



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.724586/2016-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.946 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente APTIV MANUFATURA E SERVICOS DE DISTRIBUICAO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

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

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

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

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

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos relativos à infração “adições não computadas na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL”, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Jandir José Dalle Lucca que davam provimento; ii) em relação à exigência de multa isolada, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos respectivos perpetrados por insuficiência ou não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, vencidos o Relator e os Conselheiros Marco Rogério Borges, Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor nesta matéria a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Relator

(documento assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG).

Adota-se, em sua integralidade, o relatório do Acórdão n.º **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 n.º 11/1996, IN 93/97, art. 1º da IN SRF n.º 41/98, e Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 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 dos 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, foi 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, teventualmente 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249/95 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), a Lei n.º 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 n.º 9.249/1995; IN SRF n.º 11/96, IN SRF n.º 93/97 e IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.515/2010 (não aplicação no ano-calendário de 2011)

*Pontua que em 13/05/2014, foi editada a Lei n.º 12.973, promovendo alterações significativas na legislação do IRPJ e da CSLL, inclusive no próprio artigo 9.º da Lei n.º 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 9.º da Lei n.º 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 n.º 12.973/2014, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n.º 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 §4.º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB n.º 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 n.ºs 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 §4.º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014**, por afronta ao artigo 9.º da Lei n.º 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 n.º 58/1977, Parecer Normativo CST n.º 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 n.º 9.249/95, da Lei n.º 6.404/76, das Instruções Normativas SRF n.ºs 11/96 e 41/98, e dos Pareceres Normativos n.ºs 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249/95.

Sustenta que o artigo 132 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 9.249/95, do artigo 29 da Instrução Normativa SRF n.º 11/96 e do artigo 29 da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 9.249/95, o §3º do artigo 29 da Instrução Normativa SRF n.º 11/96 e o artigo 29 da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 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 recaia 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.

Do Acórdão de Impugnação

A **10ª Turma da DRJ/BHE**, por meio do Acórdão n.º **02-72.801**, julgou 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249/95 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), a Lei n.º 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 n.º 9.249/95, a Lei n.º 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 n.º 9.249/95, tanto em cada ano de cálculo, como em 2011.

Voto Vencido

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

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

Preliminar

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 n.º 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 assembleia 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.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade.

Do Mérito

O cerne da discussão que subsiste no presente feito cinge-se à dedutibilidade de despesas relativas a juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário em que se dá seu pagamento aos sócios da pessoa jurídica.

2.1 -Da Ausência de limitação temporal na Lei n.º 9.249/95 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano de 2011) para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio

A Recorrente alega que a Lei n.º 9.249/95 (e respectivos atos administrativos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), a Lei n.º 6.404/76 (aplicável supletivamente), o Código Civil e o Contrato Social não impõem qualquer limitação temporal para a deliberação societária e o pagamento ou crédito de JCP, bem como para a dedutibilidade das respectivas despesas, *in verbis*:

102. Em 26/12/1995, foi editada a Lei n.º 9.249 para, dentre outras matérias, instituir os juros sobre o capital próprio, com o objetivo de estimular o investimento e a manutenção de capital dos sócios na Companhia, evitando ou reduzindo o endividamento da sociedade junto a terceiros, o que, evidentemente, pressupõe período de tempo superior a um único ano-calendário.

103. Confira-se, a propósito, os seguintes trechos da própria Exposição de Motivos da Lei n.º 9.249/95:

"(...)

10. Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionistas, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP; (...)

11. A permissão de dedução de juros pagos aos acionistas, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.

(...)

104. Em síntese, o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o sócio ou acionista pelo tempo em que manteve o capital investido na pessoa jurídica, como forma de compensar o seu custo de oportunidade e corrigir os efeitos da inflação sobre o patrimônio líquido, o que é realizado mediante distribuição de lucros, sujeita a regime tributário próprio e específico, previsto no artigo 9o da Lei n.º 9.249/95.

105. O artigo 9o da Lei n.º 9.249/95 (fundamento legal da dedutibilidade das despesas incorridas nos pagamentos efetuados a título de juros

sobre o capital próprio) tinha a seguinte redação no ano-calendário de 2011 (período atuado):

“(…)

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 die, 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.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 4º (revogado)

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o [art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987](#), o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º 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 do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

(…) (destaques da Recorrente)

106. Por sua vez, o artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96, o artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97 e a Instrução Normativa SRF nº 41/98 (atos regulamentares da Lei nº 9.249/95, vigentes no ano-calendário de 2011) dispõem que:

Instrução Normativa SRF nº 11/96

“Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a

§ 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 jurídica;*
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;*
- 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 dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

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

§ 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*

n.º 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.

§ 8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata o § 1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.

§ 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."

Instrução Normativa SRF n.º 93/97

"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:

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."

Instrução Normativa SRF n.º 41/1998

“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.

Art. 2º O valor dos juros a que se refere o artigo anterior, creditado ou pago, deve ser informado ao beneficiário:

I - pessoa física, anualmente, na Linha 02 do Campo 6 do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte a que se refere o Anexo I da Instrução Normativa SRF Nº 088, de 24 de dezembro de 1997;

II - pessoa jurídica, até o dia 10 do mês subsequente ao do crédito ou pagamento, por meio do Comprovante de Pagamento ou Crédito a Pessoa Jurídica de Juros sobre o Capital Próprio a que se refere o Anexo Único a esta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Ficam convalidados os informes feitos em documento diferente do referido no inciso II, relativos a juros creditados ou pagos a pessoas jurídicas, entregues anteriormente a vigência desta Instrução Normativa.

Art. 3º Na hipótese de beneficiário pessoa física, o valor líquido dos juros creditados ou pagos deve ser incluído na declaração de rendimentos, correspondente ao ano-calendário do crédito ou pagamento, como rendimento tributado exclusivamente na fonte.

Parágrafo único. O valor líquido dos juros, creditado à pessoa física, mas não pago até o dia 31 de dezembro do ano do crédito, deverá ser informado, na sua declaração de bens, como direito de crédito contra a pessoa jurídica.

Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.”

107. O regime tributário dos juros sobre o capital próprio está integralmente disciplinado pelo legislador no artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 (e respectivos atos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), que exauriu no referido dispositivo (e seus parágrafos) as condições e os limites para a dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

108. O caput do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 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.

109. Com a deliberação societária e o pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 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. Veja-se, qualquer restrição ao direito assegurado pelo legislador deve constar expressamente do texto legal!

110. Portanto, no que diz respeito à dedutibilidade das despesas incorridas com JCP das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 garante efetivamente um direito da pessoa jurídica (opção legal).

111. Ainda no caput do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, o legislador determinou que os juros sobre o capital próprio sejam calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, estabelecendo, desse modo, as variáveis da fórmula matemática (contas do patrimônio líquido) e um limite para o JCP (valor não pode exceder à variação pro rata dia da TJLP).

112. Nesse aspecto, o caput do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 estabelece que o pagamento ou crédito de JCP deve ser proporcional (pro rata dia) ao período de manutenção do capital investido pelo sócio ou acionista na pessoa jurídica. Dessa forma, os juros irão remunerar o período em que o sócio ou acionista mantém o seu capital investido na pessoa jurídica, indicando que não faz o menor sentido a existência de qualquer tipo de limitação temporal, pois isso estaria a estimular o desinvestimento na pessoa jurídica.

113. Já no §1º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, o legislador estabeleceu condição e limites quantitativos para a dedutibilidade das despesas de JCP, a saber: "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".

114. Nos termos do §1º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, o pagamento ou crédito de JCP está condicionado à existência de lucros, e o valor dedutível deve observar os seguintes limites quantitativos: (I) 50% do lucro líquido do período em que for realizado o pagamento ou crédito; e (II) 50% dos lucros acumulados e das reservas de lucros de períodos anteriores. De pronto, a Recorrente registra que observou rigorosamente os limites de dedutibilidade, conforme cálculos apresentados no curso da fiscalização (318/330) e informações que serão demonstradas a seguir.

115. Já os §§ 2º, 3º, 5º e 6º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 disciplinam questões atinentes à retenção do Imposto de Renda no pagamento ou crédito do JCP; o §7º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 estabelece que o JCP pode ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios (corroborando o entendimento de que o JCP é uma forma de distribuição de lucros da pessoa jurídica); e, por fim, o §8º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 trata da reserva de realização para fins de cálculo do valor do JCP.

116. Como se vê, no artigo 9º e seus parágrafos da Lei n.º 9.249/95, o legislador tratou de forma minuciosa e exauriente do regime tributário dos juros sobre o capital próprio, o que foi regulamentado pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 11/96, 93/97 e 41/98, não estabelecendo qualquer limite temporal para a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP, e, por conseguinte, para a dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

117. Com efeito, no art. 9º da Lei n.º 9.249/95, não se determinou que deve haver deliberação societária, pagamento ou crédito de JCP e registro contábil do passivo da pessoa jurídica no curso do próprio ano-calendário, como requisito para garantir a dedutibilidade da despesa.

118. A deliberação e o pagamento ou crédito de JCP depende da existência de Lucros e da capacidade financeira da pessoa jurídica, de modo que, propositadamente, o legislador não restringiu o prazo e o período de apuração do JCP, que inclusive pode compreender lucros apurados em mais de um ano-calendário e acumulados pela pessoa jurídica.

119. No artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, o legislador também não vedou que, após o encerramento do ano-calendário e a aprovação das demonstrações financeiras, os sócios ou acionistas da pessoa jurídica deliberem o pagamento de juros sobre o capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendário já encerrados.

120. A propósito, o cálculo do JCP é realizado a partir da aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido dos anos-calendário, e isso não implica a "modificação" ou "retificação" das demonstrações financeiras aprovadas pelos sócios, que continuam válidas e vigentes. Simplesmente, em período posterior, foi deliberado algo que não foi objeto das Reuniões anteriores, o que, frise-se, não encontra óbice na legislação e nos atos administrativos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011.

121. Ainda, no art. 9º da Lei n.º 9.249/95 não há vedação para a dedutibilidade do JCP no ano-calendário da deliberação societária e do pagamento ou crédito, mesmo quando calculados sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, pois o objetivo do JCP é remunerar o sócio ou acionista pelo tempo em que manteve o capital investido na pessoa jurídica, o que, a rigor, sempre ultrapassa um ano-calendário.

122. De fato, o artigo 9º da Lei n.º 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, o que, repita-se, inclusive está em consonância com o propósito do JCP.

123. Portanto, a dedutibilidade do JCP no ano-calendário da deliberação societária e do pagamento ou crédito, ainda que calculado sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, é um direito da

pessoa jurídica garantido pelo artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, e não pode ser restringido por interpretações enviesadas e fiscalistas, como, aliás, as consignadas na motivação dos autos de infração impugnados.

124. Nesse exato sentido, confira-se o categórico e contundente pronunciamento do E. STJ sobre a dedutibilidade do JCP no ano-calendário do pagamento, ainda que calculado sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores:

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

(...)

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. (...)” (Recurso Especial nº 1.086.752, Ministro Relator Francisco Falcão, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, DJe: 11/03/2009, destaques da Recorrente)

125. Confira-se, também nesse sentido, o reiterado entendimento do E. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO/SP sobre a dedutibilidade do JCP no ano-calendário do pagamento, ainda que calculado sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. PERÍODOS ANTERIORES. ENTENDIMENTO DO E. STJ. AUSÊNCIA DE RISCO DE DANO GRAVE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO.

Em que pese a tese da União Federal tenha respaldo na legislação comercial e civil, não se pode perder de vista que o E. STJ e esta Corte já se manifestaram no sentido de que é possível a dedução dos juros sobre o capital próprio de exercícios anteriores. (...) (Agravo de Instrumento n.º 0010768-04.2016.4.03.0000, Rel. Des Marli Ferreira, 4ª Turma do TRF da 3ª Região, sessão de julgamentos de 27/10/2016, destaques da Recorrente)

“TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. ART. 9º, LEI 9.249/95. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE CAIXA. POSSIBILIDADE.

(....)

3. No entanto, a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deve 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 o pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedentes do STJ. (...) (Apelação/Reexame Necessário n.º 0022944-87.2012.4.03.6100, Relatora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, 6ª Turma do TRF da 3ª Região, sessão de julgamentos de 12/09/2013, destaques da Recorrente)

126. Diante do exposto, está suficientemente demonstrado que o artigo 9º da Lei n.º 9.242/95 não impõe qualquer limitação temporal para a dedutibilidade das despesas incorridas no pagamento de juros sobre o capital próprio.

2.1.1 - Ausência de limitação temporal na Lei n.º 6.404/76 (aplicável supletivamente)

127. As regras constantes da Lei n.º 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 n.º 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.

128. Com efeito, a Lei n.º 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 n.º 9.249/95 e nos atos regulamentares vigentes no ano de 2011.

129. Além disso, o §7º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 estabelece que os juros sobre o capital próprio podem ser imputados ao valor dos

dividendos obrigatórios. Nesse aspecto, 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.

130. Com exceção do dividendo obrigatório (artigo 202 da Lei n.º 6.404/76), a Lei n.º 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.

131. Aliás, o próprio pagamento do dividendo obrigatório é comprometido quando o seu valor for incompatível com a situação financeira da Companhia (§§4º e 5º do art. 202 da Lei n.º 6.404/76).

132. Nesse caso, os lucros não distribuídos são registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos fiscais, deverão ser pagos como dividendos assim que a situação financeira da Companhia permitir (portanto, não há prazo!).

133. Assim, a Lei n.º 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.

2.1.2 - Ausência de limitação temporal no Contrato Social da Recorrente

134. Por fim, o Contrato Social da Recorrente (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.

135. Confira-se, nesse sentido, o teor da Cláusula 10 do Contrato Social da Recorrente:

(...)

Cláusula 10- O exercício social começará em 1º de janeiro e terminará em 31 de dezembro, quando proceder-se-á elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico. Parágrafo Primeiro - Por deliberação das sócias que

representem mais da metade do capital social poderão ser levantados balanços semestrais ou referentes a períodos menores.

Parágrafo Segundo - Nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, as sócias que representam mais da metade do capital social deliberarão sobre as contas dos Administradores, as demonstrações financeiras de que trata o caput desta Cláusula, a destinação do lucro líquido do exercício e a sua participação no lucro líquido ajustado, observado o disposto no Parágrafo seguinte.

Parágrafo Terceiro - O lucro líquido apurado ao fim de cada exercício, após os ajustes legais do lucro líquido, deverá ser distribuído, total ou parcialmente, entre as sócias proporcionalmente ao respectivo número de quotas, podendo o saldo, se houver, ser creditado na conta de lucros acumulados ou destinado à constituição de outras reservas. Parágrafo Quarto - A Sociedade poderá, por deliberação das sócias que representam mais da metade do capital social, deliberar o pagamento ou o crédito de juros sobre o capital próprio, a título da antecipação dos dividendos do final do exercício social, com base nos balanços de que trata o Parágrafo Primeiro desta Cláusula, observando os termos do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 e demais legislação pertinente.

Parágrafo Quinto - A Sociedade poderá, por deliberação das sócias que representem mais da metade do capital social, deliberar a distribuição de dividendos intermediários, a título de antecipação dos dividendos do final do exercício social, com base nos balanços de que trata o Parágrafo Primeiro, desta Cláusula. (...)"

136. Nos termos do Parágrafo Segundo da Cláusula 10 do Contrato Social, nos quatros meses seguintes do término do exercício social, os sócios deliberarão a destinação do Lucro. Por sua vez, nos termos do Parágrafo Terceiro da Cláusula 10 do Contrato Social, o Lucro apurado ao final do exercício social poderá ser distribuído, total ou parcialmente.

137. Portanto, o Contrato Social da Recorrente obriga a distribuição integral do lucro apurado ao final do exercício, podendo uma parcela do lucro ser destinada para a Conta de Lucros Acumulados para distribuições futuras, ou, então, para constituição de outras reservas.

138. Já o Parágrafo Quarto da Cláusula 10 do Contrato Social da Recorrente apenas dispõe que os sócios poderão deliberar o pagamento de juros sobre o capital próprio a título de antecipação dos dividendos obrigatórios, conforme previsto no §7º do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95.

139. Assim, a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP em determinado ano-calendário (ano corrente), calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendários anteriores (já encerrados), também não encontram óbice no Contrato Social da Recorrente, como, aliás, inadvertidamente alegado pela autoridade administrativa.

2.1.3 - A superveniente edição da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 (não aplicação no ano-calendário de 2011)

A Recorrente afirma que o §4º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 reforça o entendimento de que, no ano-calendário de 2011, não havia vedação legal para a dedutibilidade das despesas de JCP, calculadas com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, *in verbis*:

140. Como já amplamente demonstrado, a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP, calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, bem como a dedutibilidade das respectivas despesas, não encontram qualquer restrição no texto da Lei n.º 9.249/95 (e respectivos atos administrativos regulamentares vigentes no ano de 2011), da Lei n.º 6.404/76 e do Contrato Social da Recorrente.

141. Em 13/05/2014, foi editada a Lei n.º 12.973, promovendo alterações significativas na legislação do IRPJ e da CSLL, inclusive no próprio artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, que trata do regime tributário dos juros sobre o capital próprio.

142. A propósito, a edição da Lei n.º 12.973/2014 foi uma oportunidade para o legislador (se assim o desejasse) passar a vedar a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP, calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, bem como a dedutibilidade das respectivas despesas nessa hipótese, o que não ocorreu.

143. Tem-se caracterizado, então, o "silêncio eloqüente", ou seja, 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 n.º 9.249/95, de modo que os intérpretes e aplicadores do direito devem respeitar a vontade/decisão do Poder Legislativo sobre a matéria.

144. No entanto, e a pretexto de regulamentar a Lei n.º 12.973/2014, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n.º 1.515/2014, veiculando uma vedação à dedutibilidade da despesa de JCP,

calculada com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores.

145. Confira-se, a propósito, o disposto no artigo 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014:

"(...)

Art. 28. Para efeitos de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, limitados à variação, pro rata, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I - capital social;*
- II - reservas de capital;*
- III - reservas de lucros;*
- IV - ações em tesouraria; e*
- V - prejuízos acumulados.*

§ 1o Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo:

I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei n.º 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 76 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

§ 2o O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou

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

§ 3o Para efeitos do disposto no inciso I do § 2o, o lucro será aquele apurado após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução do imposto sobre a renda.

§4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

(...)" (destaques da Recorrente)

146. Como se vê do disposto no art. 28, §4º da IN RFB n.º 1.515/2014, a Receita Federal do Brasil (por mero ato regulamentar) claramente 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.

147. E a inovação promovida pelo §4º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 fica ainda mais evidente quando se constata que, em regulamentações administrativas anteriores dos juros sobre o capital próprio (vide Instruções Normativas SRF n.ºs 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.

148. Assim, reconhecendo que a legislação ordinária (bem como os atos administrativos regulamentares vigentes até então) que disciplina o regime tributário dos juros sobre o capital próprio não veda a dedutibilidade das despesas, calculadas com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores, de próprio punho, a Receita Federal do Brasil lançou a vedação em questão por meio de Instrução Normativa.

149. A par da manifesta ilegalidade do art. 28, §4º da IN RFB n.º 1.515/2014, por afronta ao art. 9º da Lei n.º 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 somente em 2014 e, jamais e em qualquer hipótese, pode retroagir, nos termos do inciso II do artigo 9º do CTN.

150. A propósito, o artigo 187 da própria Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 determina a sua entrada em vigor somente a partir da data de publicação no Diário Oficial da União (26/11/2014), respeitando, assim, o artigo 146 do CTN, tendo em vista a introdução de novos critérios jurídicos para a dedutibilidade do JCP, e corroborando a impossibilidade de sua aplicação retroativa.

151. Dessa forma, o §4º do artigo 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.515/2014 não pode retroagir e muito menos embasar a motivação de autos de infração lavrados para constituir créditos tributários relativamente ao ano-calendário de 2011.

A divergência entre o acórdão recorrido e a recorrente diz respeito à interpretação do art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249/1995. Transcreve-se o dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos debatidos (antes das alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014):

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)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

(...)

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º 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 do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

A respeito da controvérsia posta, o CARF tem numerosos julgados, alguns favoráveis à tese defendida pelo recorrente, outros contrários a ela. Filio-me ao grupo de Conselheiros que entendem **não ser possível a dedução de despesas com juros sobre capital próprio relativos a anos anteriores**, pelos razões expostas no **Acórdão 9101-004.253 – CSRF / 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 09 de julho de 2019**, Relatora Viviane Vidal Wagner, cujos excertos do voto reproduz-se a seguir:

Não se discute que a razão da existência dos juros sobre capital próprio é remunerar os sócios que empenham seus recursos próprios na empreitada a que se propõe a pessoa jurídica criada. Trata-se de um incentivo idealizado pelo legislador para estimular o empreendedorismo, igualando, aos olhos do investidor, as vantagens que ele poderia alcançar aplicando seus recursos em uma empresa própria àquelas que poderiam ser obtidas por meio da concessão de empréstimos a terceiros.

Daí a precisão da denominação "juros", associados, segundo o senso comum, à existência de empréstimos ou financiamentos. No caso dos juros sobre capital próprio, o que se remunera é o capital dos sócios, "emprestado" à pessoa jurídica para que esta tenha condições de perseguir as finalidades previstas em seu ato constitutivo. E a "dívida" da empresa para com os sócios fica contabilizada em seu patrimônio líquido, não por acaso localizada na coluna do passivo.

Se a pessoa jurídica contrai uma dívida perante terceiros, os índices de remuneração (taxa de juros) cobrados sobre o valor emprestado são fixados, via de regra, em um contrato particular celebrado entre as partes. Se as despesas associadas ao pagamento dos juros forem consideradas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora e forem tidas como usuais e normais para o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, elas serão dedutíveis do lucro real (art. 311 do Decreto n.º 9.508/2018 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018).

Já o "empréstimo" contraído junto aos sócios segue regras diferentes. A taxa de remuneração do valor emprestado é fixada em lei: Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), nos termos do art. 9º da Lei n.º 9.249/1995, proporcionalmente à quantidade de dias em que o capital dos sócios esteve à disposição da empresa. Os limites de dedutibilidade dos juros são fixados pelo mesmo dispositivo legal, conforme abordaremos mais adiante.

Pois bem. Sendo a finalidade essencial dos juros sobre capital próprio a remuneração dos sócios da empresa, por conta do "empréstimo" dos valores integralizados no capital social, é lógico concluir que tais juros não integram o patrimônio da pessoa jurídica, devendo ser reconhecidos como integrantes do seu resultado do exercício (conta de despesa). Tal fato é consequência do que foi até aqui exposto, mas também do respeito ao princípio da entidade, um dos princípios fundamentais da Contabilidade.

Tal princípio está intrinsecamente ligado à ideia de autonomia patrimonial, no sentido de que o patrimônio da entidade não se confunde com o patrimônio de seus sócios. Assim, o incorrimento dos juros sobre capital próprio não pode se dar na integração do patrimônio da sociedade (devedora do "empréstimo"),

mas no cálculo do seu resultado, como uma despesa associada à remuneração dos sócios (credores do "empréstimo"). Dito de outra forma, os juros sobre capital próprio devem ser reconhecidos como despesa associada a um exercício, e não incorrerem sobre o patrimônio já formado da sociedade.

Tal tratamento está de acordo com o adotado para todos os demais tipos de juros: são sempre despesas para o devedor. Além disso, o fato de os juros sobre capital próprio constituírem receitas para seus recebedores (e serem assim tributados) também corrobora a conclusão de que o pagamento de tais juros configuram despesas redutoras do resultado do exercício.

Do ponto de vista societário, as despesas associadas aos juros sobre capital próprio recebem o mesmo tratamento dispensado às despesas em geral.

Nos termos do art. 187 da Lei n.º 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, as despesas devem ser discriminadas na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) e computadas, como redutoras, na determinação do resultado do exercício.

Isso significa dizer que as despesas, enquanto contas de resultado, são encerradas no momento da apuração do resultado do exercício da pessoa jurídica, tendo as respectivas contas o saldo zerado.

Ao contrário das contas patrimoniais, as contas de resultado têm sua existência restrita a um exercício social. Elas iniciam o exercício com saldo zerado, vão sofrendo acréscimos e decréscimos ao longo do ano, para serem novamente zeradas ao final do exercício, no momento da apuração do resultado. Dito de outra forma, as despesas (entre elas a associada aos juros sobre capital próprio) não transportam seus saldos de um exercício para o seguinte.

Tal abordagem está em harmonia com outra determinação contida na Lei n.º 6.404/1976: a observância do regime de competência. Assim dispõe o art. 177 daquela lei:

Escrituração

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

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

(...) (grifou-se)

O dispositivo determina que as mutações patrimoniais da pessoa jurídica devem ser registradas segundo o regime de competência. Trata-se de uma

regra geral, naturalmente aplicável também às despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio.

O regime de competência se liga intrinsecamente ao conceito de exercício social. Tanto é assim que muitas vezes se utiliza vulgarmente a expressão "competência ano X", tecnicamente inadequada, para designar um período de competência associado a determinado exercício social. Isso ocorre porque o conceito de regime de competência não pode ser dissociado do exercício social: aquele é sempre função deste.

Mas, mais do que esta ligação umbilical com o exercício social, o que caracteriza o regime de competência? A resposta pode ser encontrada na Resolução CFC n.º 750/1993:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...) (grifou-se)

A primeira característica fundamental do regime de competência é trazido pelo caput do art. 9º da Resolução: receitas e despesas devem ser reconhecidas no exercício social em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Já a segunda característica relevante aparece tanto no caput quanto no § 2º do dispositivo: as receitas e as despesas que se correlacionarem devem ser reconhecidas simultaneamente.

Aplicando tais regras ao contexto dos juros sobre capital próprio, conclui-se que as despesas relacionadas a tais juros devem obrigatoriamente ser confrontadas com as receitas auferidas no período durante o qual o capital pertencente aos sócios permaneceu à disposição da pessoa jurídica.

Sob tal lógica, revela-se totalmente despropositada a pretensão do contribuinte de relacionar as despesas de juros sobre capital próprio pagas (ou incorridas) em um ano-calendário (2009) às receitas auferidas ao longo dos cinco anos anteriores (2004 a 2008). Só há sentido em se correlacionar estas despesas com

as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, porque foi neste período que o capital dos sócios possibilitou a geração de tais ganhos.

Assim, resta claro que não é a decisão pelo pagamento de juros sobre capital próprio, tomada por deliberação dos acionistas em assembleia, que tem o condão de determinar qual o período de incorrimento das despesas correspondentes.

Primeiro, pelo que acabamos de expor: ocorreria um descompasso entre o reconhecimento de despesas e receitas correlacionadas. Além disso, haveria inobservância do regime de competência, que refuta expressamente que o pagamento determine o reconhecimento contábil de qualquer despesa (o art. 9º declara: "independentemente de recebimento ou pagamento").

Tudo o que foi dito não significa, frise-se, que não seja possível fazer incorrer despesas com juros sobre capital próprio em determinado exercício, relacionadas ao uso do capital dos acionistas no mesmo período, sem a realização de pagamento. Isso pode ocorrer mediante a constituição de obrigação de pagar tais juros aos sócios, registrada no passivo da companhia.

Tal prática respeita integralmente o regime de competência, uma vez que a formalização da dívida é contemporânea do incorrimento das despesas com juros sobre capital próprio, que, por sua vez, ocorre simultaneamente com o reconhecimento das receitas oriundas da exploração do capital "emprestado" pelos sócios.

As obrigações reconhecidas podem ser mantidas ao longo dos anos seguintes, uma vez que contabilizadas nos períodos devidos. Se houver, em exercício posterior, o pagamento de tais dívidas, não haverá confusão com as despesas de juros sobre capital próprio incorridas especificamente no ano da satisfação das obrigações.

Situação diferente é aquela pretendida pelo contribuinte, em que não houve o reconhecimento das despesas nos anos anteriores, mas se quer considerar o valor do patrimônio líquido daqueles períodos no cálculo do limite dedutível dos juros sobre capital próprio pagos em exercício posterior.

Julgo impossível tal pretensão.

Conforme visto, as despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio devem observar obrigatoriamente o regime de competência, sendo consideradas na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

As despesas com juros sobre capital próprio devem ser reconhecidas, por incorridas, no período durante o qual o capital dos sócios permanece à disposição da entidade. Se a despesa incorresse em período posterior a este, não mais estaria vinculada ao capital "emprestado" no exercício anterior, mas ao capital "emprestado" no ano em curso, o que afrontaria tanto o regime de competência quanto a regra do obrigatório confronto com as receitas correlacionadas.

O art. 186 da Lei n.º 6.404/1976 traz, em seu § 1º, as únicas hipóteses em que uma despesa pode ser considerada incorrida em exercício posterior àquele que seria o esperado: mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior:

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará: (...)

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

(...)

Não se enquadrando o caso sob análise nos presentes autos em nenhuma das duas hipóteses, forçoso se concluir pela impossibilidade da prática pretendida pelo contribuinte, de reconhecer, em determinado exercício, para fins de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores.

O procedimento adotado pelo contribuinte traz, de toda forma, um problema adicional: prejudica quem era sócio da empresa nos anos de 2004 a 2008 e deixou de ser em 2009 e beneficia, de forma indevida, quem está na situação oposta (não era sócio entre 2004 e 2008 e tornou-se em 2009).

Isso porque os ex-sócios "emprestaram" seu capital para a empresa e saíram do quadro societário sem receber os devidos juros, que foram indevidamente pagos aos novos sócios. Tal "injustiça" somente não se verificaria em empresas cuja estrutura societária se mantivesse exatamente a mesma ao longo dos anos, o que é bastante improvável.

O entendimento exposto no presente voto encontra ressonância em julgados anteriores desta 1ª Turma da CSRF. Cito como exemplo o Acórdão n.º 9101-002.797, de 09/05/2017, que traz ainda, no voto que restou vencedor, considerações que considero pertinentes a respeito do tema:

"O art. 9º da Lei n.º 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real para as despesas incorridas e pagas, não incluindo nesse tratamento as despesas pagas e não incorridas. Este último caso seria o das despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior (poderiam, à época, ser despesas), mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas.

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, registre-se que a empresa não sofre limitação de valor na dedução, do lucro líquido do exercício, de despesas de JCPs. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de valor, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCPs do exercício devem observar conjuntamente os limites do caput e do §1º do art. 9º da Lei n.º 9.429/1995 e o excesso dessas despesas deve ser estornado, em obediência ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa e devidamente constituída e escriturada (no passivo) a corresponde dívida/obrigação de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei n.º 9.429/1995 não foi "despesa de juros pagos ou creditados", mas apenas "juros pagos ou creditados". Assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de despesas incorridas no exercício e pagas no mesmo exercício. Os "juros" podem ser entendidos como "despesa de juros" ou como "obrigações/dívidas de juros".

Assim, pode-se falar em direito à dedução dos juros pagos, seja por conta do pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja pelo pagamento de dívida relativa a JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

Observe-se que o art. 9º da Lei n.º 9.429/1995 não traz, propriamente, restrição temporal, mas apenas uma restrição material. Explico: para que os JCPs sejam pagos, é necessário que os JCPs a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCPs (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou, ainda, não de existir as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) ou a obrigação de pagar JCPs constituída em razão de as despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução, do lucro real, dos valores pagos para extinguir a dívida relativas a JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está

submetido aos dois limites (o do caput e o do §1º) do art. 9º da Lei n.º 9.429/1995.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, do qual as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

No caso dos autos, não havia dívidas/obrigações da sociedade de pagar JCPs vinculadas a despesas de JCPs incorridas em exercícios anteriores (ausência de passivo). Estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs, resultando em desobediência ao art. 177 (regime de competência) e ao art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCPs, nem tampouco despesas de JCPs - já que estas são somente as incorridas no exercício).

(...)

Por fim, como o tema foi suscitado no recurso especial interposto pela contribuinte, registro que não entendo ser adequado tratar a questão aqui discutida sob a perspectiva de que houve renúncia de direito pelo sujeito passivo.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCPs para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa, já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de sua conversão em obrigação de pagar JCPs).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCPs e a conseqüente constituição da obrigação de pagá-los, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento no benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "a título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCPs.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não são atendidos os requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que houve renúncia ao mesmo, mas apenas que sequer existe a capacidade de renunciá-lo. Mesmo que

haja a renúncia, esta não produz efeito algum, já que o direito não poderia ser usufruído caso a renúncia não tivesse existido.

Ainda que fosse caso de aplicação do instituto jurídico da renúncia, esta se daria no âmbito societário e não no âmbito fiscal. Seria, assim, renúncia de fazer incorrer a despesa de JCPs na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação do instituto da renúncia é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação, de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCPs. A mera permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subseqüentes, despesas de exercícios anteriores não incorridas, aí sim a discussão teria algum sentido, já que não se verificou no caso concreto uma renúncia propriamente dita (não existiu manifestação de vontade em não fazer).

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não houvesse aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IVe §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados. A sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como não teve sua conduta enquadrada entre as possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

O regime de competência faz mais do que exigir que não se tenha renunciado ao direito de deduzir, do lucro líquido, despesas não incorridas em anos anteriores. Ele simplesmente não permite a dedução do lucro líquido de despesas não incorridas em anos passados, ou seja, o direito aventado sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCPs que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar no instituto jurídico da renúncia, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Este entendimento, contudo, não interfere na conclusão que prevaleceu no Colegiado, conforme adiantei alhures. " (destaques no original)

Acrescento que, pelos mesmos motivos tão bem expostos no voto redigido pelo i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, também entendo improcedentes as alegações do recorrente a respeito de uma suposta ocorrência de mera postergação de despesa, nos termos do art. 273 do RIR/1999. Segundo tal tese, a postergação de despesa geraria antecipação de tributo, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

Ocorre que, no caso concreto, não se pode falar em simples postergação de despesa porque não foram observados, nos anos de 2004 a 2008, os pressupostos de existência de tal despesa. Se a despesa não chegou a existir no passado, não há como se defender que houve apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O contribuinte pretendeu "criar", em 2009, despesas relacionadas a juros de exercícios anteriores, correspondentes à remuneração do capital dos sócios disponibilizado à pessoa jurídica naqueles anos anteriores e correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Como se viu, tal procedimento não é possível, por afrontar o princípio da competência e a própria lógica contábil.

Adota-se as razões expostas no **Acórdão 9101-004.253 – CSRF / 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais**, portanto, entende-se que o pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Logo é incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

Ressalta-se que as despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

Ante o exposto, rejeita-se todas as alegações da Recorrente de que a Lei nº 9.249/95 (e respectivos atos administrativos regulamentares vigentes no ano-calendário de 2011), a Lei nº 6.404/76 (aplicável supletivamente), o Código Civil e o Contrato Social não impõem qualquer limitação temporal para a deliberação societária e o pagamento ou crédito de JCP, bem como para a dedutibilidade das respectivas despesas.

2.2 - Observância do Princípio da Competência

A Recorrente argui 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, incorrida a correspondente despesa pelo regime de competência, nos termos da Lei n.º 9.249/95, da Lei n.º 6.404/76, das Instruções Normativas SRF n.ºs 11/96 e 41/98, e dos Pareceres Normativos n.ºs 08, de 28/01/1976, e 58, de 22/09/77, *in verbis*:

152. A Recorrente é pessoa jurídica sujeita à tributação pelo Lucro Real e reconhece as suas receitas e despesas em estrita observância ao princípio da competência.

153. Com efeito, o § 1o do artigo 274 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99) determina que: "§ 1o O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei n.º 6.404, de 1976.

154. Por sua vez, a Lei n.º 6.404/76 dispõe sobre o regime de competência, nos seguintes termos:

"(...)

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

*Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
(...)*

§ 1o Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da

sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos,

correspondentes a essas receitas e rendimentos. (...)" (destaques da Recorrente)

155. Já as Instruções Normativas SRF n.ºs 11/96 e 41/98, que esclarecem a aplicação do regime de competência especificamente para o reconhecimento da despesa e da receita de juros sobre o capital próprio, dispõem que:

IN SRF n.º 11/96 "(...)

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados

*individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a (...)"
(destaques da Recorrente)*

IN SRF n.º 41/98

"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. (...)

*Art. 4o Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios. (...)"
(destaques da Recorrente)*

156. O Parecer Normativo CST n.º 58, de 22/09/1977 define com precisão e rigor o regime de competência e o conceito de despesas incorridas, nos seguintes termos:

"(...)

4.3 - Finalmente, 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 vazar a despesa.

(...)

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 tornam 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 tranqüilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado § 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. (...)" (destaques da Recorrente)

157. No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST n.º 08, de 28/01/1976, registra que, por despesas incorridas: "entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figurando o valor no passivo exigível da empresa".

158. A doutrina especializada não diverge do entendimento oficial da Receita Federal do Brasil quanto aos contornos do princípio da competência e ao conceito de despesa incorrida. Confira-se, nesse sentido, o entendimento de NILTON LATORRACA, SAMPAIO DÓRIA e RICARDO MARIZ:

"(...)

O conceito de competência está intimamente ligado a uma dimensão temporal. E um conceito que decorre da necessidade de fazer com que a demonstração do patrimônio social enquadre, em toda a extensão, os efeitos contábeis dos atos e fatos ocorridos no período de tempo a que essa demonstração reporta. Esse período de tempo é denominado, juridicamente, exercício social.

O art. 9º da Resolução CFC n.º 750/93 disciplina o Princípio da Competência, dispondo que 'as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento'; a simultaneidade do reconhecimento das receitas e despesas correlatas é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração. Tal princípio determina, também, quando as alterações no ativo e no passivo resultam em aumento ou

diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância de outro princípio, o da Oportunidade. (...)

Já as despesas são consideradas realizadas (§4º do art. 9o):

a) quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;

b) pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

c) pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

(...)" (LATORRACA, Nilton. Direito Tributário. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo, Editora Atlas, 1998, págs. 243/244).

Despesa Incorrida "(...) (a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; (b) é precisamente quantificável; (c) independe de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de prazo, para exemplificar); e (d) possui titular (credor) identificado precisamente.

(...)" (DORIA, Antônio de Sampaio. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. Revista de estudos tributários, n. 3,1979, p. 24, São Paulo, IBET/Resenha Tributária)

A expressão 'regime de competência', há muito adotada nas práticas contábeis, foi trazida para o Direito positivo brasileiro através da reforma legislativa de 1976/1977 (Lei n" 6.404, de 27 de dezembro de 1976, art. 177, e Decreto-lei n" 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 6o e outros), e é entendida como significando o sistema de apropriação de mutações positivas e negativas, ao patrimônio de determinada empresa, segundo a aquisição dos respectivos direitos (quanto às receitas e aos rendimentos) ou o incorrimento nas respectivas obrigações (quanto a custos, despesas e perdas).

(...)" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Juros sobre o Capital Próprio - Momento de Dedução da Despesa. Revista Direito Tributário Atual 28. Dialética: São Paulo, 2012. Páginas 316 a 339)

159. Portanto, a Recorrente 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.

160. Contudo, a discussão administrativa tem por objeto justamente o momento em que a despesa dos juros sobre o capital próprio é considerada incorrida pela Recorrente, para fins de dedutibilidade das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95.

161. Antes de qualquer coisa, é importante registrar que jamais e 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.

162. Cabe repisar, mais uma vez, que a Lei n.º 9.249/95 e a Lei n.º 6.404/76 (e também o Contrato Social da Recorrente) não obrigam a distribuição imediata de todo o Lucro da pessoa jurídica mediante o pagamento ou crédito de JCP, corroborando, assim, o entendimento de que a pessoa jurídica não deve, mês a mês, constituir um passivo na sua contabilidade, tendo por objeto uma dívida de JCP a pagar, que juridicamente não existe.

163. Confira-se, a próprio, o entendimento do E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no julgamento da constitucionalidade do antigo "ILL", no sentido de que a mera apuração de Lucro pela pessoa jurídica não gera qualquer direito (ou disponibilidade) para o sócio ou acionista:

"(...)

Pois bem, diante do contexto legal supra, impossível dizer da aquisição da disponibilidade jurídica pelos acionistas com a simples apuração, e na data respectiva, do lucro líquido pelas pessoas jurídicas. O encerramento do período-base aponta-o, mas o faz relativamente a situação que não extravasa o campo de interesses da própria sociedade. Ocorre, é certo, uma expectativa, mas, enquanto simples expectativa, longe fica de resultar na aquisição da disponibilidade erigida pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional como fato gerador. Uma coisa é a incidência do imposto de renda sobre o citado lucro e, portanto, a obrigação tributária da própria pessoa jurídica. Algo diverso é a situação dos sócios, no que não passam, com a simples apuração do lucro líquido na data do encerramento do período-base, a ter a disponibilidade reveladora do fato gerador. Imagine-se, apenas para exemplificar, quadro em que a assembléia de acionistas, respeitado o percentual alusivo aos dividendos obrigatórios, resolva promover investimentos. Descabe, na hipótese, partir para o campo da presunção, equiparando a apuração do lucro líquido à distribuição deste, ou mesmo, à aquisição da disponibilidade pelos sócios. É que o recurso a tal método interpretativo - da presunção

legal - pressupõe harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não-contradição e do terceiro excluído. Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico. (...)" (Recurso Extraordinário n.º 172.058, Relator Ministro Marco Aurélio, Plenário do Supremo Tribunal Federal, sessão de julgamentos de 30/06/95, destaques da Recorrente)

164. *Com efeito, o JCP é uma ficção jurídica instituída pelo artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, que tem a natureza de dividendo, pois também depende de deliberação societária e é uma forma de distribuição de lucros para os sócios ou acionistas, cujo valor o legislador considerou como despesa, para fins de autorizar a sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Portanto, o JCP é uma dedução autorizada por legislação específica.*

165. *A propósito, por ser uma dedução autorizada por legislação específica, a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP, ainda que calculado com base em contas do patrimônio líquido de anos anteriores, constituem uma opção legal conferida às pessoas jurídicas, de modo que a dedução das respectivas despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL está longe de configurar qualquer espécie de planejamento tributário.*

166. *Nesse cenário, e tendo em vista o regime de competência, 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.*

167. *De fato, a pessoa jurídica se torna devedora (obrigação de pagar JCP) e o sócio ou acionista se torna credor (direito de receber JCP) no momento da deliberação societária (e não pelo simples fato de o capital permanecer investido na pessoa jurídica), quando, então, os valores, as datas e as formas de pagamento são fixadas. Ou seja, os sujeitos, o objeto e o prazo da obrigação somente são delimitados no momento da deliberação societária pelo pagamento ou crédito de JCP.*

168. *No período em que o capital do sócio ou acionista permanecer investido na pessoa jurídica, e antes da deliberação societária pelo pagamento ou crédito de JCP, porém, não há obrigação da pessoa jurídica de pagar ou 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). Quando muito, haveria uma expectativa de direito para o sócio ou acionista, na linha do entendimento do E. STF acima mencionado.*

169. Assim, somente com a deliberação societária pelo pagamento ou crédito de JCP, a dívida da pessoa jurídica se torna líquida, certa e exigível, e, portanto, incorrida a correspondente despesa pelo regime de competência, nos termos da Lei n.º 9.249/95, da Lei n.º 6.404/76, das Instruções Normativas SRF n.ºs 11/96 e 41/98, e dos Pareceres Normativos n.ºs 08, de 28/01/1976, e 58, de 22/09/77.

170. Nesse sentido, confira-se o entendimento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

"(...)

Antes dessa deliberação, não há JCP devidos. No momento em que a deliberação for tomada, e somente nele, isto é, somente a partir desse momento, há direito dos sócios ou acionistas aos JCP e, portanto, há obrigação da sociedade de pagá-los.

Antes não há obrigação, porque não há relação jurídica que a tenha estabelecido, quando muito havendo uma possível expectativa de direito dos acionistas, mas não direito que já tenham adquirido e possam exercer. (...)

Em conclusão de tudo, o período-base competente para a dedução fiscal da despesa de JPC é aquele em que houver o seu pagamento ou crédito individualizado, após estar constituída a obrigação através de deliberação do órgão societário detentor do poder de decidir sobre a matéria. (...)" (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Juros sobre o Capital Próprio - Momento de Dedução da Despesa. Revista Direito Tributário Atual 28. Dialética: São Paulo, 2012. Páginas 316 a 339)

171. Confira-se, também, os seguintes pronunciamentos do CARF:

"(...)

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO DE DESPESA. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Tratando-se de despesa com juros sobre capital próprio, a alusão a regime de competência não pode ser dissociada do momento em que o dispêndio é incorrido. À evidência, ausente a despesa, eis que nem paga, nem incorrida, descabe falar em inobservância de regime de competência. Uma vez deliberado o pagamento de juros sobre o capital próprio, do ponto de vista estritamente tributário, o que releva verificar é se, no momento em que a despesa foi incorrida, foram atendidos os requisitos legais objetivos autorizadores da sua dedutibilidade. (...)" (Acórdão n.º 1301-001.891, Redator Designado Conselheiro Wilson Fernandes

Guimarães, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 21/01/2016).

"(...)

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. (...)" (Acórdão nº 1401-000.902, Relator Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 4/12/2012)

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, 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 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. (...)" (Acórdão nº 1402-001.250, Relator Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 7/11/2012).

172. Dessa forma, em observância ao princípio da competência, a despesa de JCP é incorrida somente no momento da deliberação societária, quando, então, os elementos da obrigação da pessoa jurídica estão devidamente identificados, individualizados e quantificados.

173. Portanto, além de não haver limitação temporal na legislação, como já amplamente demonstrado, a dedutibilidade da despesa de JCP no ano da sua deliberação societária e pagamento ou crédito, ainda que calculada sobre as contas do patrimônio líquido de anos-calendários anteriores, como ocorreu no caso concreto, observa o princípio da competência.

174. Deveras, o JCP tem por objetivo remunerar o capital investido pelos sócios ou acionistas na pessoa jurídica, o que, a rigor, extrapola um ano-calendário, e a contabilidade é relevante apenas para o cálculo do JCP. Realmente, as contas do patrimônio líquido, inclusive de anos-calendário já

encerrados, constituem os parâmetros para o cálculo do JCP, e não a causa para o seu pagamento ou crédito (como já demonstrado, as causas são a existência de Lucro e a deliberação societária).

175. Nesse sentido, 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.

176. Por essas razões, e diferentemente do alegado na motivação dos lançamentos tributários, a dedutibilidade (em 2011) da despesa de JCP deliberada em 22/03/2011, conforme Ata de Reunião de Sócios (fls. 127/129), e calculada sobre as contas do patrimônio líquido dos anos- calendário de 2006 a 2010, observa, sim, o regime de competência, de modo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário para, reformando-se a r. decisão recorrida, cancelar os autos de infração.

Acrescenta-se que, pelos mesmos motivos expostos Acórdão nº 9101-002.797, de 09/05/2017, no voto redigido pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, também entendo improcedentes as alegações do recorrente a respeito de uma suposta ocorrência de mera postergação de despesa, nos termos do art. 273 do RIR/1999. Segundo tal tese, a postergação de despesa geraria antecipação de tributo, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

Ocorre que, no caso concreto, não se pode falar em simples postergação de despesa porque não foram observados, nos anos de 2006 a 2010, os pressupostos de existência de tal despesa. Se a despesa não chegou a existir no passado, não há como se defender que houve apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O contribuinte pretendeu "criar", em 2011, despesas relacionadas a juros de exercícios anteriores, correspondentes à remuneração do capital dos sócios disponibilizado à pessoa jurídica naqueles anos anteriores e correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Como se viu, tal procedimento não é possível, por afrontar o princípio da competência e a própria lógica contábil.

IV.2.3 - Ausência de Renúncia à Dedutibilidade do JCP

A Recorrente afirma que a eventual ausência de deliberação e pagamento ou crédito de JCP em determinado ano-calendário (ou o pagamento de montantes inferiores), não implica a renúncia ao direito assegurado pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

177. 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 n.º 9.249/95), o que foi encampado pela r. decisão recorrida.

178. Antes de qualquer coisa, cabe registrar 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 Recorrente. 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.

179. Além disso, a autoridade administrativa e a DRJ parecem ter esquecido de mencionar uma regra clássica do direito, prevista no art. 114 do Código Civil: "Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente" (destaques da Recorrente).

180. Com efeito, não há na legislação (tributária, societária e civil) e nos próprios documentos societários da Recorrente 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 n.º 9.242/95. Realmente, a renúncia a um direito deve ser expressa, e não tácita ou presumida.

181. Como já suficientemente demonstrado, as despesas de JCP são consideradas incorridas no momento da deliberação societária, e a dedutibilidade se dá com o pagamento ou crédito aos sócios ou acionistas, nos termos do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95.

182. Antes da deliberação societária, porém, não há direito a ser renunciado. Quando muito, poderia existir uma mera expectativa de direito!

183. Confira-se, mais uma vez, o entendimento de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA:

(...)

Portanto, o não pagamento ou crédito individualizado num determinado período não importa em impossibilidade de que a remuneração relativa a esse mesmo período venha a ser deduzida no futuro, quando paga ou creditada individualmente, pois:

- por um lado, a lei não determina haver preclusão;

- por outro lado, não há renúncia por qualquer sujeito de direito.

(...)"

(*OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Juros sobre o Capital Próprio - Momento de Dedução da Despesa. Revista Direito Tributário Atual 28. Dialética: São Paulo, 2012. Páginas 316 a 339*)

184. *Em tese, se há deliberação societária e pagamento ou crédito de JCP, 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 art. 9º da Lei n.º 9.249/95.*

185. *Vale dizer, somente na situação em que há deliberação societária e pagamento ou crédito de JCP, e a pessoa jurídica não deduz a respectiva despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, poderia ser alegado, em tese, que teria havido renúncia ao direito assegurado pelo artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, o que não ocorreu no caso concreto.*

186. *Por sua vez, o disposto no artigo 132 da Lei n.º 6.404/76 também não serve de fundamento para a "tese fazendária de renúncia" do direito à dedução do JCP, antes mesmo de qualquer deliberação societária nesse sentido. Confira-se:*

(...)

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembléia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for

o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo

167). (...)"

187. De fato, o artigo 132 da Lei n.º 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.

188. Por fim, 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.

189. E não poderia ser diferente, pois os sócios e acionistas de sociedades limitadas, apesar de estarem sujeitos a certas limitações impostas pela legislação societária e civil, possuem discricionariedade para a tomada de decisões gerenciais e financeiras, as quais são guiadas pela conveniência e necessidade da pessoa jurídica, enquadrando-se em tais decisões a deliberação sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio.

190. Diante do exposto, a ilação constante da motivação dos lançamentos tributários, no sentido de que a Recorrente teria renunciado tacitamente ao direito assegurado pelo artigo 9º da Lei n.º 9.2429/95, é absolutamente descabida.

Entende-se que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCPs que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar no instituto jurídico da renúncia, por falta do pressuposto básico dos mesmos, conforme os fundamentos trazidos no acórdão 9101-004.253 – CSRF / 1ª Turma, repisados a seguir:

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCPs para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa, já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de sua conversão em obrigação de pagar JCPs).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCPs e a conseqüente constituição da obrigação de pagá-los, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento no benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "a título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCPs.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não são atendidos os requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que houve renúncia ao mesmo, mas apenas que sequer existe a capacidade de renunciá-lo. Mesmo que haja a renúncia, esta não produz efeito algum, já que o direito não poderia ser usufruído caso a renúncia não tivesse existido.

Ainda que fosse caso de aplicação do instituto jurídico da renúncia, esta se daria no âmbito societário e não no âmbito fiscal. Seria, assim, renúncia de fazer incorrer a despesa de JCPs na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação do instituto da renúncia é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação, de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCPs. A mera permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subsequentes, despesas de exercícios anteriores não incorridas, aí sim a discussão teria algum sentido, já que não se verificou no caso concreto uma renúncia propriamente dita (não existiu manifestação de vontade em não fazer).

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não houvesse aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados. A sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como não teve sua conduta enquadrada entre as possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

O regime de competência faz mais do que exigir que não se tenha renunciado ao direito de deduzir, do lucro líquido, despesas não incorridas em anos anteriores. Ele simplesmente não permite a dedução do lucro líquido de despesas não incorridas em anos

passados, ou seja, o direito aventado sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

IV.2.4 - Ausência de Modificação ou Retificação de Demonstrações Financeiras Aprovadas

A Recorrente alega que 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, não implica a modificação ou retificação das demonstrações financeiras já aprovadas, in verbis:

191. No termo de verificação fiscal, também consignou a autoridade administrativa que a Recorrente 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.

192. Para ficar claro o descabimento da ilação da autoridade administrativa, confira-se, mais uma vez, o teor da Cláusula 10 do Contrato Social da Recorrente:

"(...)

Cláusula 10-O exercício social começará em 1º de janeiro e terminará em 31 de dezembro, quando proceder-se-á elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico. Parágrafo Primeiro - Por deliberação das sócias que representem mais da metade do capital social poderão ser levantados balanços semestrais ou referentes a períodos menores.

Parágrafo Segundo - Nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, as sócias que representam mais da metade do capital social deliberarão sobre as contas dos Administradores, as demonstrações financeiras de que trata o caput desta Cláusula, a destinação do lucro líquido do exercício e a sua participação no lucro líquido ajustado, observado o disposto no Parágrafo seguinte.

Parágrafo Terceiro - O lucro líquido apurado ao fim de cada exercício, após os ajustes legais do lucro líquido, deverá ser

distribuído, total ou parcialmente, entre as sócias proporcionalmente ao respectivo número de quotas, podendo o saldo, se houver, ser creditado na conta de lucros acumulados ou destinado à constituição de outras reservas. Parágrafo Quarto - A Sociedade poderá, por deliberação das sócias que representam mais da metade do capital social, deliberar o pagamento ou o crédito de juros sobre o capital próprio, a título da antecipação dos dividendos do final do exercício social, com base nos balanços de que trata o Parágrafo Primeiro desta Cláusula, observando os termos do artigo 9o da Lei n.º 9.249/95 e demais legislação pertinente.

Parágrafo Quinto - A Sociedade poderá, por deliberação das sócias que representem mais da metade do capital social, deliberar a distribuição de dividendos intermediários, a título de antecipação dos dividendos do final do exercício social, com base nos balanços de que trata o Parágrafo Primeiro, desta Cláusula. (...)"

193. Como já amplamente demonstrado, o Contrato Social da Recorrente 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.

194. Assim, a deliberação e o pagamento ou crédito de JCP em determinado ano-calendário (ano corrente), calculado com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendários anteriores (já encerrados), não encontram óbice no Contrato Social da Recorrente, como, aliás, inadvertidamente alegado pela autoridade administrativa.

195. Por outro lado, 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, óbvia e evidentemente, não implica a modificação ou retificação das demonstrações financeiras já aprovadas, que continuam válidas e vigentes.

196. De fato, as demonstrações financeiras dos anos-calendário já encerrados constituem apenas parâmetros para o cálculo do JCP, cuja despesa é considerada incorrida no momento da deliberação societária, sendo que o resultado da pessoa jurídica será impactado no momento do pagamento/crédito.

197. Portanto, 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 n.º 6.404/76.

Reitera-se que não importa o fato de a deliberação ter tratado do pagamento complementar de JCP, 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 e houve renúncia de parte dos JCP dos AC anteriores a 2011.**

2.5 - Observância dos limites legais de dedutibilidade

A Recorrente afirma que para apuração da despesa de JCP deduzida no ano-calendário de 2011, 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, *in verbis*:

198. *Por fim, a Recorrente passa a repisar 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.*

199. *Nos termos do art. 9º da Lei n.º 9.249/95, do art. 29 da IN SRF n.º 11/96 e do artigo 29 da Instrução Normativa SRF n.º 93/97, para efetuar o cálculo dos JCPs passíveis de distribuição relativamente aos anos-calendário de 2006 a 2010 (fls. 318/330), a Recorrente 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 e ajustes de preços de transferência, aplicando a TJLP publicada trimestralmente pela Receita Federal do Brasil, pro rata dia, vigente para cada ano.*

200. *Cabe destacar que para o cálculo dos JCPs passíveis de distribuição relativamente aos anos-calendário de 2009 e 2010, foram utilizados os saldos das contas do patrimônio líquido conforme critérios contábeis de 31/12/2007, conforme evidenciado nas respectivas DIPJs (fls. 481, 482, 501 e 502).*

201. *Os cálculos foram elaborados pela Recorrente com base em critérios mais conservadores possíveis (justamente para evitar qualquer questionamento do Fisco) e podem ser ilustrados com base no cálculo do JCP relativamente ao ano-calendário de 2007 (fl. 320). Confira-se:*

(I) foi aplicada a TJLP do ano de 2007 (6,375%) sobre o patrimônio líquido em 31/12/06, composto por:

(a) Capital Social, no montante de R\$ 551.057.819,00, e Reserva de Capital, no montante de R\$ 1.130.800,90, suportados pelo "Balanço Patrimonial" de 31/12/2006 (fl. 353);

(b) *Ajustes a título de Preços de Transferência, correspondentes ao ano de 2007, no montante de R\$ 1.387.158,62, conforme informado na DTPJ (fl. 443); e*

(c) *Lucros Acumulados, no montante de R\$ 11.982.872,98, compostos pelo Saldo de Lucros Acumulados em 31/12/2006, no montante de R\$ 42.004.503,51, conforme "Balanço Patrimonial" (fl. 353), ajustado pelo montante de JCP passível de distribuição relativamente ao ano de 2006, no montante de R\$ 22.697.591,75 (fl. 318), que não havia sido distribuído em 2007, mas compôs a deliberação de 2011, e pelo montante de JCP distribuído em 2010 relativamente ao ano de 2005, no montante de R\$ 7.324.039,00, conforme Ata de Reunião de Sócios realizada em 19/12/2010 (doe. 03 da impugnação), em vez do montante de R\$ 42.004.503,51, existente em 31/12/2006 (fls. 318 e 357).*

202. *Do resultado da aplicação da TJLP sobre o referido valor de patrimônio líquido foi deduzido o resultado da aplicação da TJLP (R\$ 385.355,00), pro rata dia, sobre o valor da redução de capital social em 19/12/2007, no montante de R\$ 190.500.000, e acrescido o resultado da aplicação da TJLP (R\$ 10.750,00), pro rata dia, sobre o valor do aumento do Capital Social em 29/12/2007, no montante de R\$ 63.835.446,00, conforme Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido de 31/12/2005 a 31/12/2010 (fl. 316), totalizando JCP, no montante de R\$ 35.502.483,60. Considerando que a Recorrente já havia distribuído JCP, no total de R\$ 34.696.124,00, o montante de JCP passível de distribuição em 2011 era de R\$ 806.358,00.*

203. *O art. 9º, §1, da Lei n.º 9.249/95, o art. 29, §3º, da IN SRF n.º 11/96 e o art. 29 da IN SRF n.º 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.*

204. *Por se tratar de JCP calculado com base em contas do patrimônio líquido de anos anteriores (2006 a 2010), a Recorrente 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).*

205. *Assim, a Recorrente 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.*

206. *A título ilustrativo, no cálculo dos JCPs referentes ao ano de 2007 (fl. 320), o lucro líquido do exercício antes do imposto de renda em*

31/12/2007 de R\$ 94.135.935,00 (fl. 357) foi acrescido do JCP distribuído em 2007 no montante de R\$ 34.696.124, e diminuído da CSLL reajustada no montante de R\$ 11.815.872,54 (correspondente a R\$ 8.693.221,00 antes do ajuste, conforme consta da ficha 17 da DIPJ 2008, doe. 04 da impugnação) em função da adição do montante de R\$ 34.696.124 a título de JCP na base de cálculo da CSLL correspondente a R\$ 96.591.347. O saldo de lucros acumulados de R\$ 11.982.872,98 foi ajustado conforme o item (c) do parágrafo 140.

207. 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 anexada à impugnação (doe. 05 da impugnação).

208. Cabe esclarecer que os montantes de R\$ 91.376.321,81 (item I) e de R\$ 17.430.924,74 (item II) foram apurados a partir dos saldos existentes em 31/12/2011.

209. 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 Recorrente, 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 anexada à impugnação (doe. 05 da impugnação).

210. Diante do exposto, e conforme cálculos apresentados no curso da fiscalização (fls. 318/330) e o demonstrativo anexo à impugnação (doe. 05 da impugnação), não há dúvidas de que a Recorrente 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.

Repisa-se que não houve a observância de Critério Jurídico Próprio e Específico para a Correta Apuração do IRPJ e da CSLL, 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.

IV.2.6 - Reconhecimento da ocorrência da postergação de despesas

A Recorrente defende, na hipótese de ser mantida a acusação fiscal de inobservância do regime de competência, então, a impugnação deverá ser acolhida, para reconhecer a postergação de despesa, nos termos do artigo 273 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST n.º 57/79, cancelando-se as exigências fiscais, in verbis:

211. Na remota hipótese de se entender, porém, pela manutenção da acusação fiscal de que teria havido inobservância do regime de competência, ao menos, deverá ser provido este recurso voluntário, para reconhecer a ocorrência da postergação de despesas, conforme o disposto no artigo 273 do RIR/99 e no Parecer Normativo CST n.º 57/79, e apurado pela Recorrente (doe. 02 da impugnação), e, com isso, cancelar integralmente as exigências fiscais, tendo em vista a ausência de prejuízo ao Fisco.

212. Confira-se, mais uma vez, o disposto no artigo 273 do RIR/99:

(...)

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6o, § 5o):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1o O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido,

depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei n.º 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

(...)”

213. Como já suficientemente demonstrado, a existência e a efetividade das despesas incorridas com JCP pela Recorrente não foram contestadas pela autoridade administrativa, de modo que, nos próprios termos da acusação fiscal, seriam dedutíveis nos anos-calendário de 2006 a 2010.

214. Aliás, em razão da acusação fiscal de inobservância do regime de competência, não admitir a dedutibilidade das despesas de JCP nos anos-calendário de 2006 a 2010, nos termos do artigo 273 do RIR/99 e do Parecer Normativo CST n.º 57/79, implicaria a imposição de uma restrição à dedutibilidade não prevista na legislação de regência.

215. Assim, conforme demonstrativo de apuração anexo à impugnação (doe. 02 da impugnação), os tributos recolhidos pela Recorrente 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.

*216. Diante do exposto, e considerando-se a previsão constante do artigo 273 do RIR/99 e no Parecer Normativo CST n.º 57/79, ao menos, deverá ser provido este recurso voluntário, para **reconhecer a mera postergação de despesas**, com o cancelamento integral das exigências fiscais.*

Repisa-se que, no caso concreto, não se pode falar em simples postergação de despesa porque não foram observados, nos anos de 2006 a 2010, os pressupostos de existência de tal despesa. Se a despesa não chegou a existir no passado, não há como se defender que houve apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

3 - ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS

3.1 - Recalculo dos créditos tributários

A Recorrente afirma que deverá ser determinado o recálculo dos créditos tributários: (a) considerando-se a dedução adicional de PAT; e (b) computando-se os créditos provenientes dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no encerramento do ano-calendário de 2011, *in verbis*

217. Na remota hipótese de se entender pela manutenção da acusação fiscal de que teria havido inobservância do regime de competência, e não ser acolhido o argumento de postergação de despesa, deverá ser dado provimento ao recurso voluntário, para determinar o recalculo dos créditos tributários, (I) considerando-se a dedução adicional de PAT, no valor de R\$ 226.969,13; e (II) 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.

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.

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, tornou-se necessário converter o presente processo em diligência fiscal visando a análise dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL.

Realizada a diligência, a Autoridade Fiscal conclui pela inexistência de Saldo de IRPJ e CSLL do ano calendário 2011, uma vez que totalmente utilizados em compensações antes de 28/09/2012, controladas nos processos administrativos n.ºs 10805.905762/2012-34 e 10805.905763/2012-89, conforme Relatório da Diligência Fiscal (fls. 1482 a 1492).

Diante do exposto, rejeita-se a solicitação de recálculo dos créditos tributários.

3.2 - Improcedência da multa isolada de 50%

A Recorrente afirma a impossibilidade de exigência concomitante das multas isoladas e de ofício, mesmo após a alteração da redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, argumenta que por essa razão, em qualquer hipótese, devem ser integralmente canceladas as multas isoladas aplicadas, *in verbis*:

218. Em qualquer hipótese, não prospera a exigência das multas isoladas aplicadas em razão da suposta ausência de recolhimento das antecipações mensais a título de IRPJ e CSLL no ano de 2011, com suposto amparo no art. 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007.

219. Essas multas isoladas foram lançadas de forma concomitante às multas de ofício aplicadas sobre as exigências fiscais apuradas a título de IRPJ e CSLL.

220. Ocorre que as duas penalidades não podem ser exigidas conjuntamente. Ademais, e em que pese a nova redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, é certo que a aplicação da multa isolada concomitantemente à multa de ofício não é (e nunca foi) devida, pois, fosse a pretensão do legislador autorizar a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre o mesmo fato, o teria feito expressamente, o que efetivamente não ocorreu.

221. *E nem poderia ser de outra forma, uma vez que, se a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 estivesse a permitir a exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício, estar-se-ia positivando a possibilidade da aplicação de duas penalidades sobre um mesmo fato (bis in idem), o que em hipótese alguma pode prosperar.*

222. *Ora, considerando-se que o suposto ilícito praticado (recolhimento insuficiente de IRPJ e de CSLL no ano-calendário de 2011) já foi apenado com a aplicação das multas de ofício, não deve prosperar a exigência da multa isolada, sob pena de verdadeiro bis in idem.*

223. *Nesse sentido, confira-se o entendimento de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, amparado em sólidos conceitos de Teoria Geral do Direito e manifestado em Parecer Jurídico sobre a matéria (inteiro teor anexo à impugnação - doe. 06 da impugnação), já considerada a alteração introduzida pela Lei nº 11.488/2007 ao disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96:*

"(...) No caso de incidência das multas previstas no art. 44 da Lei, a hipótese de incidência (bem tutelado) é o mesmo: falta de pagamento ou recolhimento e falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo do imposto (e da contribuição). O recolhimento do imposto (e da contribuição) por estimativa nada mais é do que uma modalidade de recolhimento do próprio imposto (e da contribuição). Portanto, obrigação que tem por objeto o pagamento de tributo. Assim, dada a hipótese de falta de pagamento ou recolhimento ou antecipadamente ou ao final do período a Lei prevê multa por violação da obrigação principal (pecuniária). E o que determina o art. 44. Os incisos I e II são apenas modalidades pelas quais podem ser exigidas as penalidades: ou na situação em que ainda não há imposto ou contribuição devidos, mas há o dever de efetuar o recolhimento do valor estimado, ou já há valor apurado e tributo devido pelo encerramento do período. (...)"

224. *Com efeito, a aplicação da multa isolada e da multa de ofício se consubstancia, na realidade, em maneiras distintas de exigência da mesma penalidade, sendo certo que o âmbito de aplicação de cada multa é delimitado pelo critério material (hipótese de incidência) e pelo critério temporal (momento do surgimento da obrigação tributária) da regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL.*

225. *E isso é assim porque ambas as multas têm o mesmo objetivo, qual seja, apenar o não recolhimento do IRPJ e da CSLL, diferenciando-se apenas quanto ao momento da aplicação de cada uma: (a) se o não recolhimento do for verificado no curso do ano-calendário, aplica-se a multa isolada; e (b) se o não recolhimento for verificado após o encerramento do ano-calendário, aplica-se a multa de ofício.*

226. *Por certo, caso a multa seja aplicada após o encerramento do ano-calendário, quando já materializada a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, bem como a apuração dos tributos efetivamente devidos, a exigência da multa deve ser formalizada apenas na modalidade de ofício, em conjunto com os tributos apurados no ajuste anual.*

227. *De reverso, caso seja constatada a ocorrência do não recolhimento das "estimativas", ainda no curso do ano-calendário, momento em que não se mostra configurado o fato gerador do IRPJ e da CSLL, a multa deve ser aplicada de forma isolada (mesmo que ao final do ano-calendário venha a apurar prejuízo fiscal ou saldo negativo).*

228. *Por isso a aplicação da multa isolada só é válida quando os fatos sobre os quais ela recaia 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).*

229. *E é justamente a situação verificada no caso concreto, pois tanto a multa isolada quanto a multa de ofício recaíram sobre o mesmo fato praticado pela Recorrente (recolhimento insuficiente de IRPJ e de CSLL no ano de 2011).*

230. *Sobre a questão, vale destacar o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, também manifestado em Parecer Jurídico, que repudia a aplicação de dupla penalidade sobre os mesmos fatos (princípio do non bis in idem):*

"(...) Multa de ofício e multa isolada decorrem da mesma situação fática: ausência de recolhimento de tributo. Por conseguinte, considerando que a um mesmo fato ilícito não podem ser aplicadas duas sanções, mormente quando suas bases de cálculo são semelhantes, inadmissível a exigência simultânea de multa isolada e de multa de ofício para inadimplementos verificados em dado exercício fiscal. (...)" (destaques da Recorrente)

231. *E também este o entendimento de MARCO AURÉLIO GRECO:*

"(...) As multas previstas no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 têm por pressuposto a ocorrência de falta de pagamento ou recolhimento de imposto ou contribuição.

As circunstâncias descritas em seu §1º dizem respeito aos modos de cobrança, mas não configuram novas hipóteses de incidência da penalidade.

O imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, no caso concreto, são devidos anualmente em função do lucro real efetivamente apurado.

O recolhimento por estimativa é legalmente exigido em contemplação da expectativa de obtenção de lucro real até o final do período apuração. Os valores pagos mensalmente não são exigências diferentes do imposto e da contribuição devidos anualmente. Falta de pagamento ou recolhimento, a rigor, só existe depois de encerrado o período de apuração, pois aí é que será aferida a existência, ou não, de base de cálculo positiva. Os contribuintes realizaram apenas uma conduta (conjunto de operações) em junho de 1998, com efeito provisório na apuração mensal e reflexo efetivo apenas na apuração anual.

Descabe a aplicação de duas penalidades pelo mesmo fato.

(...)" ("Multa agravada e em duplicidade", RDDT n.º 76, 2002, pp 160-161 - destaques da Recorrente)

232. *O entendimento manifestado pelos mencionados juristas deve prevalecer por ser o correto: pelo regime de "estimativa" do IRPJ e CSLL, o valor que o contribuinte há de antecipar ao Fisco decorre, justamente, do fato gerador que se verifica ao final do ano-calendário (31/12).*

233. *Assim, a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada configura manifesto bis in idem, ou seja, aplicação de duas penalidades sobre a mesma infração, ou, no mínimo, a chamada continência lógica (ou consunção), revelada pelo fato de que a multa de ofício aplicada em razão da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados após o encerramento do ano-calendário absorve a multa que seria aplicável na falta de pagamento das "estimativas" (meras antecipações dos tributos devidos no ajuste anual).*

234. *Nesse sentido, confira-se precedente da CSRF:*

"APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - (...). A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação " (Processo Administrativo n.º 10384.000638/2004-79, Recurso n.º 107-143920, Acórdão CSRF/01-05.875, Rei.

Marcos Vinícius Neder de Lima, 1ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais - CARF, sessão de julgamentos de 25/06/2008 - destaques da Recorrente)

235. E, de modo a legitimar seus argumentos de defesa, a Recorrente ressalta precedentes administrativos que não admitem a exigência concomitante de multas aplicadas após o encerramento do ano-calendário e em decorrência do mesmo fato (não recolhimento ou recolhimento a menor de IRPJ e de CSLL em determinado ano-calendário).

236. Dentre outros, podem ser citados os seguintes julgados: Acórdãos n.ºs 01-04.915, de 12/04/2004; 01-05.758, de 03/12/2007; 04-00.832, de 04/03/2008; 1101-00.060, de 13/05/2009; 9101.00500, de 25/01/2010; Recurso n.º 157.786, de 27/06/2011; e Recurso n.º 164.630, de 17/10/2011.

237. Também o E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA reconheceu, em contundente precedente, por votação unânime, a impossibilidade da exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício, julgamento este realizado já considerando a nova redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, atribuída pela Lei n.º 11.488/07. Confira-se:

"PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. (...) MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo. (...)

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007) e 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido."

(Recurso Especial n.º 1496354/PR, Rei. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJe de 24/03/2015 - destaques da Recorrente)

238. No voto condutor deste acórdão, o Ministro Relator **HUMBERTO MARTINS** deixa absolutamente claro qual a interpretação deve prevalecer sobre a matéria, concluindo de forma peremptória pela impossibilidade de aplicação conjunta das multas isolada e de ofício.

Confira-se trecho do voto condutor do mencionado acórdão:

(...)

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano-calendário, quando ocorrer o fato gerador. As hipóteses do inciso II, 'a' e 'b', em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas 'multas isoladas', portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano-calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, à cobrança da multa de forma conjunta. (...)"
(destaques da Recorrente)

239. *Daí ser vazia de sentido a invocação da argumentação de que a Lei n.º 11.488/2007, ao promover a alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, teria passado a autorizar a cobrança concomitante das multas isolada e de ofício.*

240. *Com efeito, nos trabalhos legislativos que resultaram na alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 não há qualquer referência à suposta pretensão ou ao propósito de o legislador modificar o tipo normativo anterior ou autorizar a aplicação concomitante de multas.*

241. *Confira-se, novamente, o entendimento de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR:*

(...)

A comparação do texto anterior do art. 44 com o texto modificado mostra que a estrutura da norma não foi modificada. Nos dois casos, o caput do art. 44 fala em casos de lançamento de ofício serão aplicadas as seguintes multas, isto é, providência ou ação do agente público independentemente de provocação. Um é o caso de lançamento de ofício (auto de infração) sobre a totalidade ou diferença por falta de pagamento ou de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Outro, por falta de pagamento do valor mensal estimado, que não deixa de ser antecipação provisória e sujeita a ajuste do valor que virá.

242. *Sobre a matéria em referência, vale mencionar que, em 29/06/2006, foi publicada a Medida Provisória n.º 303/2006 que, em seu art. 18, já alterava o art. 44 da Lei n.º 9.430/96 para esclarecer a base de cálculo (pagamento mensal) da multa isolada aplicada na hipótese de não recolhimento das estimativas de IRPJ e de CSLL, bem como reduzir a alíquota de 75% para 50%.*

243. *Na exposição de motivos da Medida Provisória n.º 303/2006 fora veiculada a ressalva de que a alteração do artigo em questão tinha por objetivo apenas reduzir o percentual da multa de ofício lançada isoladamente na ausência de pagamento mensal das estimativas.*

244. *Como a Medida Provisória n.º 303/2006 não foi votada pelas duas casas do Congresso Nacional no prazo previsto nos parágrafos 3o e 7o do art. 62 da Constituição Federal de 1988, teve seu prazo de vigência encerrado em 27/10/2006.*

245. *Posteriormente, em 22/01/2007, foi publicada a Medida Provisória n.º 351/2007, encampando, no seu texto, a mesma redação do art. 18 da antiga MP 303/2006 e, na sua exposição de motivos, o mesmo objetivo, qual seja, tão-somente reduzir o percentual da multa de ofício lançada isoladamente na ausência de pagamento mensal das estimativas.*

246. *E o que se verifica claramente da exposição de motivos da Medida Provisória n.º 351/2007, assinada pelos Exmos. Ministros Srs. Guido Mantega e Nelson Machado:*

"A alteração do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora." (destaques da Recorrente)

247. *Como se vê claramente, não é feita qualquer referência à mudança do tipo normativo anterior e muito menos consignada autorização para aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.*

248. *A Medida Provisória n.º 351/2007 foi convertida na Lei n.º 11.488/2007 e, com isso, foi definitivamente alterado o art. 44 da Lei n.º 9.430/96.*

249. *Por essas razões, e tendo em vista 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 n.º 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.*

250. *Sobre o assunto, é de rigor conferir o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO externado no Parecer Jurídico já mencionado:*

"(...)

A Lei n.º 11.488/07, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 351/07, não alterou a disciplina jurídica da multa isolada, em termos de previsão do ilícito e atribuição sancionatória. Esse diploma teve por objetivo apenas alterar o percentual da multa isolada, reduzindo-a de 75% para 50%.

As exposições de motivos das leis figuram como importante elemento para a construção do sentido normativo, visto que consolidam os principais traços da enunciação, permitindo evidenciar a vontade do legislador. E a exposição de motivos da Medida Provisória n.º 351/07, convertida na Lei n.º 11.488/07, é expressa em consignar a finalidade de reduzir o percentual da multa isolada. Não se pretendeu modificar a sistemática

sancionatória. Continua plenamente aplicável, portanto, o entendimento consolidado pelo antigo Conselho de Contribuintes, atualmente reformulado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e exposto enfaticamente neste estudo, no sentido de, encerrado o ano-calendário, ser inadmissível cobrança de multa isolada por inadimplemento de estimativas de IRPJ e de CSLL, sendo descabida, também, a cumulação de multa isolada e de multa de ofício.(...)"

251. *Nesse exato sentido, aliás, decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Confira-se:*

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

(...)MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. E inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.(...)" (Processo Administrativo n.º 11020.003681/2009-92, Ac. n.º 1402-00.754, Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, sessão de julgamentos de 30/09/2011)

252. *Por oportuno, destaca a Recorrente que, novoto proferido no referido acórdão, o conselheiro Antônio José Praga de Souza consignou: "Registre-se que, no entendimento deste Relator, os fundamentos acima se aplicam mesmo após a alteração no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, estabelecida pela Lei 11.941/2009 (sic, o correto seria Lei n.º 11.488/07)".*

253. *Confira-se, também, relevante precedente do CARF, no qual foi adotado o princípio da absorção ou consunção, com relação a situações jurídicas ocorridas já na vigência da atual redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 (alterada pela Lei n.º 11.488/07), para cancelar a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício. Eis a ementa do acórdão:*

"MULTA ISOLADA - ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se

identificarem. (...)" (Acórdão 1401-001.535, Rei. Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, julgamento em 03/02/2016 - destaques da Recorrente)

254. *No mesmo sentido, cabe colacionar ainda os seguintes julgados, todos afastando a aplicação da multa isolada de forma concomitante com multa de ofício, inclusive após a alteração legislativa veiculada pela Lei n.º 11.488/07: Acórdão n.º 1402-001.237; Acórdão n.º 1101-000.795; Acórdão n.º 9101-01.402; e Acórdão n.º 1402-001.214.*

255. *Além disso, e mesmo sob a perspectiva literal da nova redação, observa-se que o caput do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 está a dispor que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:", sendo que o inciso I dispõe sobre a multa de ofício de 75% e o inciso II dispõe sobre a multa isolada de 50%.*

256. *Caso o legislador pretendesse autorizar a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada sobre o mesmo fato, o teria feito expressamente!*

257. *Com efeito, é essa a técnica legislativa adotada quando se pretende efetivamente possibilitar a exigência concomitante de penalidades, conforme se verifica dos seguintes dispositivos constantes do Regulamento do IPI (RIPI):*

"Art. 473. As infrações serão punidas com as seguintes penas, aplicáveis separadamente ou cumulativamente, (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 66):" (destaques da Recorrente)

"Art. 490. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe for atribuído na nota fiscal, respectivamente (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 83, e Decreto-lei n.º 400, de 1968, art. 10, alteração 2a):" (destaques da Recorrente)

"Art. 496. Serão ainda aplicadas as seguintes penalidades, na ocorrência de infrações relativas aos produtos do código 2402.20.00 da TIPI (Decreto-lei n.º 1.593, de 1977, art. 19):

(...)

VI-O descumprimento do disposto no §2º do art. 268 ensejará a aplicação de multa, não inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), correspondente a cem por cento do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis (Decreto-lei n.º 1.593,

de 1977, art. 1-A, §2º, e Lei nº 9.822, de 1999, art. 2º); e" (destaques da Recorrente)

258. Assim, está demonstrado que mesmo a atual redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 não legitima a exigência de multa isolada quando a conduta do contribuinte foi apenada anteriormente com outra multa, como é o caso da multa de ofício, sendo certo que, eventual dúvida quanto à interpretação daquele dispositivo, deve ser dirimida com base no art. 112 do Código Tributário Nacional, o qual assegura a aplicação da interpretação mais benéfica ao contribuinte.

259. Portanto, fica absolutamente evidente a impossibilidade de exigência concomitante das multas isoladas e de ofício, mesmo após a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual, em qualquer hipótese, devem ser integralmente canceladas as multas isoladas aplicadas.

A questão a ser dirimida diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

Em relação à possibilidade de aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada cumpre salientar, preliminarmente, que não se aplica à espécie a Súmula CARF nº 105, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”. Isso porque a cumulação entre as multas só é vedada pela referida súmula em relação às autuações relativas a períodos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou significativamente o art. 44 da Lei nº 9.430/96, confira-se:

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Observa-se que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; deixando claro

que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Ressalta-se que as bases de cálculo das citadas multas foram diferenciadas, afastando-se, dessa forma, qualquer alegação de bis in idem. Com efeito, segundo texto dado pela Lei n.º 11.488/2007, a base de cálculo da multa isolada pela falta de pagamento da estimativa consiste no valor do pagamento mensal, no percentual de 50%, enquanto a multa pelo lançamento de ofício incide 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, no percentual de 75%.

Por fim, cabe registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais sinalizou ser possível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas após a entrada em vigor da MP n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007. Confira-se, por oportuno, o que ficou registrado no Acórdão n.º 9101-02.438:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF n.º 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Diante do exposto e considerando que restou plenamente configurado o desrespeito do recorrente ao disposto no art. 44, II, "b" da Lei n.º 9.430/96 e, ainda, que o fato gerador do presente feito é posterior ao advento da MP n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007), não há qualquer dúvida sobre a possibilidade/necessidade de cobrança da multa isolada, exigida em face do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa.

Conclui-se que é possível a cumulação entre multa de ofício e multa isolada, pois são penalidades distintas que incidem sobre bases de cálculo diversas, mormente em face da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351/2007 (convertida na Lei n.º 11.488/2007) na redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

IV.3.3 - Da não-incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Afirma a Recorrente que os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada por falta de previsão legal, *in verbis*:

260. Por fim, e ainda na remota hipótese de serem mantidas as exigências fiscais, desde já a Recorrente se insurge contra eventual exigência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75%, por inexistir amparo legal.

261. Com efeito, 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.

262. Em outras palavras, 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).

263. Assim, não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, já reconhecido pela 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. Confira-se:

(...)

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - IN APLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada." (Processo administrativo n.º 10680.002472/2007-23, Recurso n.º 161.331, Acórdão n.º 9101-00.722, Relatora Conselheira Karem Jureidini Dias, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

264. Ademais, admitir a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando exigida em conjunto com o tributo (e não isoladamente), seria impingir irremediável contradição aos próprios termos do art. 161 do CTN, pois este dispositivo, em sua parte final, além da cobrança dos juros de mora sobre o crédito inadimplido, resguarda a "imposição das penalidades cabíveis" sobre este crédito inadimplido.

265. *Certamente, a "penalidade cabível" mencionada na parte final do art. 161 do CTN é a própria multa de ofício, o que demonstra, cabalmente, que este montante não se confunde com o crédito tributário sobre o qual incidirá os juros de mora e as penalidades cabíveis (multa de ofício).*

266. *Por fim, cumpre ressaltar que a única interpretação possível do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.*

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

A questão da incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício foi objeto da súmula CARF n.º 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante súmula, rejeita-se as alegações da recorrente quanto à não incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Conclui-se que Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Da apuração reflexa da CSLL

As presentes infrações apuradas para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica geram reflexo na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, nos termos do art. 2º da Lei n.º 7.689/88, combinado com os art. 28 da Lei n.º 9.430/96 e art. 57 da Lei 8981/95.

Assim sendo, por possuírem os mesmos fundamentos fáticos, a decisão prolatada com relação ao Auto de Infração do IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Voto Vencedor

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Redatora Designada.

Inobstante o bem fundamentado voto do Relator Evandro Correa Dias, prevaleceu na turma a conclusão de que a multa isolada não poderia ter sido lançada, já que uma vez encerrado o período de apuração do IRPJ e da CSLL a exigência do recolhimento por estimativa perderia a sua eficácia. Também aduz que houve cobrança de multa isolada e de multa de ofício sobre bases de cálculo sobrepostas, procedimento condenado pela jurisprudência administrativa de segunda instância.

Quanto a questão, adoto o posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no julgamento do Acórdão nº n. 9101-005.080 assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

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

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

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

O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de

recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

Diante da clareza com que expõe a discussão, transcrevo parte do voto vencedor do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, o qual adoto como razão de decidir:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Em face do exposto, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos *fato geradores*

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.