



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

Processo nº 10805.724586/2016-65
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1402-000.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 20 de março de 2019
Assunto JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio César Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG).

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº **02-72.801 - 10ª Turma da DRJ/BHE**, complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

" Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração constantes das fls. 892 a 906, que exigem, em relação ao ano-calendário 2011, o crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (R\$ 26.122.255,13) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (R\$ 9.404.011,85), no montante total de R\$ 35.526.266,98, já incluídos a multa de ofício, a multa isolada e os juros de mora.

O lançamento foi decorrente das seguintes infrações:

1 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO;

2 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL - JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO INDEDUTÍVEIS;

3 - MULTA ISOLADA - insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL apurados em balanços de suspensão ou redução.

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 862 a 889), a Autoridade Autuante constatou que a impugnante **não respeitara o regime de competência** (art. 29 da IN SRF nº 11/1996, IN 93/97, art. 1º da IN SRF nº 41/98, e Ato Declaratório Normativo Cosit nº 13/96) e nem os limites estabelecidos pela legislação. Veja-se o seguinte trecho retirado do TVF:

Com efeito, os limites para a dedutibilidade de despesas a título de juros sobre o capital próprio devem ser calculados com observância do período de competência a que se referem o pagamento ou crédito dos respectivos juros - há que se atentar, ainda, que a distribuição do juros sobre o capital próprio deverá ser creditada ou paga individualmente a titular e que deverão figurar como despesa financeira.

A Autoridade Autuante entendeu que, sob pena de violação do regime de competência, previsto na legislação tributária e comercial, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre capital próprio de períodos anteriores. Por decorrência, seria vedado o cálculo dos limites das despesas de juros sobre o capital próprio de determinado exercício a partir dos valores das contas de patrimônio líquido, lucros acumulados e lucro líquido, de exercícios anteriores. Veja-se:

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 capital próprio a que se refiram aquelas despesas, com o pagamento ou crédito dos valores de juros sobre capital próprio e sua individualização.

Pontua, ainda, em interpretação do § 5º do art. 1072 e 48 do Código Civil, que as deliberações societárias não podem ser alteradas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico protegido pelo ordenamento jurídico, a anulação da manifestação de vontade externada nas deliberações societárias somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, conforme estabelecem os artigos 166 e seguintes do Código Civil. Nesse sentido, registra que o encerramento do exercício social com a aprovação das demonstrações financeiras é um ato jurídico perfeito, devendo ser respeitada a vontade social expressa na ocasião.

Por fim, consigna no TVF que se a pessoa jurídica, por meio de seus sócios e no tempo certo, decidiu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio, dando outra destinação ao lucro do exercício, acabou por renunciar à faculdade que lhe foi conferida pelo ordenamento jurídico de deduzir, dentro dos limites estabelecidos pela lei, as despesas com aqueles juros.

Quanto aos valores, registrou que os juros sobre capital próprio no valor bruto de R\$ 37.828.187,93, relativos ao período compreendido entre 01/01/2006 a 31/12/2010, foram constituídos pelos seguintes valores:

DELPHI AUTOMOTIVES SYSTEMS
JSCP 2006 A 2010 - QUADRO RESUMO

PERÍODO	JSCP EM R\$
2006	22.697.591,75
2007	806.358,74
2008	8.922.491,75
2009	5.249.078,22
2010	152.667,48
TOTAL	37.828.187,93 (1)

Pontuou que os cálculos dos limites para pagamentos dos juros foram calculados sobre as contas do patrimônio líquido dos períodos de 01/01/2006 a 31/12/2010, apesar da despesa ter sido constituída e escriturada em 22/03/2011, em desacordo com o regime de competência.

Ainda, que o referido lançamento, somado ao valor dos JCP do período de 01/01/2011 a 31/10/2011 deliberado e escriturado em 16/11/2011, totalizou o montante de R\$ 65.421.944,93, que excedera o valor calculado da TJLP pró *rata die* sobre as contas do Patrimônio Líquido ajustado, conforme planilha apresentada às fls. 351/352. Nessa linha,

somente o valor de R\$ 27.593.757,00 lançado em 16/11/2011 preencheria as condições de dedutibilidade para fins de apuração do lucro real.

Dessa forma, a Autoridade Autuante lançara o valor de R\$ 37.828.187,93, a título de adição não computada na apuração do lucro real e procedera à recomposição da base de cálculo do IRPJ conforme demonstrativo:

IRPJ do ano calendário de 2011	DIPJ	LALUR	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
	Valores em R\$			
Lucro Líquido do Exercício	159.413.781,21	159.413.781,21	159.413.781,21	
Provisão referente à CSLL	11.227.637,74	-	11.227.637,74	
Lucro Líquido do Exercício após CSLL	148.186.143,47	-	148.186.143,47	
Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT	-24.965.997,24	-	-24.965.997,24	
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	123.220.146,23	-	123.220.146,23	
(+) Adições	111.361.602,96	179.182.358,31	149.189.790,89	37.828.187,93
(-) Exclusões	106.295.457,42	210.309.847,75	106.295.457,42	
(-) Comp de prejuízo fiscal de anos anteriores	0,00	0,00	0,00	
Lucro após a comp de prejuízo (lucro real)	128.286.291,77	128.286.291,77	166.114.479,70	37.828.187,93
IRPJ à alíquota de 15%	19.242.943,77	19.242.943,77	24.917.171,96	5.674.228,19
IRPJ adicional (alíquota de 10%)	12.804.629,18	12.804.629,18	16.587.447,97	3.782.818,79
IRPJ DEVIDO E LANÇADO DE OFÍCIO	32.047.572,94	32.047.572,94	41.504.619,93	9.457.046,98

Pelos mesmos fundamentos foi lançada a infração reflexa de CSLL no seguinte valor:

CSLL do ano calendário de 2011	DIPJ	APURAÇÃO FISCO	DIFERENÇA
	Valores em R\$		
Lucro Líquido do Exercício antes da CSLL	159.413.781,21	159.413.781,21	
Ajuste do Regime Tributário de Transição – RTT	-24.965.997,24	-24.965.997,24	
Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	134.447.783,97	134.447.783,97	
(+) Adições	112.063.758,29	149.891.946,22	37.828.187,93
(-) Exclusões	121.743.650,69	121.743.650,69	
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	124.767.891,57	162.596.079,50	37.828.187,93
CSLL 9% DEVIDO E LANÇADO DE OFÍCIO	11.229.110,24	14.633.647,16	3.404.536,92

Em razão dos valores mensais de IRPJ e CSLL que deixaram de ser antecipados, levando-se em consideração o que poderia ter sido deduzido a título de juros sobre o capital próprio em cada mês, adicionando-se as despesas excedentes à base de cálculo daqueles tributos, calculou-se o valor da multa de ofício isolada sobre a base de cálculo correspondente aos valores mensais não antecipados.

A ciência do Termo de Verificação Fiscal, planilha de cálculo, Autos de Infração do IRPJ e CSLL e do Termo de Ciência do Lançamento e Encerramento Total do

Procedimento Fiscal, bem como das orientações ao sujeito passivo, ocorreu de forma pessoal no dia 19/12/2016, conforme fl. 910 e 911.

Irresignada com o lançamento, a interessada apresentou impugnação no dia 16/01/2017, por meio de solicitação de Juntada de documentos ao processo, que fora aceita em 18/01/2017, conforme fls. 914 a 1176.

Segue-se síntese dos argumentos apresentados na impugnação:

I – Da violação ao artigo 142 do CTN

A impugnante defende que a autoridade administrativa **(a)** não apurou os efeitos da postergação de despesas; **(b)** não observou critério jurídico próprio e específico para a correta apuração do IRPJ e da CSLL supostamente devidos, e **(c)** desprezou os créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2011, de modo que os **autos de infração** seriam manifestamente **insubsistentes**.

Sobre os efeitos da postergação de despesas, defende que é fato incontroverso que as despesas de JSC foram efetivamente incorridas pela impugnante, pois a premissa fática e jurídica dos lançamentos é a suposta inobservância do regime de competência pela Impugnante. Assim, entende que a autoridade administrativa deveria ter apurado os efeitos da ocorrência da postergação de despesas, conforme art. 273 do RIR/1999. Cita o Parecer Normativo CST nº 57/79 para sustentar que a Autoridade Administrativa deveria ter verificado se o IRPJ e a CSLL que deixaram de ser recolhidos no ano-calendário de 2011 em razão da suposta dedução indevida de despesas de JCP, teventualente teriam sido recolhidos nos anos-calendário de 2006 a 2010.

Argumenta que, conforme doc. 02, e considerando-se a dedutibilidade das despesas de JCP nos anos-calendário de 2006 e 2010, a Impugnante apurou que exatamente os valores dos créditos tributários constituídos de ofício a título de IRPJ e de CSLL relativamente ao ano-calendário de 2011, teriam sido integralmente recolhidos nos anos-calendário anteriores, sem prejuízo ao Fisco.

Alega, ainda, que a situação da Impugnante é equivalente à tratada no Parecer Normativo da Cosit nº 02/96, que determina que, em caso de glosa de despesa ou omissão de receita, a autoridade administrativa deve investigar se os tributos devidos em determinado ano-calendário, eventualmente, foram recolhidos pelo contribuinte nos anos-calendário seguintes.

Quanto à não observância de critério jurídico próprio e específico para a correta apuração do IRPJ e da CSLL, sustenta que a Autoridade Administrativa aplicou diretamente as alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre a glosa de despesa do JCP, mas que a base de cálculo do IRPJ é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas no Regulamento do Imposto de Renda e a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e

alterações posteriores. Assim, entende que se deveria ter realizado a necessária recomposição das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL e cita jurisprudência do CARF (seria obrigatória a recomposição do lucro do período de apuração, procedendo a autoridade lançadora ao cálculo do montante tributável, sem a inclusão da despesa ou custo glosado).

Defende que com o aumento do Lucro Real e do IRPJ devido no ano-calendário de 2011 também há um aumento do limite de dedução de incentivos fiscais, como é o caso do programa de alimentação do trabalhador (PAT). Assim, considerando que a Impugnante deduzira, no AC 2011, R\$ 769.717,75 a título de PAT correspondente a 4% di IRPJ apurado como devido (R\$ 19.242.943,77), com o aumento do IRPJ para R\$ 24.917.171,96, tendo em vista a glosa da despesa de JCP considerada indedutível, a Impugnante teria direito de deduzir PAT no valor total de R\$ 996.686,88, ou seja, uma dedução adicional no valor de R\$ 226.969,13.

No que se refere à desconsideração dos créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL, sustenta que a autoridade administrativa deveria, sem margem a discricionariedade, computar os saldos negativos de IRPJ e de CSLL no cálculo dos tributos supostamente devidos em função da infração, o que implicaria a inexistência de saldos a pagar pela Impugnante e cita jurisprudência administrativa (Acórdão CARF nº 1402-00.254).

Sustenta que as exigências devem ser canceladas em razão do prejuízo decorrente da inobservância do art. 142 do CTN, evidenciando a incerteza e iliquidez dos autos de infração, e da aplicação da multa de 75% e dos juros de mora sobre tributos que não são devidos.

II – Da improcedência da acusação fiscal

II.1 – Ausência de limitação temporal na Lei nº 9.249, de 1995 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano de 2011) para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

A impugnante alega que a Lei nº 9.249/95 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), a Lei nº 6.404/76 (aplicável supletivamente), o Código Civil e o Contrato Social da **Impugnante** (uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada) **não impõem qualquer limitação temporal** para a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP, bem como para a dedutibilidade da respectiva despesa, de modo que houve afronto ao princípio da estrita legalidade e à soberania da vontade dos sócios para deliberar sobre a destinação dos lucros da pessoa jurídica.

Discorre sobre a legislação que permite a dedutibilidade da despesa com juros sobre capital próprio (Lei nº 9.249/1995; IN SRF nº 11/96, IN SRF nº 93/97 e IN SRF nº 41/98) para defender que tais normas exauriram as condições e os limites para a dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Defende que o caput do art. 9º da Lei nº 9.249, 1995, confere à pessoa jurídica o direito de deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes aos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados aos seus sócios ou acionistas e que com a deliberação societária e o pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, garante o direito efetivo da pessoa jurídica de deduzir as despesas incorridas com JCP das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem impor qualquer limitação temporal quanto aos anos-calendário. Outro critério definido em lei é que os JCP devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, assim estabelece-se que o JCP deve ser proporcional (pro rata dia) ao período de manutenção do capital investido pelo sócio ou acionista na pessoa jurídica, indicando que não faz o menor sentido a existência de qualquer tipo de limitação temporal já que se estaria a estimular o desinvestimento na pessoa jurídica.

Argumenta que no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, o legislador não determinou que deve haver deliberação societária, pagamento ou crédito de JCP e registro contábil do passivo da pessoa jurídica (obrigação de pagar JCP) **no curso do próprio AC**, como requisito para garantir a dedutibilidade da despesa. Também não vedou que, após o encerramento do AC e a aprovação das demonstrações financeiras, os sócios ou acionistas da pessoa jurídica deliberassem o pagamento de juros sobre o capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendário já encerrados.

Defende que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 assegura plenamente o direito da pessoa jurídica de deduzir o JCP das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem qualquer restrição temporal, ainda que no ano-calendário corrente a deliberação societária e o pagamento ou crédito **tenha por objeto as contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores**.

Cita jurisprudência.

II.2 – Ausência de limitação temporal na Lei nº 6.404/76 (aplicável supletivamente)

Sustenta que regras constantes da Lei nº 6.404/76 (Lei Societária) não interferem no regime tributário de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, conforme previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95, e também não impedem a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP em determinado ano-calendário, calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores.

Alega que a Lei nº 6.404/76 não tem regras específicas disciplinando a deliberação, o prazo, o período de apuração, o cálculo e o pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, de modo que não pode ser invocada como suposto fundamento para afastar o direito da pessoa jurídica de deduzir o JCP, ainda que calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, conforme o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e nos atos regulamentares vigentes no ano de 2011.

Argumenta que com o § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 o legislador pretendeu atribuir aos juros sobre o capital próprio a natureza de dividendos, de modo que ambos (JCP e dividendos) configuram formas absolutamente legítimas de distribuição de Lucros da pessoa jurídica para os sócios ou acionistas. Nessa linha, pontua que com exceção do dividendo obrigatório (artigo 202 da Lei nº 6.404/76), a Lei nº 6.404/76 não determina que todo o Lucro seja imediata e integralmente distribuído aos sócios logo após o encerramento do ano-calendário mediante o pagamento de dividendos, e também não impõe prazo ou qualquer limitação temporal para pagamento de dividendos.

Conclui que a Lei nº 6.404/76 não impõe prazo para distribuição de todo o Lucro da pessoa jurídica e para pagamento de dividendos acima do obrigatório, e, ainda, não restringe o direito dos sócios ou acionistas em razão do lapso temporal, o que, evidentemente, corrobora o argumento de que também não há limitação temporal para a deliberação e o pagamento ou créditos de juros sobre o capital próprio, ainda que calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores.

II.3 – Ausência de limitação temporal no Contrato Social da Impugnante

Alega que o Contrato Social da **Impugnante** (lembrando, uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, fls. 13/36) igualmente não impõe qualquer limitação temporal para a deliberação e o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio, ainda que calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores e que este não impõe a obrigação de distribuição integral do Lucro apurado ao final do exercício social, podendo uma parcela do Lucro ser destinada para a Conta de Lucros Acumulados, justamente para proporcionar distribuições futuras (dividendos ou juros sobre o capital próprio), ou, então, para constituição de outras reservas.

II.4 – A superveniente edição da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2010 (não aplicação no ano-calendário de 2011)

Pontua que em 13/05/2014, foi editada a Lei nº 12.973, promovendo alterações significativas na legislação do IRPJ e da CSLL, inclusive no próprio artigo 9º da Lei nº 9.249/95, que trata do regime tributário dos juros sobre o capital próprio e que, na oportunidade, **o legislador não vedou a dedutibilidade das despesas incorridas com JCP, calculadas com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, porque não quis restringir o direito assegurado pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, de modo que os intérpretes e aplicadores do direito deveriam respeitar a vontade/decisão do Poder Legislativo sobre a matéria.**

Registra que a pretexto de regulamentar a Lei nº 12.973/2014, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 1.515/2014, veiculando uma vedação à dedutibilidade da despesa de JCP, calculada com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores. Porém, que o §4º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 **inovou o regime tributário dos juros sobre o capital**

próprio, vedando a dedutibilidade das despesas, calculadas com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores. Comenta que em regulamentações administrativas anteriores (Instruções Normativas SRF nºs 11/96 e 41/98) não havia qualquer dispositivo vedando a dedutibilidade das despesas, calculadas com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores.

Sustenta que há **manifesta ilegalidade do §4º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014**, por afronta ao artigo 9º da Lei nº 9.249/95 (que, repita-se, não impõe a vedação pretendida pela Receita Federal do Brasil), fato é que o ato administrativo foi introduzido no ordenamento jurídico somente no ano de 2014 e, **jamais e em qualquer hipótese, pode retroagir**, nos termos do inciso II do artigo 9 do CTN.

II.5 – Observância do Princípio da Competência

A impugnante discorre sobre o regime de competência, utilizando-se, para tanto, de Doutrina, Parecer Normativo CST nº 58/1977, Parecer Normativo CST nº 08/76. Cita jurisprudência.

Pontua que não questiona que, como regra, o reconhecimento dos juros sobre o capital próprio deve observar o regime de competência e ser realizado no momento em que a respectiva despesa for incorrida, conforme previsto na legislação tributária e societária, e nos atos administrativos da Receita Federal, mas que **a discussão administrativa tem por objeto justamente o momento em que a despesa dos juros sobre o capital próprio é considerada incorrida.**

Entende que **em nenhuma hipótese o regime de competência determinaria que o JCP deveria ser reconhecido como despesa do exercício pelo simples fato de o capital dos sócios ou acionistas permanecer investido na pessoa jurídica**, pois os sócios ou acionistas podem decidir que nunca haverá pagamento ou crédito de JCP (seja porque não há disponibilidade financeira, ou mesmo porque podem optar por pagar somente dividendos), de modo que não faria o menor sentido a pessoa jurídica manter um passivo eterno (dívida de JCP) registrado na sua contabilidade.

Sustenta que a despesa de JCP é considerada incorrida pela pessoa jurídica **no momento da deliberação societária, e é dedutível das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento ou crédito, e não durante o período em que o capital do sócio ou acionista permaneceu investido na pessoa jurídica**, pois, repita-se, o JCP é uma dedução legal, e não uma despesa da atividade empresarial. Assim, no período em que o capital do sócio ou acionista permanecer investido de JCP, porém, não há obrigação da pessoa jurídica de pagar ou na pessoa jurídica, e antes da deliberação societária pelo pagamento ou crédito creditar JCP (portanto, não há motivação para constituição de um passivo) e também não há direito do sócio ou acionista de exigir o pagamento ou crédito de JCP (da mesma forma, não há motivação para constituição de um ativo).

Conclui que **somente com a deliberação societária pelo pagamento ou crédito de JCP, a dívida da pessoa jurídica se torna líquida, certa e exigível, e, portanto, é incorrida a correspondente despesa pelo regime de competência** nos termos da Lei nº 9.249/95, da Lei nº 6.404/76, das Instruções Normativas SRF nºs 11/96 e 41/98, e dos Pareceres Normativos nºs 08, de 28/01/1976, e 58, de 22/09/77.

Defende que o fato de em um determinado ano-calendário a pessoa jurídica deliberar o pagamento ou crédito de JCP, com base nas contas do patrimônio líquido de anos- calendário anteriores, também não representa afronta ao regime de competência, pois o regime de competência se aplica para o reconhecimento da despesa, e não para os índices que compõem a fórmula de cálculo do JCP.

II.6.- Ausência de Renúncia à Dedutibilidade do JCP

Pontua que no termo de verificação fiscal, consignou a autoridade administrativa que a suposta ausência de deliberação de pagamentos de juros sobre o capital próprio nos anos-calendário de 2006 a 2010, implicaria uma "espécie" de "renúncia" ao direito de deduzir as respectivas despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (ou seja, **o suposto "silêncio" dos sócios a seu tempo e modo representaria uma renúncia "tácita" ao direito assegurado pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95**).

Esclarece que **nos anos-calendário de 2006 a 2010 existiram, sim**, deliberações societárias pelo pagamento de JCP, e os respectivos valores foram pagos aos sócios da **Impugnante**. A deliberação de 22/03/2011 (questionada pela autoridade administrativa) tem por objeto valores complementares (adicionais) de JCP, que, obviamente, não foram distribuídos nos anos-calendário de 2006 a 2010.

Alega que não há na legislação (tributária, societária e civil) e nos próprios documentos societários da **Impugnante** nada que indique expressamente que, a suposta ausência de deliberação pelo pagamento ou crédito de JCP nos próprios anos-calendário de 2006 a 2010, ou a sua deliberação em montantes inferiores, implicaria renúncia ao direito assegurado pelo artigo 9º da Lei nº 9.242/95. Realmente, **a renúncia a um direito deve ser expressa, e não tácita ou presumida**.

Entende que, em tese, se há deliberação societária e pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio, e a respectiva despesa de JCP não é deduzida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, aí sim poderia se alegar que teria havido renúncia ao direito assegurado pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

Sustenta que o artigo 132 da Lei nº 6.404/76 não determina que, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício, deve, obrigatória e necessariamente, existir deliberação societária sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio. Os sócios ou acionistas devem deliberar sobre a destinação do lucro, e não sobre o pagamento ou crédito de JCP que, tal como os dividendos, pode ser efetuado a qualquer momento, desde que exista Lucro e não comprometa a situação financeira da pessoa jurídica e que os artigos 1071, 1072 e 1078 do Código Civil, que tratam de aspectos relacionados a deliberações de sócios, igualmente não determinam que, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício, deve, obrigatória

e necessariamente, existir deliberação societária sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio, e, ainda, não prescrevem que a ausência de deliberação configura renúncia ao direito.

II.7 – Ausência de Modificação ou Retificação de Demonstrações Financeiras Aprovadas

Pontua que no termo de verificação fiscal, também consignou a autoridade administrativa que a **Impugnante** não teria observado o disposto na Cláusula 10 do seu próprio Contrato Social, pois deliberou, em 2011, sobre despesas de JCP de anos-calendário anteriores (2006 a 2010), que tiveram as respectivas demonstrações financeiras encerradas e aprovadas, cujas deliberações societárias não poderiam ser alteradas, salvo se fosse comprovado erro, dolo, fraude ou simulação.

Defende que as demonstrações financeiras encerradas e aprovadas permanecem incólumes do cálculo do JCP retroativo, e não podem, muito menos devem, ser retificadas ou modificadas por força de um ato subsequente, tal como, aliás, o disposto no §1º do artigo 186 da Lei nº 6.404/76.

II.8 – Observância dos limites legais de dedutibilidade

Pontua que que, para apuração da despesa de JCP deduzida no ano-calendário de 2011, no valor total de R\$ 37.828.187,93, e calculada com base nas contas do patrimônio líquido dos anos-calendário de 2006 a 2010, adotou os **critérios mais conservadores**, observando estritamente os limites de dedutibilidade previstos na legislação.

Explica que nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, do artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 e do artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, para efetuar o cálculo dos JCPs passíveis de distribuição relativamente aos anos-calendário de 2006 a 2010 (fls. 318/330), a **Impugnante** utilizou os saldos das contas do patrimônio líquido (capital social, reserva de capital, reserva de lucros e lucros acumulados) existentes em 31/12/2005, 31/12/2006, 31/12/2007, 31/12/2008 e 31/2009, devidamente ajustados por eventuais alterações nas respectivas contas ocorridas naqueles anos (como, por exemplo, eventuais aumentos e reduções de capital, distribuições de dividendos e de JCP) e ajustes de preços de transferência, aplicando a TJLP publicada trimestralmente pela Receita Federal do Brasil, pro rata dia, vigente para cada ano. Ainda, que os cálculos foram elaborados pela **Impugnante** com base em critérios mais conservadores possíveis (justamente para evitar qualquer questionamento do Fisco).

Registra que o §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o §3º do artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 e o artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97 estabelecem que os JCPs serão considerados dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL até o limite do maior valor entre (a) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos JCP, após a dedução da CSLL e antes da dedução da provisão para o IRPJ, ou (b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros. Por se tratar

de JCP calculado com base em contas do patrimônio líquido de anos anteriores (2006 a 2010), a **Impugnante** calculou os limites de dedutibilidade conforme saldos em cada um dos anos a que os valores de JCP se referem e também conforme saldos em 2011 (ano da deliberação). Assim, a **Impugnante** calculou os limites de dedutibilidade em estrita observância da legislação em vigor, ajustando (a) o lucro líquido do exercício antes do imposto de renda para excluir eventual valor de JCP deliberado, bem como a base de cálculo da CSLL para excluir tal montante de JCP; e (b) o saldo de lucros acumulados para excluir o montante de JCP passível de distribuição no ano anterior, bem como eventuais distribuições de dividendos ocorridas durante o ano.

A distribuição de JCP no montante de R\$ 37.828.187,93 em 2011, tendo por base os anos de 2006 (R\$ 22.697.591,75), 2007 (R\$ 806.358,74), 2008 (R\$ 8.922.491,75), 2009 (R\$ 5.249.078,22) e 2010 (R\$ 152.667,48), conforme consta da fl. 317, também obedeceu aos limites de dedutibilidade do próprio ano de 2011, ou seja, o valor somado aos JCPs distribuídos em 16/11/2011 referente ao próprio período de 2011 no montante de R\$ 27.593.757,00 não excede o maior valor entre:

(I) 50% do lucro líquido do exercício de 2011 antes da dedução dos JCPs, após a dedução da CSLL e antes da dedução da provisão para o IRPJ, no montante de R\$ 91.376.321,81; e

(II) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, no montante de R\$ 17.430.924,74, conforme comprovado pela planilha de cálculo anexa (**doc. 05**).

Ainda que se alegue, por hipótese, que os limites de dedutibilidade deveriam ser calculados com base nos saldos existentes em 31/03/2011 (mês da deliberação do JCP retroativo), mesmo assim teriam sido observados pela **Impugnante**, pois os valores seriam os seguintes:

(I) 50% do lucro líquido do exercício até março de 2011 antes da dedução dos JCPs, após a dedução da CSLL e antes da dedução da provisão para o IRPJ, no montante de R\$ 12.211.955,12; e

(II) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, no montante de R\$ 67.378.067,76, conforme comprovado pela planilha de cálculo anexa (**doc. 05**).

Por fim, consigna que a Impugnante adotou critérios conservadores para o cálculo do JCP e, o mais importante, em qualquer hipótese, observou os limites de dedutibilidade previstos na legislação em vigor.

II.9 – Reconhecimento da ocorrência da postergação de despesas

Subsidiariamente a Impugnante pede que a impugnação deverá ser acolhida, para reconhecer a ocorrência da postergação de despesas, conforme o disposto no **artigo 273 do RIR/99** e no **Parecer Normativo CST nº 57/79**, e apurado pela **Impugnante (doe)**.

02), e, com isso, cancelar integralmente as exigências fiscais, tendo em vista a ausência de prejuízo fiscal.

Sustenta que, conforme demonstrativo de apuração anexo (**doc. 02**), os tributos recolhidos pela **Impugnante** nos anos-calendário de 2006 a 2010, sem a dedução das despesas incorridas com JCP (e questionadas pela autoridade administrativa), são suficientes para absorver os tributos exigidos nos autos de infração impugnados, não havendo qualquer prejuízo ao Fisco, pois, no final das contas, acabou efetivamente recebendo tudo que lhe era devido.

III. Argumentos subsidiários

III.1 – Recálculo dos créditos tributários

Subsidiariamente, pede que seja determinado o recálculo dos créditos tributários, para considerar a dedução adicional de PAT no valor de R\$ 226.969,13 e computando-se os créditos provenientes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2011, correspondentes, respectivamente, aos montantes de R\$ \$ 10.754.368,10 e R\$ 3.583.373,46.

III.2 – Improcedência da multa isolada de 50%

Alega que as **multas isoladas foram lançadas de forma concomitante às multas de ofício** aplicadas sobre as exigências fiscais apuradas a título de IRPJ e CSLL e que as duas penalidades não podem ser exigidas conjuntamente.

Sustenta que a aplicação da multa isolada só é válida quando os fatos sobre os quais ela recai não se confundam com os fatos que serviram de fundamento para a aplicação da multa de ofício. Verificada esta **interferência**, haverá a aplicação de dupla penalidade sobre o mesmo fato, cumulação esta vedada pelo ordenamento jurídico (*bis in idem*).

Cita jurisprudência e doutrina.

Argumenta que não houve a mudança do tipo normativo anterior ou autorização para aplicação concomitante de multas, pois o objetivo claro e específico da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 era simplesmente reduzir a multa isolada de 75% para 50%, não há como prevalecer a exigência concomitante da multas isoladas e de ofício.

III.3 – Da não-incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Alega que não deve ter incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, por falta de previsão legal.

Argumenta que em matéria tributária, a autorização legal para a cobrança de juros moratórios está prevista no art. 161 do CTN, o qual, em cotejo com os arts. 113 e 119 do CTN, somente autoriza a cobrança dos juros de mora sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento.

Sustenta a cobrança dos juros de mora, em matéria tributária, somente pode ocorrer sobre os seguintes montantes: (a) tributos (indubitavelmente, obrigação principal); ou (b) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida em obrigação principal (por exemplo, exigência referente à multa isolada por insuficiência do recolhimento das estimativas).

Cita jurisprudência.

Finaliza defendendo que como parte do crédito autuado versa sobre a cobrança da multa de ofício, lançada em conjunto com o tributo supostamente devido, é certo que sobre esta penalidade pecuniária não devem ser exigidos os juros de mora, ante a inexistência de dispositivo legal neste sentido.

IV – Do pedido

Requer o acolhimento da impugnação, cancelando-se integralmente os autos de infração lavrados."

O Acórdão de Impugnação nº **02-72.801 - 10ª Turma da DRJ/BHE** considerou a Impugnação Improcedente, conforme a seguinte ementa:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

A extinção do crédito tributário através de eventuais créditos do contribuinte obedece a rito administrativo próprio junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil. A Delegacia de Julgamento carece de competência para, em sede impugnação de Auto de Infração, conhecer do pedido de compensação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura

renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JSCP em anos posteriores.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

Limite dado pela TJLP do AC da deliberação.

As despesas com Juros sobre Capital Próprio - JCP deliberado em um ano-calendário devem respeitar o limite decorrente da aplicação da TJLP *pro rata die* sobre as contas do Patrimônio Líquido ajustado do mesmo ano-calendário.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO. INOCORRÊNCIA A inobservância do regime de competência surge quando uma despesa incorrida em um período base é apropriada contabilmente ao resultado em período base diferente. Essa situação não ocorre quando a sociedade não delibera oportunamente sobre o pagamento do JSC, fato que a torna indedutível na apuração do lucro real.

PAT. COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS PARA SUA DEDUTIBILIDADE EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO.

Para que seja possível deduzir adicional despesas com PAT em razão do lançamento de ofício, em sede de impugnação, o contribuinte tem que comprovar que atendeu todos os requisitos para tal dedutibilidade.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ. CSLL. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem pressuposto de exigência diferente da multa de ofício prevista no inciso I do citado artigo. As penalidades decorrem de pressupostos diferentes e o lançamento delas no mesmo auto de infração não significa dupla penalização pela mesma conduta.

CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

O decidido quanto ao lançamento principal, no caso de imposto sobre a renda, aplica-se aos lançamentos decorrentes dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento."

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido:

1. O limite temporal para cálculo dos JCP é o período de competência em que houver a deliberação para distribuição desses valores, sendo vedada a sua dedução quando calculada sobre contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesas.
2. Uma despesa deve ser reconhecida quando ocorrer um fato modificativo, é dizer, que cause mutação patrimonial, seja pela redução do ativo, seja pelo aumento do passivo. A origem desse fato modificativo deve se inserir no próprio exercício em que a mutação patrimonial ocorrer, em observância do princípio da competência. Ou seja, qualquer despesa, para ser admitida como componente do resultado de determinado exercício, deve necessariamente decorrer de fatos geradores considerados no respectivo período apurado e demonstrado.
3. No caso dos JCP, a despesa é incorrida quando da deliberação pelo seu pagamento ou crédito, que deve ser efetuada na assembléia relativa ao encerramento do AC. Tal deliberação é uma faculdade da pessoa jurídica, de modo que não há nenhum direito ou garantia ao recebimento desses valores por parte dos sócios ou acionistas. Findo o exercício social, apurado o resultado do exercício e determinados os valores das contas de patrimônio líquido, essa faculdade pode ser exercida para o respectivo período de competência, sob pena de não poder fazê-lo em períodos futuros.
4. Há uma clara inobservância ao regime de competência, pois o interessado, ao descumprir norma societária (se pretendia distribuir juros sobre o capital próprio (JCP) nos anos-calendário anteriores deveria ter apurado o lucro fiscal pelo regime de apuração do lucro real e deliberado nas respectivas assembléias ou reuniões destes anos e não em 2011. Agindo assim “deslocou”, artificialmente, despesas de um ano para outro, ferindo o regime de competência.
5. Não importa o fato de a deliberação ter tratado do pagamento complementar de JSC, já pagos em relação aos AC 2006 a 2010. Se a deliberação, ainda que complementar, foi posterior à 1ª assembléia ou reunião ocorrida após o encerramento de cada exercício social, não se observou o regime de competência e houve renúncia de parte dos JCP dos AC anteriores a 2011.
6. O artigo 9º da Lei nº 9.249/95, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real, é norma tributária concessiva de faculdade, que autoriza o interessado a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP

incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL, consoante limites e condições que fixa.

7. Trata-se, portanto, de uma faculdade que somente pode ser exercida no ano-calendário de competência, quando se apuram os valores passíveis de serem pagos ou creditados a título de juros sobre o capital próprio (JSCP) incorridos no ano.
8. No AC 2011, as despesas com juros sobre capital próprio deliberados deveriam ter respeitado a TJLP *pro rata die* sobre as contas do Patrimônio Líquido ajustado de 2011, que equivale a a R\$ 27.593.767,40.
9. Seja porque não se respeitou o regime de competência (JSC relativos aos AC 2006 a 2010), seja porque não se observou o valor resultante da aplicação da TJLP *pro rata die* sobre as contas do PL ajustado em 2011, ano da deliberação, o valor equivalente a R\$ 37.828.187,93 não pode ser deduzido do lucro real.
10. A inobservância do regime de competência surge quando uma despesa incorrida em um período base é apropriada contabilmente ao resultado em período base diferente. Mas é indispensável que a despesa tenha sido efetivamente incorrida em outro período. Não é o que ocorre com os JCP, visto que a despesa somente se pode considerar incorrida quando deliberada pela sociedade no tempo em que a legislação assim determina. Quando deliberada em outro momento, ela simplesmente não é dedutível.

Do Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com a decisão a quo, interpôs recurso voluntário, no qual apresenta, as seguintes razões de fato e de direito para a reforma daquela decisão.

1. A presente discussão administrativa tem por objeto a dedutibilidade de despesas incorridas no pagamento de juros sobre o capital próprio ("JCP") no ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 37.828.187,93, as quais foram deliberadas pelos Sócios em 22/03/2011, e calculadas sobre as contas do patrimônio líquido da Recorrente dos anos-calendário de 2006 a 2010.

2. Como exaustivamente demonstrado na impugnação apresentada, as despesas de JCP deliberadas pelos Sócios em 22/03/2011, e calculadas sobre as contas do patrimônio líquido da Recorrente dos anos-calendário de 2006 a 2010, eram perfeitamente dedutíveis no ano-calendário de 2011, de modo que o entendimento da autoridade administrativa (e encampado pela r. decisão recorrida) restringe indevidamente um direito assegurado pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

3. Assim, neste recurso voluntário, a Recorrente demonstrará, inicialmente, que há vício insanável no procedimento de apuração da suposta matéria tributável, que compromete material e substancialmente os lançamentos tributários, inclusive por afronta ao artigo 142 do

CTN, de modo que, somente por este motivo, as exigências fiscais devem ser integralmente canceladas.

4.Com efeito, a acusação fiscal tem por objeto a suposta inobservância do regime de competência pela Recorrente na dedutibilidade das despesas de JCP. A existência e a efetividade das despesas de JCP, calculadas sobre as contas do patrimônio líquido da Recorrente dos anos-calendário de 2006 a 2010, não foram questionadas pela autoridade administrativa, mas tão somente a possibilidade de sua dedução no ano-calendário de 2011.

5.Portanto, as despesas de JCP, calculadas sobre as contas do patrimônio líquido da Recorrente dos anos-calendário de 2006 a 2010, foram efetivamente incorridas em 2011 e, desse modo, são dedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

6.Conseqüentemente, e considerando-se a acusação fiscal de inobservância do regime de competência, a autoridade administrativa deveria, necessariamente, ter apurado os efeitos da ocorrência da postergação de despesa, o que não ocorreu, afrontando o artigo 142 do CTN e o artigo 273 do RIR/99.

7.De fato, em razão do teor da motivação dos lançamentos tributários, as despesas de JCP seriam, então, dedutíveis nos anos-calendário de 2006 a 2010 e, nesse aspecto, o IRPJ e a CSLL exigidos pelos autos de infração objeto do processo administrativo em referência já teriam sido recolhidos pela Recorrente, conforme suficientemente demonstrado na impugnação, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

8.Nesse sentido, confira-se o disposto no Parecer Normativo CST nº 57/79, que não admite a lavratura de autos de infração quando constatada a ocorrência de mera postergação de despesa, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

9.Não bastasse a ausência de apuração dos efeitos da postergação de despesa, a autoridade administrativa também não observou os critérios jurídicos próprios e específicos para a correta apuração do IRPJ e da CSLL, pois:

(I)não recompôs as bases tributáveis do ano de 2011, aplicando diretamente as alíquotas dos tributos sobre o valor da despesa glosada;

(II)não considerou que, com o aumento do Lucro Real e do IRPJ devido no ano-calendário de 2011, tendo em vista a glosa de despesa, também há um aumento do limite dedutível de incentivos fiscais, como é o caso do PAT; e

(III)desprezou a existência dos créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do próprio ano-calendário de 2011, cujos montantes inclusive são suficientes para absorver integralmente os créditos tributários exigidos.

10.Assim, o acolhimento do argumento de mérito (autônomo e suficiente) de afronta ao artigo 142 do CTN e ao artigo 273 do RIR/99 conduz, inevitavelmente, ao cancelamento integral das exigências fiscais.

11.Por outro lado, a Lei nº 9.249/95 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), a Lei nº 6.404/76 (aplicável supletivamente), o Código Civil e o

Contrato Social da Recorrente (uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não impõem qualquer limitação temporal para a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP, bem como para a dedutibilidade da respectiva despesa.

12. Assim, a acusação fiscal afronta o princípio da estrita legalidade e, também, a soberania da vontade dos Sócios para deliberar sobre a destinação dos lucros da pessoa jurídica que, apesar de possuir alguns limites na legislação societária e civil, esses limites não restringem o prazo e o período para deliberação e pagamento ou crédito de JCP.

13. Além disso, e por estar diretamente associado à existência de Lucros e à uma manifestação expressa de vontade dos Sócios, o pagamento ou crédito de JCP depende de prévia deliberação societária. Por isso, em observância ao regime de competência, a despesa de JCP é considerada incorrida somente no momento da deliberação societária.

14. Frise-se, por relevante, que a Lei nº 9.249/95, a Lei nº 6.404/76 e o Código Civil (e também o Contrato Social da Recorrente) não impõem uma distribuição automática e obrigatória de JCP. O que enseja o pagamento ou crédito de JCP é a existência de Lucros e a deliberação societária, e não o fato de o sócio ou acionista manter o capital investido na pessoa jurídica.

15. O fato de o sócio ou acionista manter o capital investido na pessoa jurídica, quando muito, poderia gerar uma mera expectativa de direito, mas jamais importa o reconhecimento e a existência de uma obrigação (líquida, certa e exigível) para a pessoa jurídica.

16. Por isso, no período em que o sócio ou acionista mantiver o capital investido, a pessoa jurídica não deve reconhecer qualquer passivo de JCP na sua contabilidade. A obrigação de pagar JCP surge apenas com a deliberação societária, momento em que a respectiva despesa será incorrida, autorizando o seu reconhecimento contábil.

17. Por fim, no cálculo da despesa de JCP a Recorrente adotou os critérios mais conservadores (justamente para evitar qualquer litígio com o Fisco) e observou os limites de dedutibilidade, previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95, tanto em cada ano de cálculo, como em 2011.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminar

1- Da Alegação de violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional

A Recorrente alega que, em sua impugnação, demonstrou que a fiscalização (a) não apurou os efeitos da postergação de despesa, conforme o disposto no art. 273 do RIR/99 e

no Parecer Normativo CST nº 57/79; (b) não observou critério jurídico próprio e específico para a correta apuração do IRPJ e da CSLL supostamente devidos, e (c) desprezou os créditos decorrentes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2011, de modo que **os autos de infração são manifestamente insubsistentes e, portanto, devem ser cancelados** inclusive por violação ao art. 142 do CTN.

Afirma que confundindo claramente o teor dos argumentos autônomos e suficientes relativos à insubsistência dos autos de infração por ofensa ao art. 142 do CTN com as questões de fundo suscitadas na defesa, a r. decisão recorrida foi simplória e superficial em sua análise, julgando improcedente a impugnação apresentada nos seguintes termos:

(I) em relação à questão da postergação das despesas, *"a despesa é incorrida quando da deliberação pelo seu pagamento ou crédito, que deve ser efetuada na assembléia relativa ao encerramento do AC. Não havendo tal deliberação, renuncia-se a tal direito, de modo que não há mais que se falar em despesa incorrida"* (fl. 1.202);

(II) em relação à inobservância de critério jurídico próprio e específico para a correta apuração do IRPJ e da CSLL, *"a exigência fiscal apurada no IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração"* (fl. 1.200); e

(III) em relação aos créditos decorrentes de saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário, *"o contribuinte deve procurar as vias administrativas pertinentes para demonstrar seu direito a eventual compensação"* (fl. 1.204).

Esclarece que é que o acolhimento do argumento autônomo e suficiente atinente à ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional deve ensejar o cancelamento dos autos de infração, notadamente em razão do reconhecimento de equívocos materiais na determinação da matéria tributável, o que macula o lançamento como um todo.

Deduz que, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, a fiscalização tem o dever de identificar corretamente a matéria tributável, o que não ocorreu no caso concreto, pois não foram apurados os efeitos da ocorrência da postergação de despesas e,

ainda, não foram observados os critérios jurídicos próprios e específicos para a correta apuração do IRPJ e da CSLL.

Alega que a autoridade administrativa, ao lavrar os autos de infração, errou nos critérios jurídicos de apuração do IRPJ e da CSLL, não identificando corretamente a matéria tributável, conforme exigido pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, o que compromete sobremaneira a certeza e liquidez dos créditos tributários, de modo que deverá ser reformada a r. decisão recorrida, para reconhecer a insubsistência dos autos de infração objeto do processo administrativo em referência.

Antes de discutir as questões específicas trazidas pela recorrente, observa-se que o art. 142 do CTN trata de competência da constituição do crédito tributário e da definição de lançamento, *in verbis*:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (grifo nosso)

Tal definição de competência é de suma importância, pois é causa de nulidade do lançamento quando não observada, nos termos dos arts 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Observa-se no presente lançamento, os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade competente nos termos do art. 142 do CTN. Também não há elementos que comprovam que foram proferidos despachos e decisões com preterição de defesa.

Em tese, caso se verifique qualquer das ocorrências relatadas pela recorrente, essas poderiam tratadas como irregularidades, incorreções e/ou omissões que **não importariam em nulidade** e seriam sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, nos termos de art. 60 do Decreto nº 70.235/1972.

Passa-se, assim, ao exame das ocorrências alegadas pela recorrente.

1.1 - Da Alegação de Ocorrência de Postergação de Despesas

O entendimento da Fiscalização foi que a pessoa jurídica renunciou à faculdade de deduzir as despesas com juros sobre o capital próprio, por não observação do regimento de competência, conforme Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*:

Se a pessoa jurídica, por meio de seus sócios e no tempo certo, decidiu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio, dando outra destinação ao lucro do exercício, acabou por renunciar à faculdade que lhe foi conferida pelo ordenamento jurídico de deduzir, dentro dos limites estabelecidos pela lei, as despesas com aqueles juros".

Assim, por todas as razões acima expostas, a pessoa jurídica que tenha tido a oportunidade de pagar ou creditar juros sobre o capital próprio em períodos pretéritos e não a tiver exercido, já não poderá exercê-la em períodos futuros, sendo vedada a dedução de despesas calculadas com base em exercícios anteriores, nos quais não se deu o pagamento ou o crédito de valores a título de juros sobre o capital próprio.

No Acórdão de Instância *a quo* também entendeu-se que houve renúncia de parte dos JCP dos AC anteriores a 2011, pois não importa o fato de a deliberação ter tratado do pagamento complementar de JSC, já pagos em relação aos AC 2006 a 2010. Se a deliberação, ainda que complementar, foi posterior à 1ª assembleia ou reunião ocorrida após o encerramento de cada exercício social, não se observou o regime de competência.

Observa-se que a não apuração dos efeitos da postergação de despesa está associada ao não reconhecimento das despesas referentes aos JCP dos anos-calendários 2006 a 2010, cuja deliberação deu-se no ano-calendário de 2011.

Visto que a Fiscalização considerou que houve renúncia de parte dos JCP dos AC anteriores a 2011, por conseqüência também não apurou os efeitos da postergação de despesa.

Portanto não há como se aferir a violação ao art. 142 do CTN, antes da análise do mérito da renúncia ao direito à dedutibilidade das despesas referentes aos JCP dos anos-calendários 2006 a 2010, cuja deliberação deu-se no ano-calendário de 2011.

1.2 - Da Não Observância de Critério Jurídico Próprio e Específico para a Correta Apuração do IRPJ e da CSLL

No procedimento fiscal, a fiscalização constatou que do valor total anual de R\$ 65.421.944,93 das despesas com remuneração de Juros sobre Capital Próprio escriturados como “débitos” lançados na conta contábil “Desp. Juros s/Capital – 929901” no ano de 2011, apenas o valor de R\$ 27.593.757,00 lançado em 16/11/2011 preencheu as condições de dedutibilidade para fins de apuração do lucro real.

O valor de R\$ 37.828.187,93, lançado na escrituração contábil em 22/03/2011, foi adicionado ao Lucro Líquido do Exercício para fim de apuração do Lucro Real do ano de 2011 para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL do período.

Vê-se que foi adicionado o lucro líquido o valor das despesas de jcp consideradas indedutível pela fiscalização para cálculo do IRPJ e da CSLL lançados de ofício, portanto não há reparos a serem feitos nesse procedimento.

Quanto às deduções devidas à adesão a programas sociais como o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), o Fundo da Criança e do Adolescente e o Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC) constituem faculdade concedida ao contribuinte, cuja formalização deve efetivar-se quando da entrega da declaração DIPJ.

O processo administrativo fiscal não se constitui instrumento jurídico apropriado nem para o sujeito passivo formalizar a opção pela dedução do incentivo fiscal a tais programas e nem, como pretende a interessada no caso em tela, para a verificação pela autoridade julgadora do atendimento às condições legais para o desfrute de tais benefícios.

Nesse sentido o acórdão nº 1201.002.150 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa é parcialmente transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

INCENTIVO FISCAL. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO.

Descabe rever e aumentar o valor da dedução do incentivo fiscal do PAT, decidido pelo contribuinte na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, na revisão da apuração do IRPJ devido, no lançamento de ofício.

1.3 – Da Desconsideração dos Créditos Decorrentes dos Saldos Negativos de IRPJ e de CSLL

Observa-se que na apuração do IRPJ e da CSLL lançados de ofício não foram aproveitados os créditos decorrente dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL.

Nos presentes autos não consta confirmação da existência e disponibilidade dos saldos negativos de IRPJ e da CSLL, informados na DIPJ exercício 2011 da corrente.

Tendo em vista os documentos e as informações apresentadas pela recorrente, torna-se necessário converter o presente processo em diligência fiscal visando a análise dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL.

Após a realização da diligência, prestados os esclarecimentos, poderá ser definitivamente formada a convicção necessária ao julgamento meritório deste feito.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e converter o julgamento do recurso em diligência, remetendo-se os autos do presente feito à Unidade Local, para que:

1. Intimar a recorrente a apresentar os documentos e escrituração que comprovem os saldos negativos de IRPJ e de CSLL.
2. Pronunciar-se sobre: a procedência das alegações/documentos apresentados pela recorrente, a confirmação e disponibilidade do crédito alegado (saldos negativos de IRPJ e CSLL).
3. Elaborar demonstrativo dos valores de IRPJ e CSLL a serem mantidos no presente lançamento.
4. Elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.
5. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.
6. Posterior retorno à 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Carf para continuidade do julgamento.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias