



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

**Processo nº** 10865.721817/2016-74  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1401-003.275 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2019  
**Matéria** JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE TEMPORAL.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2013

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITE TEMPORAL. IMPOSSIBILIDADE DELIBERAÇÃO DE PAGAMENTO EM MOMENTO PRÓPRIO. DELIBERAÇÃO POSTERIOR. LEGITIMIDADE.

Na hipótese das demonstrações contábeis somente serem aprovadas em ano posterior ao devido em virtude de discussão judicial entre os acionistas, e de haver, na mesma assembleia geral ordinária, deliberação pelo pagamento dos juros sobre o capital próprio, não há que se falar em renúncia ao direito de contabilizar tais juros como despesa dedutível. Todavia, tal despesa deve compor o resultado do exercício a que se referem os cálculos efetuados em razão do regime de competência, sendo inadmissível sua dedução no ano em que as demonstrações foram aprovadas. Correto, portanto, a utilização do instituto da postergação (de despesa) pela instância de piso.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2013

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

No mérito, tratando-se da mesma matéria fática, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

## Relatório

Por meio dos autos de infração, fls. 02 a 16, foram exigidas da contribuinte acima identificada as importâncias de **R\$ 9.121.662,03** e de **R\$ 3.283.793,33**, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, respectivamente, referente ao ano-calendário de **2013**, apuradas em conformidade com o regime de apuração do lucro real (anual), acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

A exigência tem como fundamento a redução indevida do lucro real por conta de dedução de juros sobre o capital próprio calculados sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores.

### Conforme consta no Auto de Infração – IRPJ:

*CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS*

*INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO*

*Despesas de JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal, de 20/06/2016, que é parte integrante do presente lançamento de ofício.*

| <i>Fato Gerador</i> | <i>Valor Apurado</i> | <i>Multa (%)</i> |
|---------------------|----------------------|------------------|
| <i>31/12/2013</i>   | <i>36.486.648,16</i> | <i>75,00</i>     |

*Enquadramento Legal*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:*

*art. 3º da Lei nº 9.249/95.*

*Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99*

### Conforme consta no Auto de Infração – CSLL:

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo discriminadas, com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.*

**CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS****INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS  
OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS**

*Despesas de JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO não comprovadas apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal, de 20/06/2016, que é parte integrante do presente lançamento de ofício.*

| <i>Fato Gerador</i> | <i>Valor Apurado</i> | <i>Multa (%)</i> |
|---------------------|----------------------|------------------|
| 31/12/2013          | 36.486.648,16        | 75,00            |

A decisão de primeira instância manteve em parte o crédito tributário, tendo recorrido a este Colegiado, por ter a parcela de crédito exonerada ultrapassado o limite legal. A Interessada não apresentou recurso voluntário quanto à parcela do crédito remanescente, tendo providenciado o seu pagamento.

Assim, trata o presente processo de **Recurso de Ofício** ao Acórdão de nº 11-54.118, proferido pela 4ª Turma da DRJ/REC em que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte, ocasião em que manteve em parte o crédito tributário exigido.

Por bem relatar a autuação, a seguir transcrevo partes do relatório e o voto condutor da DRJ:

*2. Consoante descrição dos fatos presente no Termo de Verificação Fiscal (TVF), parte integrante dos autos de infração, os lançamentos decorreram de glosa da dedução de R\$ 36.486.647,96 a título de juros sobre capital próprio (JCP) na demonstração do resultado do ano-calendário 2013 (Linha 48 da Ficha 07A da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ). Consta que, devidamente intimado, o contribuinte informou que este valor deduzido corresponde aos pagamentos dos JCP relativos aos anos 2008 a 2011, conforme tabela abaixo, haja vista que a deliberação dos acionistas em Assembleia Geral Ordinária ocorreu em 2013. A autoridade fiscal considerou que tais despesas não são dedutíveis conforme legislação própria que preconiza obediência ao regime de competência.*

| <b>Juros sobre capital próprio pagos:</b> |                      |
|-------------------------------------------|----------------------|
| <b>AC 2008</b>                            | <b>4.980.194,23</b>  |
| <b>AC 2009</b>                            | <b>8.282.846,08</b>  |
| <b>AC 2010</b>                            | <b>10.668.394,18</b> |
| <b>AC 2011</b>                            | <b>12.555.213,47</b> |
| <b>Total</b>                              | <b>36.486.647,96</b> |

[...]

*3.1. a impugnação é tempestiva;*

*3.2. devido a conflitos entre seus acionistas quanto ao seu efetivo controle e direção, os quais foram objeto de demandas judiciais e dois procedimentos arbitrais, houve impedimento legal para aprovação das demonstrações financeiras em cada ano do período de 2008 a 2011, e por conseguinte, para a deliberação sobre o pagamento dos JCP, o que somente ocorreu em 2013. Tais conflitos constam de reportagens publicadas nas revistas Exame e ISTOÉ, bem assim de registros em atas de reunião do conselho de administração;*

*3.3. conforme consta do TVF, a dedutibilidade dos JCP é uma opção para a pessoa jurídica, opção esta que foi exercida no primeiro e único momento em que foi possível, após o encerramento dos procedimentos arbitrais e a aprovação das respectivas demonstrações financeiras. Não houve mera liberalidade conforme sugerido no TVF, ou seja, não houve renúncia ao pagamento dos JCP;*

*3.4. também no TVF consta que a dedução dos JCP deve ser feita no período em que ocorrer a deliberação do pagamento ou crédito, o que corrobora o procedimento adotado pelo impugnante;*

*3.5. a autoridade fiscal baseia seu entendimento na Solução de Consulta SRRF 04 - DISIT nº 18, de 2013, partindo da premissa equivocada de que o impugnante já teria aprovado as respectivas demonstrações financeiras sem deliberar sobre os JCP. Tal situação não ocorreu no presente caso, vez que tanto a aprovação das demonstrações quanto a deliberação dos JCP ocorreram tão somente em 2013;*

*3.6. por terem natureza jurídica semelhante aos dividendos, refletindo verdadeira distribuição de resultado, não há que se falar em registro, crédito e pagamento dos JCP sem ter havido prévia deliberação para aprovação das demonstrações financeiras. Como a Assembleia Geral Ordinária ocorreu em 24/01/2013, oportunidade em que foram aprovados os resultados da empresa para os anos 2008 e 2011 pelas razões já expostas, somente neste momento é que foi deliberada a distribuição de dividendos e dos JCP;*

*3.7. ainda que fosse adotado o entendimento de que a Assembleia Geral Ordinária deveria ter deliberado sobre o pagamento dos JCP em cada ano ao qual correspondem, o fato de tal deliberação não ter ocorrido não significaria a pretensa "renúncia tácita" sugerida pela autoridade fiscal. A Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 202, §4º, preocupou-se em assegurar que os lucros que deixarem de ser distribuídos (por inviabilidade momentânea do seu desembolso) poderão ser distribuídos de forma extemporânea por meio de deliberação posterior. Assim, se a distribuição (pagamento) de dividendos pode ser deliberada a qualquer momento, desde que apurada a existência de lucros passíveis de distribuição e, considerando que os JCP são equiparáveis à natureza jurídica dos dividendos, não há que se*



*cogitar qualquer proibição ao pagamentos dos juros que deixaram de ser deliberados em períodos anteriores;*

*3.8. não há na Lei nº 9.249, de 1995, qualquer restrição direta ou indireta quanto ao pagamento dos juros com base em exercícios anteriores, ou mesmo regra que implicitamente possa conduzir a esta interpretação. A lei estabeleceu apenas duas restrições à dedutibilidade dos JCP, quais sejam: (i) restrição da taxa aplicável para o cálculo; e (ii) restrição do valor dedutível. Não há limite temporal para o pagamento dos JCP na norma. Esta vinculou a dedutibilidade dos juros ao momento em que são efetivamente pagos ou creditados, não elegendo o momento da determinação da base de cálculo dos JCP (Patrimônio Líquido) ou do seu eventual provisionamento. Diferentemente do alegado pela autoridade fiscal, os administradores da sociedade podem deliberar sobre o pagamento em períodos subsequentes, respeitados os limites e condições legais, não havendo que se falar em renúncia de qualquer direito por parte dos administradores da sociedade quando não ocorre o pagamento dos JCP no próprio ano-calendário. Se a lei não apresenta limitação temporal, não cabe ao intérprete fazê-lo. A própria autoridade fiscal admitiu não haver impedimento expresso ao pagamento (item 7 do TVF) e, conseqüentemente, à respectiva dedução dos juros relativos a períodos anteriores. Nesse sentido está o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), bem como o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 1086752/PR, de 2009. No presente caso houve afronta ao princípio constitucional da legalidade;*

*3.9. os lançamentos contábeis e tributários realizados ocorreram em conformidade com a Lei nº 9.249, de 1995, e com observância do regime de competência previsto no art. 29 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 11, de 1996. Isto porque os JCP somente podem ser considerados como despesa financeira incorrida no período em que o seu pagamento foi deliberado, oportunidade em que serão registrados, pagos e deduzidos. Nesse sentido o Acórdão nº 101-96.751 do antigo Conselho de Contribuintes (atual Carf);*

*3.10. desde o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não há que se falar em indedutibilidade de determinada despesa apenas porque ela não foi deduzida no período em que teria ocorrida. Ou seja, inexistente, na legislação em vigor, o princípio da "independência dos exercícios, razão pela qual não há impedimento legal à dedutibilidade dos juros deliberados, registrados e pagos em períodos posteriores àquele ao qual o pagamento se refere;*

*3.11. ainda que se entenda que o impugnante agiu em desconformidade com o regime de competência, é incontestável que a exigência quanto à observância desse regime somente está prevista na referida IN, inexistindo qualquer referência a Lei 9.249, de 1995, ou na Lei nº 9.430, de 1996. Essa IN extrapolou*

*os limites determinados por este, ofendendo ao princípio constitucional da legalidade;*

*3.12. houvesse qualquer inobservância do regime de competência pelo impugnante, tal fato teria sido enfatizado pela auditoria independente, devidamente registrada na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que auditou seus balanços em cumprimento ao disposto nos arts. 176, §6º e 275, §4º, da Lei nº 6.404, de 1976, e art. 3 da Lei nº 11.638, de 2007;*

*3.13. não ocorreu dano ao erário. A diferença entre os valores relativos aos tributos recolhidos pelo impugnante nos anos 2008 a 2011 e aqueles que poderiam ter sido recolhidos caso não estivesse impossibilitado de deliberar sobre os JCP e efetuar as deduções devidas, reflete exatamente a mesma quantia dos montantes principais de IRPJ e de CSLL exigidos por meio dos lançamentos;*

*3.14. a cobrança de juros sobre a multa de ofício é ilegal;*

*3.15. protesta pela juntada de todas as provas admitidas em direito, inclusive juntada de novos documentos e razões complementares se necessários.*

*4. É o relatório.*

#### **Voto**

*5. A impugnação é tempestiva e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecida.*

*6. O art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido pelo art. 347 do RIR/99, é norma tributária concessiva de faculdade que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em determinado ano-calendário, juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio incidentes sobre o patrimônio líquido (PL), consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, esta dedução era expressamente vedada pelo art.49 da Lei nº 4.506, de 1964. Transcreve-se o art. 9º da Lei nº 9.249 mencionada, na parte de interesse:*

*"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, pró 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 reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Redação dada pelo art. 78 da Lei no. 9.430, de 1996)."*

*(...) (grifou-se)*

*7. Tais JCP constituem uma remuneração aos sócios/acionistas em razão dos investimentos por eles realizados na empresa, representados por contas do PL, sobre cujo montante é aplicada*

*a taxa de juros proporcional, pro rata dia. São o custo do capital investido pelos sócios/acionistas.*

8. *Mas qual a natureza jurídica desta remuneração? Hiromi Higuchi responde a este questionamento, atribuindo-lhe o caráter de despesa financeira, discorrendo que "os juros sobre o capital próprio foram instituídos para dar isonomia entre o capital de terceiros e o capital próprio em termo de dedutibilidade da remuneração. Isso significa que ambos os juros têm a mesma natureza de despesas financeiras. Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a desigualdade agravaria se não fosse instituída a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio".*

9. *Esta natureza jurídica de despesa financeira do ponto de vista contábil/tributário resta evidenciada na IN SRF nº 11, de 1996, especificamente no art. 29, §3º. Sua dedutibilidade para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL passa obrigatoriamente por sua contabilização em conta de despesa, integrando o resultado do exercício. Tal tratamento contábil está previsto também no parágrafo único do art. 30 da referida IN, que estabelece que, ainda que imputada aos dividendos ou incorporada ao capital ou mantida em conta de reserva para aumento de capital, tal remuneração somente é dedutível caso registrada em contrapartida de despesa financeira:*

*"Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*(...)*

*3º O valor do 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:*

*(...)*

*Art. 30. (...)*

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

10. *Por ter natureza jurídica de despesa, não há que se falar na equivalência desta remuneração com a distribuição de dividendos, haja vista esta corresponder à distribuição de resultado, de modo que a pessoa jurídica entrega aos sócios/acionistas uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício.*

*Os JCP, por outro lado, por transitarem pelo resultado do exercício, têm como efeito imediato sua redução, não havendo baixa direta da conta do patrimônio líquido.*

*11. Então, estabelecida a natureza jurídica dos JCP como despesa financeira, passa-se a analisar o momento em que tal despesa é dedutível para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*12. O art. 251 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estabelece que a pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real deve manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Ainda o art. 247, §1º, do mesmo regulamento, com base legal no art. 37, §1º da Lei nº 8.981, de 1995, dispõe que "a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais". Também o art. 274, §1º, do RIR/99, fixa que "o lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976.*

*13. Por seu turno, a legislação comercial, representada no art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, determina que as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem:*

*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. (grifou-se)*

*14. Dos dispositivos mencionados extrai-se que a despesa deve obrigatoriamente respeitar o regime de competência para ser admitida como componente do resultado do exercício.*

*15. Devido destacar que a observância do regime de competência na dedução dos JCP está expressamente estabelecida no caput do art. 29 da IN SRF 11, de 1996:*

*"Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP."*

*16. Conforme visto, tal disposição não padece de vício de legalidade como pretende o contribuinte, vez que, tendo natureza de despesa, os JCP devem seguir as regras gerais estabelecidas nas normas antes citadas para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que especificam obediência ao regime de competência. A ausência de menção expressa ao regime de competência na Lei nº 9.249, de 1995, quando trata dos JCP, não autoriza concluir que a IN SRF nº 11, de 1996, extrapolou seus limites. Até porque, tal requisito é norma implícita na referida lei, vez que esta faz parte do sistema tributário, com a qual está em consonância.*

17. Sendo despesa sujeita ao regime de competência, os JCP devem ser computados na determinação do resultado do exercício em que incorridos, conforme disposição da alínea "b", do §1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, que assim dispõe:

"Art. 187. (...)

§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."

18. Nesse sentido, esclarecedora a consideração feita por Edmar Oliveira Andrade Filho:

"De outra parte, o §1º do art. 187 da mesma lei dispõe que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (...); e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. Logo, segundo a lei societária, o regime de competência é critério de reconhecimento de receitas, custos, despesas, encargos e perdas. (...). De outro lado, os custos, despesas, encargos e perdas devem estar incorridos, salvo nos casos em que a própria lei determina o reconhecimento contábil de perdas estimadas, como é o caso de certas provisões.

19. Mas quando se considera incorrida a despesa relativa aos JCP? A doutrina e o entendimento da Receita Federal é no sentido de que o tal marco temporal ocorre com a deliberação dos sócios/acionistas pela seu pagamento .

20. Consoante bem abordado por Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>4</sup>, "o que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação". Continua, esclarecendo que "antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista".

21. Conclui, afirmando que "o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional" e que "enquanto não houver o ato jurídico que

*determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente".*

*22. Agora, esta deliberação pela remuneração e sua contabilização como despesa para fins de dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não pode ocorrer a qualquer tempo.*

*23. Há que se considerar que o caráter opcional da dedução dos JCP limita os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos. Não resta dúvida, como visto, que a dedução fiscal dos JCP somente é admissível no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los, em respeito ao regime de competência, todavia, a constituição de obrigação a este título e sua dedução somente é possível enquanto a empresa tiver o direito de destacar do resultado do exercício a parcela correspondente à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado.*

*24. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, de tal sorte à existência contábil da despesa resumir-se ao exercício social competente em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.*

*25. Ou seja, o contribuinte pode optar por não deliberar pelo creditamento/pagamento, não surgindo, portanto, a despesa com JCP. Porém, havendo deliberação, esta deve ocorrer quando da aprovação do demonstrativo do resultado do exercício para produção dos efeitos tributários. Deliberação posterior à aprovação do resultado não impede o pagamento dos JCP aos sócios, haja vista ser a assembleia soberana para decidir tal matéria, contudo, tal despesa, para fins tributários, não é dedutível, devendo ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*26. Caso se interpretasse as normas de interesse conforme defende o contribuinte, haveria a possibilidade de manipulação do momento da deliberação pagamento/creditamento dos juros, direcionando-a apenas para exercícios onde a sua dedução permitisse a redução da base de cálculo do tributo. Ou seja, se em determinado ano o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal ou lucro real insuficiente para absorver o valor dos JCP, deixaria para deliberar sobre o pagamento desta remuneração em exercício onde a sua dedução como despesa produzisse integralmente seus efeitos na redução do resultado (lucro real suficiente para sua absorção).*

*27. Como reforço às considerações acima, é interessante registrar o entendimento manifestado por Hiromi Higuchi, que destaca ser absurda antiga decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf) no sentido da possibilidade da dedução dos JCP no ano da deliberação a destempo:*

(...)

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

(...)

*Por incrível que pareça, o 1º CC, por unanimidade de votos, deu provimento voluntário dizendo que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, 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 (ac. nº 101-96.751/2008 no DOU de 11-08-08). Como a recorrente é uma das maiores empresas do Brasil, certamente o lóbi funcionou."*

*28. Ainda na linha do entendimento aqui adotado está o Acórdão do Carf nº 1101-000.904, de 12/06/2013, que assim dispõe:*

*É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios. Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.*

(...)

*Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.*

*29. Também é oportuno mencionar o Acórdão do Carf nº 1101-001.186, de 23/09/2014, que reforça o entendimento aqui defendido:*

*"Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta*

*decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76.*

*Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente."*

*30. Interessante, ainda, destacar consideração feita por Edmar Oliveira Andrade Filho, que discorre que "do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável". Ou seja, as regras de cálculo e limites a serem efetuados e observados pelo contribuinte correspondem ao período em que os JCP compõem o resultado. Não é possível, pois, inserir no resultado do ano X a despesa com JCP apurada a partir de base de cálculo e limites referentes ao ano X-n.*

*31. Pertinente também mencionar que, em sua quase totalidade, os contenciosos administrativos e os processos de consulta existentes no âmbito da Receita Federal envolvem a situação em que a validação das demonstrações financeiras (dentre as quais o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício) em assembleia geral ordinária ocorre no ano devido, mas a deliberação pelo pagamento dos JCP é realizada em ano posterior, momento em que o contribuinte faz (ou pretende fazer) a sua dedução como despesa.*

*32. Corroborando o entendimento adotado neste voto, em sua unanimidade os acórdãos e soluções de consulta têm se posicionado no sentido de que, ultrapassado o limite temporal do exercício, ou seja, não havendo mais possibilidade de a sociedade destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, deve-se considerar que ela optou por não constituir e deduzir os JCP, ou seja, renunciou ao seu direito previsto em lei. Não há que se falar em deliberação retroativa em respeito ao princípio da competência no tratamento contábil de despesas.*

*33. Pela clareza de exposição, transcrevo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27/11/2014, que expõe o posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit):*

*"33. É verdade que inexistente vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado." (grifou-se)*

*34. Cita-se, também, as considerações de Edmar Oliveira Andrade Filho:*



*"Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societárias (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente.(...)" (grifou-se)*

35. Na espécie, o contribuinte argumenta que devido a conflitos entre seus acionistas quanto ao seu efetivo controle e direção, os quais foram objeto de demandas judiciais e dois procedimentos arbitrais, houve impedimento legal para aprovação das demonstrações financeiras em cada ano do período de 2008 a 2011, e por conseguinte, para a deliberação sobre o pagamento dos JCP, o que somente ocorreu em 2013. Como prova do alegado, juntou aos autos os documentos às fls. 364 a 390.

36. De acordo com a ata da assembleia geral ordinária realizada em 24/01/2013, foi somente nesta oportunidade que a prestação de contas dos administradores, e o exame, discussão e votação das demonstrações financeiras relativas aos exercícios sociais encerrados em 31 de dezembro dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011 foram aprovadas (item "a").

Consta também que nesta oportunidade foram feitas as deliberações quanto ao pagamento de remuneração a título de JCP relativos aos referidos anos (item "b5").

37. Segundo ata da reunião extraordinária do conselho de administração realizada em 06/11/2009, a deliberação quanto à aprovação das demonstrações financeiras do ano 2008 terminou empatada, seguindo orientação de assembleia geral extraordinária realizada em 29/04/2009 que deliberara aguardar conclusão de processos arbitrais.

38. Por fim, conforme ata da reunião ordinária do conselho de administração realizada em 26/09/2012, haja vista o encerramento de processo arbitral nº 15/2009, este órgão decidiu encaminhar as demonstrações financeiras dos exercícios 2008 a 2011 para deliberação dos acionistas em assembleia geral ordinária, que ocorreu em 2013 conforme acima.

39. A meu ver, restou comprovado pelo contribuinte que os resultados dos anos 2008 a 2011 somente foram aprovados em 2013, oportunidade em que deliberou quanto aos JCP. Efetivamente, antes desta data esteve impedido em função de

*conflitos internos dos acionistas que somente foram resolvidos por meio de processo arbitral.*

*40. Está claro que o caso aqui é distinto da situação tratada nos acórdãos e soluções de consulta antes mencionados, em que o resultado é aprovado no ano devido e, após um ou mais anos, ocorre a deliberação quanto aos JCP. Naquela hipótese, há renúncia ao direito de gerar despesa dedutível, sendo devida a adição da dedução realizada no ano da deliberação na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Aqui, o contribuinte estava impedido de aprovar o resultado, o que somente ocorreu em ano posterior juntamente com a deliberação de pagar os JCP. Não houve renúncia ao direito. Diferentemente daquela situação, a despesa deliberada é dedutível.*

*41. A meu ver, o presente caso equivale à situação em que a sociedade adota o procedimento previsto na legislação para a dedução dos JCP como despesa, qual seja, de aprovação das demonstrações financeiras concomitante com a deliberação quanto ao pagamento dos JCP. Isto porque os resultados dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011, somente foram aprovados em assembleia ocorrida em 2013, oportunidade em que os JCP foram deliberados.*

*42. Em vista disso, e em respeito ao tratamento contábil da despesa pelo regime de competência, era possível ao contribuinte ter destacado do resultado de cada exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio. Não se tratava de rever em 2013 resultados de exercício já aprovados em assembleias realizadas em anos anteriores, mas de determinar a realização de uma despesa a tempo de registrá-la no resultado do exercício, já que este ainda não estava aprovado.*

*43. Os cálculos foram todos efetuados a partir dos dados e nos limites estabelecidos na Lei nº 9.249, de 1995, relativos a cada ano, fato este defendido pelo contribuinte e não questionado pela autoridade fiscal, e deveriam obrigatoriamente ter integrado os resultados daqueles anos. Não há qualquer justificativa para o contribuinte ter deduzido a despesa com JCP relativa a anos anteriores no ano 2013. A contabilização como feita foi indevida.*

*44. Incumbiria ao contribuinte ter retificado as DIPJ e as DCTFs anteriormente entregues para ajustá-las ao resultado do exercício aprovado com o cômputo da despesa incorrida de JCP; e, se daí resultasse pagamento indevido ou a maior de tributo, apresentar pedidos de restituição ou declarações de compensação nos termos da Lei nº 9.430, de 1996.*

*45. Conclui-se por ser indevida a dedução dos JCP relativos aos anos 2008 a 2011 no ano-calendário 2013, haja vista o flagrante desrespeito ao regime de competência.*

*46. Por outro lado, em que pese o procedimento adotado pelo contribuinte ser irregular, provocando a redução indevida dos tributos a pagar no ano-calendário 2013, não se discute que as despesas de JCP seriam dedutíveis em cada um dos anos 2008 a 2011, tendo em vista não ter havido renúncia ao direito. Com*

*isso, conforme argumentado pelo contribuinte, no presente caso há a possibilidade de ter havido pagamento antecipado nesses anos do tributo que deixou de ser pago em 2013.*

*47. Em vista dessa possibilidade, é necessário observar o disposto nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 273 do RIR/99, que trata da inobservância do regime de competência:*

*"§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.*

*§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:*

*a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

*§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º."*

*48. Infere-se que uma das hipóteses tratadas nos referidos parágrafos é a da postergação de despesa, ou seja, quando é contabilizada em ano posterior ao período a que compete. Este caso, conforme tratado, enseja a glosa da despesa no ano em que contabilizada e o consequente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido indevidamente neste ano pelo seu valor líquido. Este valor líquido é obtido após ser compensada a diminuição do imposto apurado no período de apuração a que a despesa compete, resultante de sua dedução da base de cálculo desse período.*

*49. Ou seja, na espécie, deveria ter sido lançada em 2013 apenas a diferença entre o tributo apurado a partir da glosa efetuada, e o tributo pago a maior pelo contribuinte nos anos a que competiam as despesas (2008 a 2011), obtido a partir da dedução nesses anos dessas despesas.*

*50. Nada mais coerente. Na outra hipótese tratada pelos referidos dispositivos, em que o contribuinte antecipa despesa para reduzir o tributo devido de determinado período e paga o respectivo tributo apenas no ano a que esta compete (onde deixou de fazer a dedução), ele está sujeito a lançamento de postergação do tributo para exigência apenas dos acréscimo*

*moratórios pelo atraso no pagamento (questão abordada no Parecer Normativo nº 2, de 1996).*

*Assim, não seria justo punir de forma mais gravosa o contribuinte que, ao adiar dedução de despesas (procedimento contrário), antecipou o pagamento do tributo devido. Em realidade o Erário terá sido favorecido pela antecipação.*

*51. Assim, torna-se necessário apurar se houve efetivamente antecipação do pagamento dos tributos nos anos 2008 a 2011. Para tanto, foram elaboradas as planilhas a seguir, que indicam ao final se o tributo lançado deve ser mantido integralmente ou parcialmente, ou se deve ser totalmente excluído. É necessário mencionar algumas considerações que foram feitas para a elaboração das referidas planilhas:*

*51.1. diferentemente dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte em sua impugnação, as planilhas a seguir partem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL antes da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, respectivamente;*

*51.2. os saldos iniciais do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa correspondem à somatória dos montantes das compensações realizadas pelo contribuinte nos anos 2008 a 2011. Como a dedução dos JCP em cada um desses anos reduz a base de cálculo antes da compensação, houve alteração do valor compensado para adequá-lo ao novo limite de 30%, inferior ao anterior. Como isso, o valor não utilizado após o ajuste passa para o período seguinte como saldo existente;*

*51.3. não consta do sistema Sapli que o contribuinte tenha sofrido fiscalizações naqueles anos-calendário que resultaram em alteração das bases de cálculo antes das compensações ou nos valores dessas (vide fls. 943 a 944), razão pelo qual nos dois tópicos acima foram considerados os valores declarados pelo contribuinte em suas DIPJs;*

*51.4. conforme cópias das DIPJs às fls. 406 a 931, em todos os anos-calendário 2008 a 2011 o contribuinte apurou saldo negativo em função de dedução de incentivos, retenções na fonte e de estimativas pagas durante o ano. Cada um desses créditos foi objeto de Declaração de Compensação (Dcomp) e/ou de Pedido de Restituição (PER), cujos pleitos foram homologados/deferidos, com exceção do saldo negativo de IRPJ de 2009, para o qual o reconhecimento foi apenas parcial, tendo sido instaurado contencioso administrativo (vide telas de consulta do sistema PER/DCOMP às fls. 936 a 942). De qualquer sorte, em todos os casos há que se considerar que o contribuinte liquidou integralmente os tributos devidos apurados, vez que apurou pagamentos a maior devidamente confirmados pela Receita Federal através das análises das Dcomps e PERs (ainda que parcialmente em um caso, conforme dito);*

*51.5. com a redução das bases de cálculo dos anos 2008 a 2011 pela dedução dos JCP, ocorreu, por consequência, a redução do imposto devido. Com isso os limites legais individuais para a dedução de incentivos a operações de caráter cultural e artístico*

(4%), ao PAT (4%), a fundos dos direitos da criança e do adolescente (1%), e a atividades de caráter desportivo (1%), calculados sobre o imposto devido, também reduziram. O impacto da redução desses limites somente ocorreu nos anos-calendário 2009 e 2010, onde o valores deduzidos foram superiores a esses (vide quadro "Determinação de 'M'" na planilha de IRPJ). Como o pagamento a maior representado pelo saldo negativo foi objeto de Dcomp/PER, há que se considerar que tais parcelas do imposto devido deduzidas indevidamente representam imposto não liquidado em cada período, razão pela qual são deduzidas do imposto devido declarado nas planilhas elaboradas para fins de determinação do montante que foi antecipado.

*Planilha IRPJ*

[...]

*Planilha CSLL*

[...]

52. De acordo com os cálculos acima efetuados, há que se considerar que o contribuinte antecipou integralmente o montante de CSLL que deixou de ser pago em 2013 e foi objeto de lançamento, porém, para o IRPJ a antecipação foi parcial, devendo ser mantido o lançamento de R\$ 61.537,50 nos termos do disposto nos §§ 4º, 5º, "b", e 6º do Decreto-lei nº1.598, de 1977.

53. No que se refere à contestação do contribuinte quanto à incidência dos juros de mora sobre o multa de ofício, tal argumento não merece prosperar pelas razões expostas a seguir.

54. Consoante o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de ofício não é tributo por se tratar de penalidade. Por outro lado, nos termos do art. 142 do mesmo código, ela é parte integrante do crédito tributário constituído, ou até poderá ser o próprio quando da exigência de multa isolada ou regulamentar.

55. O art. 161, também do CTN, estabelece a incidência de juros sobre o crédito não pago integralmente no vencimento. Está claro que o legislador está se referindo a crédito tributário e não exclusivamente a tributo.

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."

56. Assim, a partir da interpretação conjunta dos arts 3º, 142 e 161 acima mencionados, extrai-se haver previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

57. Em outro dispositivo do CTN também é possível verificar a menção ao cabimento da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário:

"Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"

58. No mesmo sentido, o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que se refere à incidência de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos. Ora o crédito tributário é, por definição, débito tributário do contribuinte decorrente de tributos:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)"

59. É pertinente esclarecer que, conforme pode ser visto nos autos de infração, as bases de cálculo dos juros foram os tributos componentes do crédito tributário sem o acréscimo da multa de ofício. Ou seja, para a constituição do crédito tributário os juros moratórios não são calculados sobre a multa, mas tão somente sobre o tributo apurado. Apenas em fase de cobrança é que incidem os juros de mora sobre o crédito tributário constituído (incluindo, pois, a multa de ofício), caso este não seja pago no vencimento.

60. Por fim, o contribuinte protestou pela juntada de todas as provas admitidas em direito, inclusive juntada de documentos e razões complementares se necessários.

61. Nos termos do §5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a juntada de documentos após a impugnação é direito assegurado ao contribuinte na ocorrência de uma das situações descritas no §4º do mesmo artigo, cabendo-lhe a apresentação de petição fundamentada que demonstre tal fato. Na espécie, ele não exerceu seu direito.

62. Então ante o exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação apresentada, para exonerar o lançamento de CSLL e reduzir o montante do IRPJ lançado de R\$ 9.121.662,03 para R\$ 61.357,50, mantidos os juros de mora e a multa de ofício incidentes sobre este.

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício apresentado, dele conheço.

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos.

Assim, utilizo-me da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

*Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*

*[...]*

*Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*

*[...]*

*2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).*

## **DA DECISÃO DA DRJ**

A seguir, o voto condutor do Acórdão da DRJ:

### **Voto**

*5. A impugnação é tempestiva e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecida.*

*6. O art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido pelo art. 347 do RIR/99, é norma tributária concessiva de faculdade que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em determinado ano-calendário, juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio incidentes sobre o patrimônio líquido (PL), consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, esta dedução era expressamente vedada pelo art.49 da Lei nº 4.506, de 1964. Transcreve-se o art. 9º da Lei nº 9.249 mencionada, na parte de interesse:*

*"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, pró 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 reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Redação dada pelo art. 78 da Lei no. 9.430, de 1996)."

(...) (grifou-se)

*7. Tais JCP constituem uma remuneração aos sócios/acionistas em razão dos investimentos por eles realizados na empresa, representados por contas do PL, sobre cujo montante é aplicada a taxa de juros proporcional, pro rata dia. São o custo do capital investido pelos sócios/acionistas.*

*8. Mas qual a natureza jurídica desta remuneração? Hiromi Higuchi responde a este questionamento, atribuindo-lhe o caráter de despesa financeira, discorrendo que "os juros sobre o capital próprio foram instituídos para dar isonomia entre o capital de terceiros e o capital próprio em termo de dedutibilidade da remuneração. Isso significa que ambos os juros têm a mesma natureza de despesas financeiras. Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a desigualdade agravaria se não fosse instituída a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio".*

*9. Esta natureza jurídica de despesa financeira do ponto de vista contábil/tributário resta evidenciada na IN SRF nº 11, de 1996, especificamente no art. 29, §3º. Sua dedutibilidade para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL passa obrigatoriamente por sua contabilização em conta de despesa, integrando o resultado do exercício. Tal tratamento contábil está previsto também no parágrafo único do art. 30 da referida IN, que estabelece que, ainda que imputada aos dividendos ou incorporada ao capital ou mantida em conta de reserva para aumento de capital, tal remuneração somente é dedutível caso registrada em contrapartida de despesa financeira:*

*"Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

(...)

*3º O valor do 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:*

(...)

*Art. 30. (...)*



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

10. Por ter natureza jurídica de despesa, não há que se falar na equivalência desta remuneração com a distribuição de dividendos, haja vista esta corresponder à distribuição de resultado, de modo que a pessoa jurídica entrega aos sócios/acionistas uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Os JCP, por outro lado, por transitarem pelo resultado do exercício, têm como efeito imediato sua redução, não havendo baixa direta da conta do patrimônio líquido.

11. Então, estabelecida a natureza jurídica dos JCP como despesa financeira, passa-se a analisar o momento em que tal despesa é dedutível para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

12. O art. 251 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estabelece que a pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real deve manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Ainda o art. 247, §1º, do mesmo regulamento, com base legal no art. 37, §1º da Lei nº 8.981, de 1995, dispõe que "a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais". Também o art. 274, §1º, do RIR/99, fixa que "o lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976.

13. Por seu turno, a legislação comercial, representada no art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, determina que as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem:

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. (grifou-se)

14. Dos dispositivos mencionados extrai-se que a despesa deve obrigatoriamente respeitar o regime de competência para ser admitida como componente do resultado do exercício.

15. Devido destacar que a observância do regime de competência na dedução dos JCP está expressamente estabelecida no caput do art. 29 da IN SRF 11, de 1996:

"Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as

*contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP."*

*16. Conforme visto, tal disposição não padece de vício de legalidade como pretende o contribuinte, vez que, tendo natureza de despesa, os JCP devem seguir as regras gerais estabelecidas nas normas antes citadas para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que especificam obediência ao regime de competência. A ausência de menção expressa ao regime de competência na Lei nº 9.249, de 1995, quando trata dos JCP, não autoriza concluir que a IN SRF nº 11, de 1996, extrapolou seus limites. Até porque, tal requisito é norma implícita na referida lei, vez que esta faz parte do sistema tributário, com a qual está em consonância.*

*17. Sendo despesa sujeita ao regime de competência, os JCP devem ser computados na determinação do resultado do exercício em que incorridos, conforme disposição da alínea "b", do §1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, que assim dispõe:*

*"Art. 187. (...)*

*§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, pagou ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."*

*18. Nesse sentido, esclarecedora a consideração feita por Edmar Oliveira Andrade Filho:*

*"De outra parte, o §1º do art. 187 da mesma lei dispõe que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (...); e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. Logo, segundo a lei societária, o regime de competência é critério de reconhecimento de receitas, custos, despesas, encargos e perdas. (...). De outro lado, os custos, despesas, encargos e perdas devem estar incorridos, salvo nos casos em que a própria lei determina o reconhecimento contábil de perdas estimadas, como é o caso de certas provisões.*

*19. Mas quando se considera incorrida a despesa relativa aos JCP? A doutrina e o entendimento da Receita Federal é no sentido de que o tal marco temporal ocorre com a deliberação dos sócios/acionistas pela seu pagamento .*

*20. Consoante bem abordado por Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>4</sup>, "o que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação". Continua, esclarecendo que "antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma*

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

*21. Conclui, afirmando que "o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional" e que "enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente".*

*22. Agora, esta deliberação pela remuneração e sua contabilização como despesa para fins de dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não pode ocorrer a qualquer tempo.*

*23. Há que se considerar que o caráter opcional da dedução dos JCP limita os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos. Não resta dúvida, como visto, que a dedução fiscal dos JCP somente é admissível no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los, em respeito ao regime de competência, todavia, a constituição de obrigação a este título e sua dedução somente é possível enquanto a empresa tiver o direito de destacar do resultado do exercício a parcela correspondente à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado.*

*24. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, de tal sorte à existência contábil da despesa resumir-se ao exercício social competente em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.*

*25. Ou seja, o contribuinte pode optar por não deliberar pelo creditamento/pagamento, não surgindo, portanto, a despesa com JCP. Porém, havendo deliberação, esta deve ocorrer quando da aprovação do demonstrativo do resultado do exercício para produção dos efeitos tributários. Deliberação posterior à aprovação do resultado não impede o pagamento dos JCP aos sócios, haja vista ser a assembleia soberana para decidir tal matéria, contudo, tal despesa, para fins tributários, não é dedutível, devendo ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*26. Caso se interpretasse as normas de interesse conforme defende o contribuinte, haveria a possibilidade de manipulação do momento da deliberação pagamento/creditamento dos juros, direcionando-a apenas para exercícios onde a sua dedução*

*permitisse a redução da base de cálculo do tributo. Ou seja, se em determinado ano o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal ou lucro real insuficiente para absorver o valor dos JCP, deixaria para deliberar sobre o pagamento desta remuneração em exercício onde a sua dedução como despesa produzisse integralmente seus efeitos na redução do resultado (lucro real suficiente para sua absorção).*

*27. Como reforço às considerações acima, é interessante registrar o entendimento manifestado por Hiromi Higuchi, que destaca ser absurda antiga decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf) no sentido da possibilidade da dedução dos JCP no ano da deliberação a destempo:*

*(...)*

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

*(...)*

*Por incrível que pareça, o 1º CC, por unanimidade de votos, deu provimento voluntário dizendo que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, 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 (ac. nº 101-96.751/2008 no DOU de 11-08-08). Como a recorrente é uma das maiores empresas do Brasil, certamente o lóbi funcionou."*

*28. Ainda na linha do entendimento aqui adotado está o Acórdão do Carf nº 1101-000.904, de 12/06/2013, que assim dispõe:*

*É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios. Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.*

*(...)*

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.

29. Também é oportuno mencionar o Acórdão do Carf nº 1101-001.186, de 23/09/2014, que reforça o entendimento aqui defendido:

*"Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76.*

*Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente."*

30. Interessante, ainda, destacar consideração feita por Edmar Oliveira Andrade Filho, que discorre que "do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável". Ou seja, as regras de cálculo e limites a serem efetuados e observados pelo contribuinte correspondem ao período em que os JCP compõem o resultado. Não é possível, pois, inserir no resultado do ano X a despesa com JCP apurada a partir de base de cálculo e limites referentes ao ano X-n.

31. Pertinente também mencionar que, em sua quase totalidade, os contenciosos administrativos e os processos de consulta existentes no âmbito da Receita Federal envolvem a situação em que a validação das demonstrações financeiras (dentre as quais o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício) em assembleia geral ordinária ocorre no ano devido, mas a deliberação pelo pagamento dos JCP é realizada em ano posterior, momento em que o contribuinte faz (ou pretende fazer) a sua dedução como despesa.

32. Corroborando o entendimento adotado neste voto, em sua unanimidade os acórdãos e soluções de consulta têm se posicionado no sentido de que, ultrapassado o limite temporal do exercício, ou seja, não havendo mais possibilidade de a sociedade destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, deve-se considerar que ela optou por não constituir e deduzir os JCP, ou seja, renunciou ao seu direito previsto em lei. Não há que se falar em deliberação retroativa em respeito ao princípio da competência no tratamento contábil de despesas.

33. Pela clareza de exposição, transcrevo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27/11/2014, que expõe o posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit):

*"33. É verdade que inexistia vedação expressa a que a sociedade deliberasse o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado." (grifou-se)*

*34. Cita-se, também, as considerações de Edmar Oliveira Andrade Filho:*

*"Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societárias (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente.(...)" (grifou-se)*

*35. Na espécie, o contribuinte argumenta que devido a conflitos entre seus acionistas quanto ao seu efetivo controle e direção, os quais foram objeto de demandas judiciais e dois procedimentos arbitrais, houve impedimento legal para aprovação das demonstrações financeiras em cada ano do período de 2008 a 2011, e por conseguinte, para a deliberação sobre o pagamento dos JCP, o que somente ocorreu em 2013. Como prova do alegado, juntou aos autos os documentos às fls. 364 a 390.*

*36. De acordo com a ata da assembleia geral ordinária realizada em 24/01/2013, foi somente nesta oportunidade que a prestação de contas dos administradores, e o exame, discussão e votação das demonstrações financeiras relativas aos exercícios sociais encerrados em 31 de dezembro dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011 foram aprovadas (item "a").*

*Consta também que nesta oportunidade foram feitas as deliberações quanto ao pagamento de remuneração a título de JCP relativos aos referidos anos (item "b5").*

*37. Segundo ata da reunião extraordinária do conselho de administração realizada em 06/11/2009, a deliberação quanto à aprovação das demonstrações financeiras do ano 2008 terminou empatada, seguindo orientação de assembleia geral extraordinária realizada em 29/04/2009 que deliberara aguardar conclusão de processos arbitrais.*

38. Por fim, conforme ata da reunião ordinária do conselho de administração realizada em 26/09/2012, haja vista o encerramento de processo arbitral nº 15/2009, este órgão decidiu encaminhar as demonstrações financeiras dos exercícios 2008 a 2011 para deliberação dos acionistas em assembleia geral ordinária, que ocorreu em 2013 conforme acima.

39. A meu ver, restou comprovado pelo contribuinte que os resultados dos anos 2008 a 2011 somente foram aprovados em 2013, oportunidade em que deliberou quanto aos JCP. Efetivamente, antes desta data esteve impedido em função de conflitos internos dos acionistas que somente foram resolvidos por meio de processo arbitral.

40. Está claro que o caso aqui é distinto da situação tratada nos acórdãos e soluções de consulta antes mencionados, em que o resultado é aprovado no ano devido e, após um ou mais anos, ocorre a deliberação quanto aos JCP. Naquela hipótese, há renúncia ao direito de gerar despesa dedutível, sendo devida a adição da dedução realizada no ano da deliberação na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Aqui, o contribuinte estava impedido de aprovar o resultado, o que somente ocorreu em ano posterior juntamente com a deliberação de pagar os JCP. Não houve renúncia ao direito. Diferentemente daquela situação, a despesa deliberada é dedutível.

41. A meu ver, o presente caso equivale à situação em que a sociedade adota o procedimento previsto na legislação para a dedução dos JCP como despesa, qual seja, de aprovação das demonstrações financeiras concomitante com a deliberação quanto ao pagamento dos JCP. Isto porque os resultados dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011, somente foram aprovados em assembleia ocorrida em 2013, oportunidade em que os JCP foram deliberados.

42. Em vista disso, e em respeito ao tratamento contábil da despesa pelo regime de competência, era possível ao contribuinte ter destacado do resultado de cada exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio. Não se tratava de rever em 2013 resultados de exercício já aprovados em assembleias realizadas em anos anteriores, mas de determinar a realização de uma despesa a tempo de registrá-la no resultado do exercício, já que este ainda não estava aprovado.

43. Os cálculos foram todos efetuados a partir dos dados e nos limites estabelecidos na Lei nº 9.249, de 1995, relativos a cada ano, fato este defendido pelo contribuinte e não questionado pela autoridade fiscal, e deveriam obrigatoriamente ter integrado os resultados daqueles anos. Não há qualquer justificativa para o contribuinte ter deduzido a despesa com JCP relativa a anos anteriores no ano 2013. A contabilização como feita foi indevida.

44. Incumbiria ao contribuinte ter retificado as DIPJ e as DCTFs anteriormente entregues para ajustá-las ao resultado do

*exercício aprovado com o cômputo da despesa incorrida de JCP; e, se daí resultasse pagamento indevido ou a maior de tributo, apresentar pedidos de restituição ou declarações de compensação nos termos da Lei nº 9.430, de 1996.*

*45. Conclui-se por ser indevida a dedução dos JCP relativos aos anos 2008 a 2011 no ano-calendário 2013, haja vista o flagrante desrespeito ao regime de competência.*

*46. Por outro lado, em que pese o procedimento adotado pelo contribuinte ser irregular, provocando a redução indevida dos tributos a pagar no ano-calendário 2013, não se discute que as despesas de JCP seriam dedutíveis em cada um dos anos 2008 a 2011, tendo em vista não ter havido renúncia ao direito. Com isso, conforme argumentado pelo contribuinte, no presente caso há a possibilidade de ter havido pagamento antecipado nesses anos do tributo que deixou de ser pago em 2013.*

*47. Em vista dessa possibilidade, é necessário observar o disposto nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 273 do RIR/99, que trata da inobservância do regime de competência:*

*"§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.*

*§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:*

*a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.*

*§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º."*

*48. Infere-se que uma das hipóteses tratadas nos referidos parágrafos é a da postergação de despesa, ou seja, quando é contabilizada em ano posterior ao período a que compete. Este caso, conforme tratado, enseja a glosa da despesa no ano em que contabilizada e o consequente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido indevidamente neste ano pelo seu valor líquido. Este valor líquido é obtido após ser compensada a diminuição do imposto apurado no período de apuração a que a despesa compete, resultante de sua dedução da base de cálculo desse período.*

*49. Ou seja, na espécie, deveria ter sido lançada em 2013 apenas a diferença entre o tributo apurado a partir da glosa efetuada, e*



*o tributo pago a maior pelo contribuinte nos anos a que competiam as despesas (2008 a 2011), obtido a partir da dedução nesses anos dessas despesas.*

*50. Nada mais coerente. Na outra hipótese tratada pelos referidos dispositivos, em que o contribuinte antecipa despesa para reduzir o tributo devido de determinado período e paga o respectivo tributo apenas no ano a que esta compete (onde deixou de fazer a dedução), ele está sujeito a lançamento de postergação do tributo para exigência apenas dos acréscimo moratórios pelo atraso no pagamento (questão abordada no Parecer Normativo nº 2, de 1996).*

*Assim, não seria justo punir de forma mais gravosa o contribuinte que, ao adiar dedução de despesas (procedimento contrário), antecipou o pagamento do tributo devido. Em realidade o Erário terá sido favorecido pela antecipação.*

*51. Assim, torna-se necessário apurar se houve efetivamente antecipação do pagamento dos tributos nos anos 2008 a 2011. Para tanto, foram elaboradas as planilhas a seguir, que indicam ao final se o tributo lançado deve ser mantido integralmente ou parcialmente, ou se deve ser totalmente excluído. É necessário mencionar algumas considerações que foram feitas para a elaboração das referidas planilhas:*

*51.1. diferentemente dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte em sua impugnação, as planilhas a seguir partem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL antes da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, respectivamente;*

*51.2. os saldos iniciais do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa correspondem à somatória dos montantes das compensações realizadas pelo contribuinte nos anos 2008 a 2011. Como a dedução dos JCP em cada um desses anos reduz a base de cálculo antes da compensação, houve alteração do valor compensado para adequá-lo ao novo limite de 30%, inferior ao anterior. Como isso, o valor não utilizado após o ajuste passa para o período seguinte como saldo existente;*

*51.3. não consta do sistema Sapli que o contribuinte tenha sofrido fiscalizações naqueles anos-calendário que resultaram em alteração das bases de cálculo antes das compensações ou nos valores dessas (vide fls. 943 a 944), razão pelo qual nos dois tópicos acima foram considerados os valores declarados pelo contribuinte em suas DIPJs;*

*51.4. conforme cópias das DIPJs às fls. 406 a 931, em todos os anos-calendário 2008 a 2011 o contribuinte apurou saldo negativo em função de dedução de incentivos, retenções na fonte e de estimativas pagas durante o ano. Cada um desses créditos foi objeto de Declaração de Compensação (Dcomp) e/ou de Pedido de Restituição (PER), cujos pleitos foram homologados/deferidos, com exceção do saldo negativo de IRPJ de 2009, para o qual o reconhecimento foi apenas parcial, tendo*

sido instaurado contencioso administrativo (vide telas de consulta do sistema PER/DCOMP às fls. 936 a 942). De qualquer sorte, em todos os casos há que se considerar que o contribuinte liquidou integralmente os tributos devidos apurados, vez que apurou pagamentos a maior devidamente confirmados pela Receita Federal através das análises das Dcomps e PERs (ainda que parcialmente em um caso, conforme dito);

51.5. com a redução das bases de cálculo dos anos 2008 a 2011 pela dedução dos JCP, ocorreu, por consequência, a redução do imposto devido. Com isso os limites legais individuais para a dedução de incentivos a operações de caráter cultural e artístico (4%), ao PAT (4%), a fundos dos direitos da criança e do adolescente (1%), e a atividades de caráter desportivo (1%), calculados sobre o imposto devido, também reduziram. O impacto da redução desses limites somente ocorreu nos anos-calendário 2009 e 2010, onde o valores deduzidos foram superiores a esses (vide quadro "Determinação de 'M'" na planilha de IRPJ). Como o pagamento a maior representado pelo saldo negativo foi objeto de Dcomp/PER, há que se considerar que tais parcelas do imposto devido deduzidas indevidamente representam imposto não liquidado em cada período, razão pela qual são deduzidas do imposto devido declarado nas planilhas elaboradas para fins de determinação do montante que foi antecipado.

|   |                                                                                        |                               | 2008          | 2009          | 2010          | 2011          |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| B | Lucro Real antes da compensação                                                        | DIPJ                          | 47.219.846,66 | 15.061.004,14 | 30.862.773,04 | 36.981.729,21 |
| C | JCP                                                                                    | AUTO INFRAÇÃO                 | 4.980.194,23  | 8.282.846,08  | 10.668.394,18 | 12.555.213,47 |
| D | Lucro Real antes da compensação ajustado                                               | (B - C)                       | 42.239.652,43 | 6.778.158,06  | 20.194.378,86 | 24.426.515,74 |
| E | Saldo do prejuízo fiscal existente no início do AC                                     |                               | 17.211.057,84 | 4.539.162,12  | 2.505.714,71  | 0,00          |
| F | Compensação de prejuízo fiscal declarado                                               | DIPJ                          | 14.165.954,00 | 3.045.103,84  | 0,00          | 0,00          |
| G | Limite de compensação de prejuízo fiscal 30% permitido com base no LR ajustado         | (0,3 x D)                     | 12.671.895,72 | 2.033.447,41  | 6.058.313,65  | 7.327.954,72  |
| H | Montante da redução do valor compensado em virtude do LR ajustado                      | SE(F-G<0;0;F-G)               | 1.494.058,28  | 1.011.656,43  | 0,00          | 0,00          |
| I | Montante que passou a ser compensado em virtude do LR ajustado                         | SE(G-F<0;G;SE((G-F)>E;E;G-F)) | 12.671.895,72 | 2.033.447,41  | 2.505.714,71  | 0,00          |
| J | Saldo do prejuízo fiscal existente ao final do AC                                      | (E - I)                       | 4.539.162,12  | 2.505.714,71  | 0,00          | 0,00          |
| K | Lucro Real após compensação                                                            | (D - I)                       | 29.567.756,71 | 4.744.710,65  | 17.688.664,15 | 24.426.515,74 |
| I | IR 15%                                                                                 | (K x 0,15)                    | 4.435.163,51  | 711.706,60    | 2.653.299,62  | 3.663.977,36  |
| J | (+) Adicional                                                                          | ((K - 240.000) x 0,10)        | 2.932.775,67  | 450.471,07    | 1.744.866,42  | 2.418.651,57  |
| K | IR Total calculado considerando a dedução da JCP                                       | (I + J)                       | 7.367.939,18  | 1.162.177,67  | 4.398.166,04  | 6.082.628,93  |
| L | IR total a devido apurado na DIPJ (e liquidado)                                        | DIPJ                          | 8.239.473,17  | 2.979.975,08  | 7.691.693,26  | 9.221.432,30  |
| M | Diferença a abater devido à adequação das deduções ao novo valor do IR devido ajustado | vide apuração abaixo          | 0,00          | 38.412,46     | 23.125,00     | 0,00          |
| N | Valor antecipado                                                                       | (L - K - M)                   | 871.533,99    | 1.779.384,95  | 3.270.402,22  | 3.138.803,37  |
| O | Valor TOTAL antecipado                                                                 |                               |               |               |               | 9.060.124,53  |
| P | Valor do IR lançado                                                                    | AUTO DE INFRAÇÃO              |               |               |               | 9.121.662,03  |
| Q | Tributo a manter no lançamento                                                         | (P - O)                       |               |               |               | 61.537,50     |

[...]

*Planilha CSLL*

|   |                                                                            | 2008          | 2009          | 2010          | 2011          |
|---|----------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| B | Base de cálculo da CSLL antes da compensação                               |               |               |               |               |
|   | DIPJ                                                                       | 47.219.846,66 | 34.128.418,21 | 30.862.773,04 | 36.981.729,21 |
| C | JCP                                                                        |               |               |               |               |
|   | AUTO INFRAÇÃO                                                              | 4.980.194,23  | 8.282.846,08  | 10.668.394,18 | 12.555.213,47 |
| D | Base de cálculo da CSLL antes da compensação ajustada                      |               |               |               |               |
|   | (B - C)                                                                    | 42.239.652,43 | 25.845.572,13 | 20.194.378,86 | 24.426.515,74 |
| E | Saldo da BCN de CSLL existente no início do AC                             |               |               |               |               |
|   |                                                                            | 24.617.044,21 | 11.945.148,49 | 4.191.476,86  | 0,00          |
| F | Compensação de BCN de CSLL declarada                                       |               |               |               |               |
|   | DIPJ                                                                       | 14.165.954,00 | 10.238.525,46 | 212.564,75    | 0,00          |
| G | Limite de compensação de BCN de CSLL 30% permitido com base na BC ajustada |               |               |               |               |
|   | (0,3 x D)                                                                  | 12.671.895,72 | 7.753.671,63  | 6.058.313,65  | 7.327.954,72  |
| H | Montante da redução do valor compensado em virtude da BC ajustada          |               |               |               |               |
|   | SE(F-G<0;0;F-G)                                                            | 1.494.058,28  | 2.484.853,83  | 0,00          | 0,00          |
| I | Montante que passou a ser compensado em virtude da BC ajustada             |               |               |               |               |
|   | SE(G-F<0;G;SE((G-F)>E;E;G-F))                                              | 12.671.895,72 | 7.753.671,63  | 4.191.476,86  | 0,00          |
| J | Saldo da BCN de CSLL existente ao final do AC                              |               |               |               |               |
|   | (E - I)                                                                    | 11.945.148,49 | 4.191.476,86  | 0,00          | 0,00          |
| K | Base de cálculo da CSLL após compensação                                   |               |               |               |               |
|   | (D - I)                                                                    | 29.567.756,71 | 18.091.900,50 | 16.002.902,00 | 24.426.515,74 |
| K | CSLL devida calculada considerando a dedução da JCP                        |               |               |               |               |
|   | (K X 0,09)                                                                 | 2.661.098,10  | 1.628.271,05  | 1.440.261,18  | 2.198.386,42  |
| L | CSLL devida apurada na DIPJ (e liquidada)                                  |               |               |               |               |
|   | DIPJ                                                                       | 2.974.850,34  | 2.150.090,35  | 2.758.518,75  | 3.328.355,63  |
| N | Valor antecipado                                                           |               |               |               |               |
|   | (L - K)                                                                    | 313.752,24    | 521.819,30    | 1.318.257,57  | 1.129.969,21  |
| O | Valor TOTAL antecipado                                                     |               |               |               |               |
|   |                                                                            |               |               |               | 3.283.798,32  |
| P | Valor da CSLL lançada                                                      |               |               |               |               |
|   | AUTO DE INFRAÇÃO                                                           |               |               |               | 3.283.798,33  |
| Q | Tributo a manter no lançamento                                             |               |               |               |               |
|   | (P - O)                                                                    |               |               |               | 0,01          |

52. De acordo com os cálculos acima efetuados, há que se considerar que o contribuinte antecipou integralmente o montante de CSLL que deixou de ser pago em 2013 e foi objeto de lançamento, porém, para o IRPJ a antecipação foi parcial, devendo ser mantido o lançamento de R\$ 61.537,50 nos termos do disposto nos §§ 4º, 5º, "b", e 6º do Decreto-lei nº1.598, de 1977.

53. No que se refere à contestação do contribuinte quanto à incidência dos juros de mora sobre o multa de ofício, tal argumento não merece prosperar pelas razões expostas a seguir.

54. Consoante o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de ofício não é tributo por se tratar de penalidade. Por outro lado, nos termos do art. 142 do mesmo código, ela é parte integrante do crédito tributário constituído, ou até poderá ser o próprio quando da exigência de multa isolada ou regulamentar.

55. O art. 161, também do CTN, estabelece a incidência de juros sobre o crédito não pago integralmente no vencimento. Está claro que o legislador está se referindo a crédito tributário e não exclusivamente a tributo.

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante

*da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária."*

*56. Assim, a partir da interpretação conjunta dos arts 3º, 142 e 161 acima mencionados, extrai-se haver previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.*

*57. Em outro dispositivo do CTN também é possível verificar a menção ao cabimento da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário:*

*"Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"*

*58. No mesmo sentido, o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que se refere à incidência de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos. Ora o crédito tributário é, por definição, débito tributário do contribuinte decorrente de tributos:*

*"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)"*

*59. É pertinente esclarecer que, conforme pode ser visto nos autos de infração, as bases de cálculo dos juros foram os tributos componentes do crédito tributário sem o acréscimo da multa de ofício. Ou seja, para a constituição do crédito tributário os juros moratórios não são calculados sobre a multa, mas tão somente sobre o tributo apurado. Apenas em fase de cobrança é que incidem os juros de mora sobre o crédito tributário constituído (incluindo, pois, a multa de ofício), caso este não seja pago no vencimento.*

*60. Por fim, o contribuinte protestou pela juntada de todas as provas admitidas em direito, inclusive juntada de documentos e razões complementares se necessários.*

*61. Nos termos do §5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a juntada de documentos após a impugnação é direito assegurado ao contribuinte na ocorrência de uma das situações descritas no §4º do mesmo artigo, cabendo-lhe a apresentação de petição fundamentada que demonstre tal fato. Na espécie, ele não exerceu seu direito.*

*62. Então ante o exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação apresentada, para exonerar o lançamento*

Processo nº 10865.721817/2016-74  
Acórdão n.º **1401-003.275**

**S1-C4T1**  
Fl. 1008

---

*de CSLL e reduzir o montante do IRPJ lançado de R\$ 9.121.662,03 para R\$ 61.357,50, mantidos os juros de mora e a multa de ofício incidentes sobre este.*

### **CONCLUSÃO**

É o Voto, considerando os próprios bons fundamentos da decisão recorrida, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano