 2005.61.26.002939-6, o qual reconhecia à recorrente o direito de não recolher a CSLL sobre as receitas de exportação (doc. nº 06).

Desta feita, conclui que, *“independente de qualquer discussão relativa à dedutibilidade de JCP e ao suposto não recolhimento suficiente das estimativas mensais, fato é que no ano de 2007 a CSL encontrava-se com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, incisos IV ou V, do CTN, inexistindo qualquer obrigação legal de recolhimento da estimativa mensal antes do encerramento do período, fato este que por si só impede a imputação da multa isolada nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96”*.

Discorre acerca da mora, dizendo ser intrínseco, no conceito, o vencimento do crédito e a sua exigibilidade, inexistindo, no caso concreto, impontualidade ou violação do dever de cumprir a obrigação no tempo devido, dada a suspensão da exigibilidade até a renúncia apresentada pela contribuinte. Acrescenta que as normas tributárias não podem alterar ou limitar o alcance de tal conceito, sob pena de ofensa ao art. 110 do CTN. Cita doutrina.

Em outra frente de defesa, diz que a multa de ofício, de 75%, é abusiva. Com fundamento no art. 142 do CTN, entende que, apenas se e quando for o caso, a autoridade administrativa deverá propor a aplicação da penalidade cabível.

Alega que, no caso em apreço, *“a Requerente demonstrou que agiu em conformidade com a legislação societária e fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida”*. Cita jurisprudência judicial.

Ainda, alega a impossibilidade da incidência de juros sobre a multa, pois feita ao desamparo legal, apenas com base no Parecer MF nº 28, de 02.04.1998, emitido pela COSIT.

Argumenta que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, no qual se fundamenta o Parecer citado, trata apenas da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal. Cita jurisprudência administrativa.

Encerra protestando pelo cancelamento da autuação. Do contrário, requer ao menos o cancelamento da multa isolada, da multa de ofício e dos juros de mora sobre a multa aplicada. Protesta, por fim, pela juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, nos termos do art. 16, § 4º, alínea “a” do Decreto nº 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-39.464 (fls. 1.175-1.228) de 22/11/2012, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

Provas. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal a prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Juros sobre Capital Próprio. Dedutibilidade. Na determinação do lucro real serão adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária pertinente, não sejam dedutíveis.

A dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio é condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios, atendido o limite legal. Sob pena de infringir o regime de competência, é vedado imputar em determinado exercício o montante de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores. O dispêndio tem natureza de despesa financeira, para fins fiscais, inclusive quando for imputado aos dividendos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

Juros sobre Capital Próprio. Dedutibilidade. Na determinação da base de cálculo da CSLL serão adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária pertinente, não sejam dedutíveis.

A dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio é condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios, atendido o limite legal. Sob pena de infringir o regime de competência, é vedado imputar em determinado exercício o montante de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores. O dispêndio tem natureza de despesa financeira, para fins fiscais, inclusive quando for imputado aos dividendos.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2007

Multa Isolada. Falta/Insuficiência do Recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL. A falta de recolhimento do imposto e da contribuição sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual enseja a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001. Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA. Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA. Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AGUSTO GOMES DE ALENCAR. Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA. Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO.

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

O lançamento é compatível com a exigência de tributo e contribuição apurados ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2007

Multa de Lançamento de Ofício. A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Juros de Mora. O crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

Inconstitucionalidade. Instâncias Administrativas. Competência. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 14/12/2012 (Termo de fl. 1.236) a interessada interpôs recurso voluntário em 14/01/2013 (fls. 1.238-1.295) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Da glosa de dedução dos juros sobre capital próprio

Pretende a contribuinte apropriar e deduzir, para efeito de apuração do lucro real, no ano-calendário de 2007, valores das despesas de juros sobre o capital próprio de 2002 e 2003, que não teriam sido pagas ou creditadas nos anos correspondentes; bem como despesa de juros sobre o capital próprio do respectivo ano de 2007.

No âmbito deste Conselho, essa matéria vem sendo discutida calorosamente e está longe de ser pacificada.

De um lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstaria a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Representativos dessa linha, tem-se o Acórdãos nº 1801-001.128, sessão de 8 de agosto de 2012 (por maioria de votos); nº 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012 (decisão unânime) e nº 1401-000.901, sessão de 04 de dezembro de 2012 (por maioria de votos). Transcreve-se a seguir, ementa do Acórdão nº 1801-001.128/2012.

*DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.
DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE.
No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinando o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.*

De outro lado, considera-se que, apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no momento em que melhor lhe aprovver, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, correta a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.

Representativos dessa corrente são os Acórdãos nº 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); nº 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade) e nº 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade).

Nesse sentido, veja-se as conclusões do Acórdão nº 1301-001.118/2012.

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprovou, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
 2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
 3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
 4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
 5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
 6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;
 7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

Amparado por tais fundamentos, o Colegiado considerou absolutamente inválida a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a desobediência por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação de despesa com juros sobre o capital próprio.

Trata-se, em suma, de despesa incorrida por ocasião do pagamento e/ou crédito aos beneficiários, em que a contribuinte deixou de observar as condições de dedutibilidade impostas pela lei.

Por algum tempo adotei a tese de que os JCP podiam remunerar o capital tomado por base o valor existente em períodos pretéritos, entendendo que restavam obedecidos os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, cujo trecho conclusivo transcrevi acima, rendo-me à conclusão de que a dedução dos valores de juros pagos a título de remuneração do capital próprio, autorizada pela Lei nº 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores.

Passo aos fundamentos adotados no presente voto.

A dedução teve como supedâneo o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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

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

[...]”(destaques acrescidos)

Como já dito, o procedimento da recorrente, em princípio, põe em questão a possibilidade de apropriação em exercícios futuros de despesas anteriormente não apropriadas.

Todavia, não é esse o verdadeiro ponto de discussão, porque se realmente não ocorreu o fato gerador da despesa, nos anos de 2002 e 2003, mediante o pagamento ou creditamento aos sócios dos juros sobre do capital próprio, não há que se falar em contabilização postergada de valores anteriormente dedutíveis. Conforme se verá, não houve despesa desta natureza naqueles anos.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, ao consolidar a legislação relativa às “Disposições Gerais” aplicáveis aos “Custos, Despesas Operacionais e Encargos”, Seção III, Subseção I, estabeleceu, no artigo 299, serem operacionais as despesas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. O §1º do mesmo artigo 299 explicita que a despesa será considerada necessária quando paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

De fácil caracterização é a despesa paga, ou seja, aquela em relação a qual houve efetivamente o dispêndio de recursos. Já a despesa incorrida é aquela, cujo pagamento somente ocorrerá em período subsequente, embora já nascida a obrigação de pagá-la em período anterior.

Os preceitos legais específicos acerca dos juros sobre o capital próprio observaram rigorosamente a orientação contida nas Disposições Gerais acima elucidadas, à medida que a dedutibilidade de tais valores ficou condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios. Por outras palavras: não haveria despesa a ser reconhecida enquanto não materializado o fato gerador correspondente, ou seja, o pagamento ou o creditamento em favor

A Instrução Normativa SRF nº 41, de 22 de abril de 1998, elucidativa da aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, esclareceu considerar-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio. Confira-se:

"Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

Parágrafo único. A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito a dedutibilidade da despesa, tanto para efeito do lucro real quanto da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido." (destaques acrescidos)

Assim, para o caso concreto, como somente no ano-calendário de 2007 teria se materializado o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios dos juros sobre o capital próprio, não se pode reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em períodos anteriores, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2007 e nos limites legalmente estabelecidos para aquele período.

Insere-se nesse contexto a explicitação contida nos arts. 29 e 30 da Instrução Normativa nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, acerca da necessária observância do **regime de competência** no pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade, feita a título de **despesa financeira, ainda que imputado a dividendos**:

"Juros Sobre o Capital Próprio

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a 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 À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa

Documento assinado digitalmente conforme [jurídica; 2.200-2 de 24/08/2001](#)

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

lmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

§ 3º *O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinqüenta 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.

§ 4º *Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:*

a) *lucro real*, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

b) *lucro presumido ou arbitrado*, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§ 5º *Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10)*

§ 6º *Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.*

§ 7º *O imposto de renda incidente na fonte:*

a) *no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.*

b) *será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;*

c) *no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios ;*

d) *deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.*

Documento assinado digitalmente conforme § 8º do art. 5º da LDO
Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARF - S PELA. Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARF - OS PELA.

Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

§ 10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

a) definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;

b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 11. Na hipótese da alínea "b" do § anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar.

§ 12. O valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

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

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

Não se trata, como pretende fazer crer a Recorrente, de inovação legislativa sem amparo legal, mas de ato normativo, de cunho interpretativo, a evidenciar que somente podem ser reconhecidos como dedutíveis os valores efetivamente contabilizados como pagos ou creditados no período.

Tal entendimento é corroborado, inclusive, por doutrinadores de renome. Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho⁴:

*“IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta Edmar Oliveira Andrade Filho**

4

Disponível

em:

Documento assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme nos foi relatado, uma renomada empresa de auditoria apresentou-lhes uma opinião legal sobre a aplicação da legislação que rege a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, do montante dos juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em anos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o relato, aqueles auditores entendem que: a) esse procedimento não implica violação do regime de competência porquanto esse tipo de despesa deve ser considerada incorrida no período-base em que houver a deliberação do órgão competente sobre o pagamento; b) não existe norma legal alguma que impeça o pagamento dos juros e a sua consequente dedutibilidade, que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em períodos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o nosso entendimento, quando se pretende o cálculo dos juros sobre a movimentação do patrimônio líquido em períodos-base anteriores, o que se quer, na verdade, é o cômputo, num determinado período-base, de juros que não foram contabilizados nos períodos anteriores. Em suma o que se pretende é ‘recuperar’ a dedutibilidade de uma despesa ou encargo que, por qualquer razão, não foi suportado pela empresa em anos anteriores.

Diante desse quadro, somos consultados sobre a validade jurídica dos argumentos acima apresentados e dos eventuais riscos decorrentes da adoção do procedimento recomendado.

NOSSOS COMENTÁRIOS

1- Da legislação aplicável

De acordo com o caput do art. 347 do RIR/99, 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 dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

O § 1º do art. 347 do RIR/99 estabelece que ‘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’.

Para explicitar como deveria ser determinado o limite de dedutibilidade, para fins do IRPJ e da CSLL, foi editada a Instrução Normativa nº 93/97, que no art. 29 dispõe:

‘Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

Documento assinado digitalmente conforme o art. 1º, § 2º, da Instrução Normativa nº 93/97, de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.'

Sobre a adoção do regime de competência para fins de dedutibilidade dos juros sobre o capital há o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

Com base nos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

A remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nesta esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico.

Portanto, em princípio, uma sociedade pode - no presente - deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

Como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito montante máximo do encargo que pode ser deduzido.

Além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm ou não a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência. É que será analisado a seguir.

Como visto, o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência. Existe uma dúvida razoável sobre a validade (legalidade) desse preceito, posto que a Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96 não impõem tal exigência.

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a matriz legal do § 2º do art. 247 e do caput do art. 273, ambos do RIR/99, o lucro líquido do exercício (para fins fiscais) deverá ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, o que leva à conclusão inexorável de que a observância do regime de competência é obrigatória.

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial 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. Trata-se de critério objetivo e obrigatório de ‘imputação temporal dos fatos tributários’, para adotar a expressão de Alberto Xavier.(1)

O ‘regime de competência’ é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em ‘cash basis’ e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. Exemplo desse último critério é, na lição de Alberto Xavier, o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, em relação ao regime de apropriação das receitas financeiras, que adotou o sistema de rateio (averaging) em lugar do regime de competência como é normalmente conhecido e aplicado.

Para observância estrita do regime de competência é necessária que a despesa, custos ou perda em geral esteja incorrida. Para fins fiscais, o conceito de ‘despesa incorrida’ consta do item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76. Assim, devem ser consideradas despesas incorridas as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que perfeitamente caracterizadas e quantificadas no período-base. Em outras palavras, a condição para que uma despesa seja considerada incorrida é o recebimento ou uso de bens ou direitos em benefício da empresa.

Em face da eficácia atual do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não há dúvida de que a legislação tributária determina a obrigatoriedade do regime de competência para o registro de todas as mutações patrimoniais. As exceções são aquelas explicitadas na própria lei.

O preceito normativo citado - que constitui verdadeira norma geral - não foi revogado pela Lei nº 9.249/95 e nem pela Lei nº 9.430/96. Embora posteriores ao Decreto-lei nº 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressa ou tacitamente aquele

diploma normativo. De fato, não há que se cogitar da aplicação do disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior ‘quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior’. As Leis nºs 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A rigor, no caso, incide a regra do § 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual ‘a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior’. As leis, neste caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nº 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequências porque a observância - e a eventual inobservância - desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.(2)

A rigor, a questão do regime de competência é apenas uma das diversas nuances do problema submetido à nossa apreciação e não a mais importante, como será visto.

3 - Período de competência dos juros sobre o capital

Como visto, o chamado ‘regime de competência’ está intrinsecamente ligado à idéia de um período de tempo. É a esse período de tempo que uma mutação patrimonial pertence e deve ser refletida e considerada do ponto de vista contábil e fiscal.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação.

Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. O direito aos dividendos é, na lição de WALDIRIO BULGARELLI(3) , um direito abstrato e perspectivo, que só se torna efetivo (exigível) após a deliberação da assembleia dos acionistas. Diz o consagrado autor:

Documento assinado digitalmente conforme N.º 10.200-2 de 14/04/2015
Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

abstrato e perspectivo concretiza-se e torna-se efetivo após a deliberação da assembléia geral, de distribuí-los, é chamado, então, crédito dividendual; portanto, existe potencialmente como direito a participar dos lucros, e torna-se factível quando haja tais lucros e quando se decida a sua distribuição'. (Manual das sociedades anônimas).

Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão.

Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Em princípio não existem normas que proíbam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada.

Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade.

Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não-pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece foras de dúvida que elas, renunciaram à

Documento assinado digitalmente conforme o artigo 1º, § 1º, da Lei nº 8.935/94, Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por ELEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas ‘ato jurídico perfeito’, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.

Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

- a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado ‘juro sobre o capital social’ se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;
- b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;
- c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e
- d) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA. Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

NOTAS

1. XAVIER, Alberto. *Distinção entre fornecimentos a curto e longo prazo, para efeitos do Imposto de Renda. Revista de Direito Tributário nº 23/24. S, 1983, p. 104.*

2. Conseqüências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente.

3. BULGARELLI, Waldírio. *Manual das Sociedades Anônimas.* 8. ed. São Paulo : Atlas, 1996, p. 204. No mesmo sentido: LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Estudos e pareceres sobre sociedades anônimas.* 1. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 173, e VIVANTE, Cesare. *Tratado de derecho mercantil.* V. 2. Trad. Ricardo E. de Hinojosa. 1. ed. Madri: Reus, 1932, p. 335.”

Bem andou a fiscalização ao explicitar que a indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio de períodos pretéritos decorre das próprias disposições do art. 9º e seu §1º da Lei nº 9.249, de 1995.

Por fim, mesmo que se questione o caráter de despesa do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, a doutrina é assente em reconhecer que os preceitos fiscais sob apreciação instituíram um regime fiscal especial e opcional, cujas regras de dedutibilidade devem ser rigorosamente observadas pelas pessoas jurídicas.

Conforme bem elucidado pelo Ilustre tributarista Alberto Xavier, *In “Natureza Jurídico-Tributária dos ‘Juros sobre Capital Próprio’ face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais”* (*Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 21, Junho de 1997, p. 7/11), “o ‘juro sobre capital próprio’ outra coisa não é que um resultado distribuível da companhia sujeito a **regime fiscal especial**” e “**opcional para os lucros distribuíveis que se enquadram no duplo limite atrás referido**”. E acrescenta:

“Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral”.

Sobre a natureza do dispêndio, reitera-se que a legislação fiscal é clara em definir se tratar de despesa financeira, *para fins fiscais*, inclusive quando os juros forem imputados aos dividendos.

A esse respeito, traz-se à baila a lição de Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (*In Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática - 33ª ed.*, São Paulo, Atlas, 2008, p. 109/110).

"O parágrafo único do art. 30 da IN nº 11/96 dispõe que, para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros sobre o capital próprio, pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando creditados à conta de reserva específica, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

Aquela determinação é correta porque os juros sobre o capital próprio foram instituídos para dar isonomia entre o capital de terceiros e o capital próprio em termos de dedutibilidade da remuneração. Isso significa que ambos os juros têm a mesma natureza de despesas financeiras. Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a desigualdade agravaria se não fosse instituída a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

A CVM expediu a Deliberação nº 207, de 13-12-96, publicada no DOU de 27 do mesmo mês, onde determina que os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio devem ser contabilizadas diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício. Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma:

- a) *como crédito da conta investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estejam compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e*
- b) *como receita, nos demais casos.*

A CVM mantém entendimento equivocado em afirmar que os juros representam distribuição de resultados, não se tratando de despesas. O argumento mais forte utilizado é o de que a lei permite imputar os juros nos dividendos mínimos obrigatórios. Essa imputação foi colocada para evitar a descapitalização das companhias abertas e não serve como base legal.

(...).

A Circular nº 2.722, de 25-09-96, do Banco Central, estabeleceu condições para remessa ou capitalização de juros a título de remuneração do patrimônio líquido de que trata o art. 9º da Lei nº 9.249/95. Tanto a remessa como a capitalização não poderão exceder o valor dedutível na apuração do lucro real para efeitos do imposto de renda.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digital

lmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

A Solução de Consulta nº 63 da 6ª RF (DOU de 17-10-01) definiu que, sob pena de infringir o regime de competência previsto na legislação própria, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.”(destaques acrescidos)

A evidenciar a natureza dos juros sobre capital próprio como despesa financeira, para fins de dedutibilidade na determinação do lucro real, como sendo *regra de caráter estritamente fiscal*, a qual não guarda conformação com a regulação imposta pela Deliberação CVM nº 207/96, assim pontuou Sergiu de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke *in Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (aplicável às demais sociedades)*, 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2009, p. 336:

“Prosseguindo, a Secretaria da Receita Federal entende ainda que para que sejam passíveis de dedutibilidade os JSCP devem ser contabilizados a título de despesa financeira. Assim está previsto na Instrução Normativa nº 11/96, em seu art. 30:

[...]

A Comissão de Valores Mobiliários, ao regulamentar a matéria, por intermédio da Deliberação CVM nº 207/96, entendeu que dadas as condições impostas em lei aos JSCP – ser função do lucro, ser imputado ao dividendo obrigatório e não refletir de fato o custo de capital próprio – estes, em essência, nada mais são do que uma destinação de parte do resultado apurado em um exercício social, razão pela qual devem ser assim evidenciados em demonstração de mutações do patrimônio líquido.

Em termos práticos, para atender a ambos os Reguladores, deve a companhia contabilizar os JSCP como uma despesa financeira para torná-los dedutíveis e, para fins de apuração e destinação de resultado, deve a companhia expurgar os efeitos produzidos por tal procedimento, através de um estorno do lançamento. Os JSCP, desse modo, podem ser evidenciados na demonstração de mutações do patrimônio líquido.” (destaques acrescidos)

Portanto, não regularmente materializada a opção da contribuinte nos anos-calendário de 2002 e 2003, por esse regime especial de tributação, mediante a contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos juros em questão, não é possível admitir a validação da opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio.

Documento assinado digitalmente conforme nº 10805.721654/2012-19
Autenticado digitalmente em 08/06/2015 por L
EONARDO DE ANDRADE COUTO

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à glosa de despesa de juros sobre o capital próprio do respectivo ano de 2007, entendo que a decisão recorrida se mantém por seus próprios fundamentos. Reproduzo-os a seguir.

“...”

Em verdade, nota-se que a interessada deixou de materializar a opção nos anos-calendário de 2002 e 2003, mediante a contabilização dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira nos respectivos períodos, porque contribuiria para o aumento do resultado negativo apurado nos anos em questão e, por consequência, dos respectivos prejuízos fiscais, cujo aproveitamento é limitado à trava dos 30%. Confiram-se as informações da DIPJ dos anos-calendário 2002 e 2003 (retificadoras ativas).

“...”

Vide espelho das DIPJ às fls. 1.210/1.211.

“...”

Nesse contexto, apenas por amor ao debate, acaso fosse feita a reconstituição dos resultados a partir do ano-calendário 2002, com a apropriação das despesas financeiras a título de JSCP conforme o regime de competência, ou seja, nos respectivos anos de sua determinação (2002, 2003 e 2007), utilizando-se os valores de prejuízos fiscais acumulados, com a trava dos 30%, o resultado atingido no ano-calendário 2007 não seria o mesmo apurado pela contribuinte, quando comparado com aquele atingido mediante a apropriação indevida, no referido período de 2007, dos JSCP dos anos de 2002 e 2003. Confira-se:

	GM					
	Reconstituição do Lucro Real					
	AC 2002	AC 2003	AC 2004	AC 2005	AC 2006	AC 2007
discriminação						
Lucro Real antes comp. Prej. Fiscal	-33.984.867,89	-870.210.586,50	-98.437.873,84	-333.379.510,34	2.388.215,32	629.505.323,99*
(-) despesa financeira - JSCP	164.635.391,62	232.268.696,18				
(+) despesa financeira - JSCP						396.904.087,80 **
Lucro Real	-198.620.259,51	-1.102.479.282,68	-98.437.873,84	-333.379.510,34	2.388.215,32	1.026.409.411,79
(-) compensação prej. Fiscal Per. Ant.					716.464,60	307.922.823,54
Lucro Real ajustado	-198.620.259,51	-1.102.479.282,68	-98.437.873,84	-333.379.510,34	1.671.750,72	718.486.588,25
Lucro Real Declarado	-33.984.867,89	-870.210.586,50	-98.437.873,84	-333.379.510,34	1.671.750,72	440.653.726,79
diferença	-164.635.391,62	-232.268.696,18		0,00	0,00	277.832.861,46

* já incluída a despesa de JSCP dos anos de 2002 (R\$164.635.391,62), 2003 (R\$232.268.696,18) e 2007 (R\$11.687.317,99)

** soma das despesas de JSCP dos anos de 2002 (R\$164.635.391,62) e 2003 (R\$232.268.696,18)

Como visto do quadro acima, a sistemática adotada pela contribuinte implicou, justamente, a burla da trava de 30% na compensação dos prejuízos fiscais acumulados no ano de 2007.”

Correta, pois, a glosa do excesso de dedução de juros sobre o capital próprio na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2007.

Da multa de ofício aplicada

Acerca da multa aplicada, é fundamentada no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cuja redação original é a seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARL

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digita

lmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...).”(negrejou-se)

A Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conferiu nova redação ao dispositivo, nos seguintes termos:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...).”

Como visto do dispositivo transscrito, para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária, da qual resulte falta de recolhimento do tributo ou contribuição, por parte da contribuinte.

E é exatamente este o caso aqui tratado, no qual restou evidenciada a inobservância das normas para a dedutibilidade de despesa a título de Juros sobre o Capital Próprio, fato que resultou a falta de recolhimento do IRPJ e CSLL devidos.

Assim, a exigência da penalidade decorre de expressa determinação legal, descrita nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirma que inexiste base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, **o art. 84, inciso I**, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)*

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

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

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

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está, pois, na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Também nesse sentido é a multa de ofício débito decorrente de tributos e contribuições. Isso porque ela resulta, nos exatos termos da alínea *a* do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à *falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*.

Aplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

Da taxa Selic

No que tange aos argumentos da Recorrente de que a taxa SELIC seria inaplicável no presente lançamento, cabe observar que a sua utilização está expressamente prevista no artigo 13 da Lei nº 9.065/95, não cabendo à instância julgadora administrativa apreciar a validade da norma.

Ademais, tal matéria já está sumulada neste Conselho (Súmula CARF nº 4):

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Cabível, portanto, a exigência dos juros moratórios calculados com base na taxa SELIC.

Da multa isolada devida pela falta/insuficiência do recolhimento das estimativas

Conforme relatado, há concomitância das multas de ofício isoladas e proporcionais.

Quanto a essa matéria, este Colegiado possui entendimento sedimentado, no sentido de sua inaplicabilidade. Nesse sentido, cito, dentre outros, o acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa elucida:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Transcrevo agora excertos do voto condutor daquele julgado:

“ (...) No que tange a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ ou CSLL sobre estimativas, após o encerramento do ano-calendário, verifica-se que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”

.....
§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;” (Grifei)

Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através 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.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, através 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.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

(...)"

Reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas, mesmo após a vigência das alterações da Lei 11.488/2007.

Isso porque, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que a época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

"(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

(...)" Grifei.

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência. Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Portanto, as multas de ofício isoladas, concomitante às multas proporcionais, devem ser exoneradas.

Conclusão

Por todo exposto, VOTO no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado para excluir as multas isoladas de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

Declaracão de Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Pelo que se extrai do auto de infração de fls. 974 e seguintes, notificado a autuada em 30/05/2012, trata-se de exigência cujo cerne da acusação são os juros pagos sobre o capital próprio no ano-calendário de 2007.

No momento em que se glosou parte dos juros pagos sobre o capital próprio, os valores recolhidos mensalmente a título de estimativas relacionadas ao IRPJ mostraram-se insuficientes. Assim, exigiu-se o valor do tributo, com multa de 75% e multa isolada incidente sobre a diferença das estimativas alegadamente não pagas.

No que diz respeito ao cancelamento da multa isolada, na medida em que acompanho o entendimento do ilustre relator de que encerrado o ano-calendário tal exigência é incabível, desnecessário maiores comentários. Sigo suas conclusões.

Em síntese, a questão em tela diz respeito "se os juros sobre o capital próprio que não foram pagos num determinado exercício podem ser pagos em exercício posterior e deduzidos da base de cálculo do IRPJ?

Este é o tema, passo a enfrentá-lo.

A sociedade, seja ela constituída por cotas ou ações, tem por objetivo a obtenção de lucro e para tal necessita de recursos para operar. Neste compasso, pode buscar recursos no sistema financeiro, pagando juros de mercado, ou pode contar com o aporte de sócios ou acionistas que, neste caso, mediante aumento de capital, conferem à sociedade os recursos de que ela necessita para operar.

Se a empresa buscasse recursos no mercado estaria obrigada a pagar juros e estes se constituíam em despesas necessárias e dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda. No entanto, não teria lógica admitir como despesas necessárias os juros pagos ao mercado financeiro e não remunerar o aporte de capital feito pelos sócios ou acionistas. Neste sentido, o artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, abaixo transcrito, previu a dedução, para efeitos da apuração do lucro real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do 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

Documento assinado digitalmente conforme Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

creditados. (Redação dada ao parágrafo pela Lei nº 9.430, de 27.12.1996, DOU 30.12.1996, com efeitos financeiros a partir de 01.01.1997).

Importante observar que o § 1º estabelece que o efetivo pagamento dos juros "fica condicionado a existência de lucro" ... "ou" "de lucros acumulados e reservas de lucros". Vê-se que o pagamento dos juros não está "condicionado a existência de lucro" ... "e de" "lucros acumulados e reservas de lucros". São juros que podem ser pagos numa situação ou noutra e em ambos os casos deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

No caso do IRPJ de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual, onde se encontra a recorrente, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Assim, quando a norma fala em "existência de lucros" acompanhada do complemento "computados antes da dedução dos juros", a interpretação que melhor se encaixa é a de que está a se referir ao período de apuração em que se verificaram os lucros.

Por outro lado, as expressões "**lucros acumulados e reserva de lucros**", inseridas na segunda parte do § 1º, só podem se referir a exercícios anteriores. São lucros do passado e não do presente.

A existência de lucros acumulados decorrentes da não distribuição é inerente à realidade das empresas. Uma companhia pode ter lucro em determinado período e por várias razões optar em não deliberar sobre a distribuição. O fato de não deliberar, num determinado exercício, sobre a distribuição dos lucros, não quer dizer que isto não possa ser feito nos exercícios subsequentes. A mesma situação aplica-se aos juros sobre o capital próprio. O pagamento destes fica condicionado à deliberação da Assembléia. **Enquanto a Assembléia não deliberar eles não podem ser pagos e, em não sendo pagos, não podem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ⁵.**

Todavia, uma vez deliberado e pagos, os juros sobre o capital são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ do período em que a despesa efetivamente se materializar.

O direito à dedutibilidade dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio nasce no momento em que ocorrer a deliberação societária e seu efetivo pagamento. No caso dos autos, houve deliberação e efetivo pagamento de JCP em 2007, razão pela qual este deve ser compreendido como o regime de competência.

Refletindo situação idêntica a dos autos, transcrevo o seguinte precedente do STJ:

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

⁵ Isso porque, conforme observou a recorrente, em linhas gerais, a aplicação do regime de competência no reconhecimento das receitas se dá a partir do momento em que nasce o direito de recebê-las, enquanto que as despesas são comutadas para efeito de sua dedutibilidade a partir do momento em que nasce a sua obrigação legal de pagá-las. Documento assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L

EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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. (REsp 1086752/PR. J. 17/02/2009. Rel. Ministro Francisco Falcão.

Na mesma linha, em homenagem ao Tribunal Regional Federal da minha terra, sem tirar o prestígio dos demais, cito os seguintes precedentes destacando que "**O período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Por isso, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros, não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se falar em dedutibilidade de algo inexistente.**"

TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE DE DEDUÇÃO. ART. 6º, DECRETO-LEI Nº 1.598/77. LEIS Nº 9.249/95 E 9.430/96. COMPATIBILIDADE.

1. Segundo o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as variações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. As Leis nº 9.249/95 e 9.430/96, não revogaram o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Portanto, o encargo denominado juro sobre o capital próprio está submetido ao regime de competência.

2. O período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Por isso, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros, não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se falar em dedutibilidade de algo inexistente.

3. A verificação das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deve ser feita no período ~~em que ocorrer~~ a deliberação de seu pagamento ou crédito, por quanto, segundo ensinamento doutrinário, apresenta-

OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por L
EONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação" (cf. Edmar de Oliveira Andrade Filho).

4. *Tendo o contribuinte, ao proceder a dedução dos juros sobre o capital próprio superado os limites legalmente previstos para esse fim, legítimo se apresenta o ato fiscal que promove a glosa do excesso, fazendo incidir sobre ele os tributos devidos.*
5. *Sentença mantida. (TRF4. Apelação Cível 5005427-55.2012.404.7005. Jul. 15/01/2013. Rel. Desembargador Otávio Roberto Pamplona).*

Ademais, no caso dos autos, conforme destacado nos debates durante a sessão, ainda que se considerasse somente o lucro líquido de 2007 (superior a R\$ 1 bilhão), para fins de cálculo do limite da dedutibilidade, seria suficiente para a dedução devida.

ISSO POSTO, voto por cancelar integralmente o lançamento.

assinado digitalmente
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

Declarando de Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ

Durante a votação desse processo entendi equivocadas as razões dos meus colegas que optaram por negar provimento ao recurso do contribuinte, de sorte que optei por registrar formalmente minhas opiniões.

A primeira premissa que deve ser estabelecida e da qual nem meus colegas parecem discordar, é que a Lei não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP.

Ou ainda, em outras palavras, não existe qualquer menção no texto legal de que seja obrigatório, para fins de dedutibilidade dos JCP, que o pagamento ou crédito seja feito em cada ano, em cada exercício social, em cada período-base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo.

O art. 9º da Lei nº. 9.249/95 estabelece que a pessoa jurídica “*poderá deduzir*” os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, deixando claro, pois, que o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, a qual não está condicionada a qualquer espécie de periodicidade.

Sendo assim, observadas as regras legais de cálculo e limites, os JCP que eventualmente não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente, em um ano-calendário qualquer, podem sê-lo em qualquer momento posterior, quando houver deliberação societária neste sentido.

Muito embora claras as disposições, a interpretação fiscal pretende explorar a lacuna da Lei para restringir a possibilidade de dedução dos JCP pagos, majorando silenciosamente a tributação, sem autorização legal.

Caso o legislador tivesse tido a intenção de vedar ou limitar tais possibilidades, teria estabelecido na Lei, expressamente, qualquer vedação ou limite, como, por exemplo, poderia ter estabelecido algum tipo de restrição temporal para a computação dos valores a pagar ou creditar, ou poderia ter condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo, como fez a Lei nº. 9.532/97 (art. 1º, § 4º)⁶, que estabelece prazo para dedução do IR incidente sobre rendimentos obtidos no exterior, perante o imposto brasileiro.

Deste modo, querer acrescentar qualquer restrição temporal a dedutibilidade dos JCP importa em extravasar o texto da Lei, incluindo no texto legal condição nele não escrita.

⁶ “Parágrafo 4º - Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da lei n. 9249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados como o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.”

A instituição e cobrança de tributos, assim como as condutas da Administração Pública em geral, são pautadas pelo princípio da legalidade (art. 150, I,CF), sendo vedado à Administração Tributária exigir tributo sem amparo em lei.

Nesse sentido, não pode o Fisco atribuir à Lei restrições nela não contidas de forma a aumentar a carga tributária do contribuinte.

Além disso, não nos parece válida a interpretação da fiscalização que pretende examinar a IN nº. 11/96, olvidando que ela necessariamente deve ser entendida dentro dos limites legais, pois qualquer disposição normativa fiscal destituída de base legal não obriga os contribuintes. A interpretação dada ao que diz a IN nº 11/96 distorceu o conteúdo do princípio da competência (inserto no art. 29 da IN nº. 11/96), senão vejamos.

Conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº. 58/77, contemporâneo à Lei nº. 6.404/76 e ao Decreto-lei nº. 1.598/77, e que até hoje informa o entendimento do conceito, o regime de competência “*costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa*”.

Segundo esse parecer:

5. *A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas (art. 162, parágrafo 1º, do RIR/75), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior.*

6. *Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.*

7. *Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranquilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado parágrafo 1º do artigo 162 do RIR/75. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como as pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente.”*

Aplicadas essas diretrizes, conclui-se que a despesa com o pagamento dos JCP apenas é incorrida pela sociedade quando houver **deliberação dos sócios e/ou acionistas neste sentido e ainda sob condição de haver efetivo pagamento ou crédito dos juros, que no**

caso concreto ocorreu em 2008, ano em que a Recorrente deduziu os valores referentes aos JCP.

Noutras palavras, como o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, apenas com a efetiva deliberação e pagamento ou crédito dos JCP é que existe a obrigação incorrida incondicionalmente.

Antes da correspondente deliberação, que demonstre a efetiva intenção da sociedade em realizar o pagamento dos juros, não há de se falar na sua dedutibilidade para fins fiscais, nem tampouco na obrigação de a sociedade pagar ou creditar os juros a seus sócios ou acionistas.

Cabe acrescentar que a disciplina legal-fiscal dos JCP difere daquela aplicada às despesas financeiras em geral, já que essas são dedutíveis independentemente de pagamento ou crédito, ao passo que a dedutibilidade dos JCP ainda depende da sua deliberação e do seu efetivo pagamento ou crédito, de tal modo que, antes deste último evento, a despesa não existe fiscalmente.

A hipótese fática de incidência da norma do art. 9º da Lei nº. 9.249/95 é o pagamento ou crédito dos JCP, significando que a ocorrência desse fato faz parte da materialidade da incidência da norma.

As despesas com JCP só podem ser consideradas incorridas quando definitivamente devidas, isto é, o momento em que as obrigações a que se referem estejam constituídas de acordo com a norma de direito aplicável. Logo, as despesas de JCP serão consideradas incorridas no período-base em que houver sua deliberação e seu pagamento ou crédito. Antes da deliberação e do pagamento ou crédito não há o que deduzir, e não há que se dizer que o regime de competência não foi cumprido.

A faculdade é exercida ou não pelos acionistas mediante disposição estatutária ou deliberação em assembleia. Antes disso, a sociedade não se obriga e nada se pode exigir por absoluta falta de título jurídico. Logo, enquanto não houver ato jurídico que determine a obrigação de pagar/creditar juros, inexiste despesa. O cerne da questão reside na temporalidade deste ato.

Nesse contexto, a exigência do art. 29 da IN nº. 11/96 milita exatamente a favor do entendimento da Recorrente; ou seja: o JCP será dedutível no período em que este for deliberado e pago ou creditado aos acionistas, em respeito, justamente, ao princípio da competência.

O art. 29 da IN nº. 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, apenas esclarece que a despesa deve ser reconhecida no período-base do pagamento ou crédito, pois apenas nesse momento nasce a obrigação a eles relativa.

Veja-se o trecho do trecho do voto do eminente conselheiro Valmir Sandri, no acórdão nº. 101-96.751, proferido em 29.05.2008 pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes :

O dispositivo diz respeito ao regime de competência ‘para efeito de apuração do lucro real’, isto é, quando se torna possível deduzir os valores dos JCP. Assim, o dispositivo não discrepa de todo o que foi afirmado acima, reiterando que para efeito de dedutibilidade do JCP o que importa é o pagamento ou o crédito, considerado este o momento adequado para efeito do regime de competência. Mas de modo algum este dispositivo veda o procedimento adotado pela Recorrente, como quer fazer crer a decisão recorrida.

Da observância aos limites de dedutibilidade dos JCP

A essa altura, cabe notar que, a fim de que a opção por este regime alternativo de tributação dos JCP não criasse despesas em demasia, a Lei criou limites a fim de preservar o interesse do erário. Dessa forma, o art. 9º da Lei nº. 9.249/95 prevê que, para efeitos da dedutibilidade do IRPJ, os JCP devem ser limitados à variação, *pro rata dia*, da TJLP.

Igualmente, a Lei prescreve que o pagamento dos JCP só poderá ser efetuado se forem computados lucros antes da dedução dos juros ou se houver lucros acumulados ou reserva de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Não existem limites, no entanto, com relação à periodicidade, não havendo suporte legal à autuação ora recorrida. A despesa pertence, assim, ao ano-calendário em que for deliberado o pagamento e ocorrer ou este ou o crédito.

Por consequência, segundo esta interpretação, tais limites devem ser apurados com base nos valores do ano-calendário em que o pagamento ou crédito ocorrer.

Sobre o tema, vale trazer à colação a doutrina de Waldir Luiz Braga e Guilherme Pereira das Neves⁷:

Na nossa opinião, a redação do caput do art. 9º da Lei nº 9.249/95 não deixa dúvidas quanto ao fato de que o momento em que a dedução fiscal deve ocorrer é quando há o pagamento/crédito da remuneração em tela, vez que estabelece que a ‘pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos do lucro real, os juros pagos ou creditados... a título de remuneração do capital próprio...’. Vale dizer, ao facultar aos contribuintes o pagamento da referida remuneração, a Lei nº 9.249/95 não estabeleceu qualquer periodicidade fixa para o seu pagamento, nem o restringiu ao encerramento de cada exercício.

Apenas estabeleceu que, para ser dedutível, tal remuneração deve ser calculada com base na variação pro rata dia da TJLP

sobre as contas de PL, sem também determinar que a referida taxa seja aplicada anualmente sobre as contas do PL.

De outro lado, quando o § 1º do referido diploma legal menciona que o efetivo pagamento ou crédito fica condicionado à existência de lucros, do exercício ou acumulados, computados antes da dedução dos juros, tem, a nosso ver, o objetivo de estabelecer que os lucros a serem considerados como limite de dedutibilidade serão aqueles existentes na data em que for efetivamente pago ou creditado o montante correspondente à remuneração sobre o capital próprio.

Em outras palavras, o que importa é que, no momento em que a Sociedade delibera pagar ou creditar a aludida remuneração, ela possua lucros suficientes (em montante igual ou superior ao dobro da quantia que se pretende pagar) para que o valor devido a título de tal remuneração seja considerado fiscalmente dedutível.

Isso significa, precisamente, que é absolutamente irrelevante o fato da Sociedade ter apurado prejuízo contábil nos anos em que o PL foi remunerado com a variação pro rata dia da TJLP, pois o que conta, realmente, para fins de dedutibilidade fiscal, são os lucros existentes no momento em que ocorre o pagamento ou crédito da remuneração sobre o capital próprio.

Assim, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos JCP, deve-se atentar apenas para as condições previstas em Lei, quais sejam, a existência de lucros, no momento em que haja deliberação para pagamento ou crédito, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados.

Da jurisprudência sobre o tema

Há vários precedentes das DRJs neste sentido

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, respeitando-se os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, bem como entendimento da Receita Federal expresso no Ato Declaratório Normativo Cosit Nº 13 de 1996. Nada obsta a dedutibilidade do JCP pago acumuladamente, desde que provada, ano a ano, ter esse sido

passível de distribuição e dedução, respeitado o limite de cinqüenta por cento do lucro líquido correspondente ao período OS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

base do efetivo pagamento ou crédito, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior. (Acórdão 14-42092 de 23/05/2013, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – 3ª Turma)

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES PARA AFERIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE. A distribuição acumulada de juros sobre o capital próprio somente é possível se comprovadamente existentes e passíveis de distribuição, ano a ano, levando-se em conta os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberar a sua distribuição. LUCRO REAL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. PARCELA INDEDUTÍVEL. Os valores pagos a título de juros sobre capital próprio, que excedem aos valores legalmente permitidos como dedução, devem ser adicionados ao lucro líquido na apuração do Lucro Real. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. É cabível a aplicação simultânea da multa isolada por falta ou insuficiência do recolhimento das antecipações mensais das estimativas e da multa proporcional ao tributo exigido no auto de infração. (Acórdão 14-42037 de 16/05/2013, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – 3ª Turma)

No mesmo sentido, são os julgados deste Conselho, dentre os quais se destacam:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL - O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito. Inclusive, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento. (...). (CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª TO, Acórdão 1401-000.900, Acórdão 1401-000.901 e Acórdão 1401-000.902 em 04/12/2012. Recurso Voluntário Provido por maioria de votos, vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Karem Jureidini Dias.)

(...). JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO COM BASE EM PERÍODOS ANTERIORES. O Art. 9º da Lei nº 9249/95 não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Diante dessa falta de restrição temporal e da discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre o capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA. Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro. ART. 29 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11/96. REGIME DE COMPETÊNCIA. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP desde que provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou a sua distribuição. (...). (CARF, 1ª Seção, 2ª Câmara, 2ª TO , Acórdão 1202-000.766 em 08/05/2012. Recurso Voluntário Provido por maioria de votos, vencidos os conselheiros Carlos Alberto Donassolo e Viviane Vidal Wagner. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.)

Oportunas as conclusões do voto do Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, no acórdão nº. 1102-00.934 proferido em 08/11/2013 pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento:

Em suma, considerando-se que:

- (i) a criação do JCP teve por motivação equiparar a tributação dos diversos tipos de investimento em capital, provocar incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras e adotar uma política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento;*
- (ii) limitar o período de variação da TJLP seria um desestímulo para o investimento no capital de longo prazo quando comparado a outros tipos de investimento;*
- (iii) a aplicação da taxa TJLP indica que o JCP visa, além de remunerar o investidor pela indisponibilidade de capital, evitar que o investimento efetuado seja corroído pela inflação, entendimento este reforçado pelo cenário econômico da época da criação da lei e pelas medidas instituídas pelo próprio diploma legal, como a extinção da correção monetária do balanço;*
- (iv) a obrigação²⁴ legal de pagamento do JCP surge apenas quando da deliberação dos acionistas/sócios, diferentemente do*

que ocorre, por exemplo, nos empréstimos quando a obrigação de pagar juros se dá no momento da assinatura do contrato;

(v) o registro contábil de um passivo e da respectiva despesa exige a existência de uma obrigação, o que significa dizer que o exercício contábil (“competência) adequado para o registro da despesa de JCP é aquele em que houve a deliberação do pagamento;

(vi) o art. 9º da Lei 9.249/1995 e a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 não limitam a variação da TJLP apenas ao ano da deliberação do pagamento; e

(vii) não é possível considerar que a falta de deliberação do pagamento de JCP em um determinado exercício importa em renúncia à dedutibilidade da despesa de JCP, por não se tratar de um benefício, mas sim uma mera norma de apuração do tributo, como os demais dispositivos que tratam de despesas não dedutíveis no lucro real.

Em âmbito judicial, o Egrégio STJ já analisou o tema e também concluiu pela possibilidade do pagamento dos JCP retroativos. Confira-se:

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 obrigaría as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma obliqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA. Assinado digitalmente em 18/02/2015 por CARLOS PELA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*(REsp 1086752/PR, Rel. Ministro Franciso Falcão, 1ª Turma,
julgado em 17/02/2009, DJe 11/03/2009)*

Por todas essas razões, entendi por votar no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá