



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

Processo n° 10935.724787/2013-34
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 1401-001.742 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente IRMAOS MUFFATO CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

É vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, em observância ao regime de competência.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES QUANTITATIVOS. INOBSERVÂNCIA. GLOSA.

O pagamento de JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes da redução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o juros a serem pagos ou creditados. Não há previsão legal para que a conta Reserva para Aumento de Capital seja utilizada para verificar se os limites quantitativos foram observados.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS JCP PAGOS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO. IMPOSSIBILIDADE.

A autuada não tem legitimidade para pedir a compensação dos créditos tributários lançados, em razão do excesso de despesas incorridas com juros sobre o capital próprio, com o imposto de renda retido na fonte incidente sobre estes valores. O sócio/acionista que recebeu o JCP é o sujeito passivo do IRRF, sendo o titular do direito de pedir a repetição no caso de ocorrer indébito.

EXCESSO DE COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZO ACUMULADO DOS ANOS ANTERIORES. GLOSA. CABIMENTO.

É procedente o lançamento quando constata-se que houve excesso de compensação com prejuízo fiscal acumulado dos anos anteriores.

JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É procedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando o crédito tributário apurado não é pago no seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Livia De Carli Germano que dava provimento parcial ao recurso para o JCP retroativo não decaído e respeitando os limites quantitativos e as Conselheiras Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Aurora Tomazini de Carvalho que davam provimento em relação apenas aos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara Argangelo Zani, Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I-RJ.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Trata o processo do auto de infração, fls. 951/989, com ciência em 03/12/2013 (AR - fls. 991), referente aos anos-calendário de 2008 a 2011, através do qual é exigido o imposto de renda da pessoa jurídica, IRPJ, no valor de R\$ 7.674.607,91, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 2.762.858,85, acrescidos da multa de ofício de 75% e juros de mora.

O lançamento decorre das seguintes constatações:

1) Para os anos-calendário de 2008 a 2010, de falta de adição às bases de cálculo do IRPJ e CSLL do excesso de despesas incorridas com juros sobre o capital próprio, no valor total de R\$ 30.698.431,63.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a autuada foi intimada a demonstrar os valores apropriados nos anos-calendário de 2008 a 2010 como despesas com Juros sobre o Capital Próprio. Em resposta, apresentou a seguinte tabela:

PERÍODO DE CÁLCULO	CONTABILIDA DE	CONTRIBUIN TE	FISCO 1	GLOSA 1	FISCO 2	GLOSA 2	
té 31/12/2007		91.356,70	67.945,95		37.945,95		
1/01 a31/12/2008		33.333,74	47.266,39		13.269,79		
1/01 a31/12/2009		714.490,32	569.976,01		30.729,79		
1/01 30/06/2010	a	373.509,40	174.399,42		34,57		
total 30/06/2010	até	699.089,36	702.690,16	379.587,76	19.501,60	32.730,10	446.857,66
1/07 30/05/2010	a	48.832,35	50.561,28	71.687,82	77.145,03		71.667,32
OTAL JUROS	DOS	647.922,21	653.271,44	651.275,56	96.646,63	32.730,10	621.545,48

Destes valores, foram glosadas as seguintes parcelas, que totalizam R\$ 30.698.431,63:

a) R\$ 2.059.712,85 referente à diferença entre o valor dos JCP de "períodos pretéritos" nos anos de 2008 a 2010, que totalizaram R\$ 29.096.569,40 e o valor demonstrado pelo contribuinte durante a ação fiscal, que totalizou R\$ 27.036.856,52, apropriado no 3º trimestre/2010;

b) R\$ 4.888.031,26 referente a JCP calculado acima dos limites de lucro do período ou dos lucros acumulados mais reservas de lucros, referentes aos períodos compreendidos entre o 1º trimestre de 1997 e o 3º trimestre de 2004. Este valor estaria ainda sujeito a glosa por ter sido apropriado em despesa fora do regime de competência e por se referir a períodos já decaídos no momento de sua apropriação.

c) R\$ 1.021.215,68 referente a JCP calculado acima dos limites de lucro do período ou lucros acumulados mais reservas de lucros, referentes aos períodos compreendidos entre o 4º trimestre de 2004 e o 4º trimestre de 2005. Este valor estaria ainda sujeito a glosa por ter sido apropriado em despesa fora do regime de competência.

d) R\$ 1.601.862,23 referente a JCP calculado acima dos limites de lucro do período ou lucros acumulados mais reservas de lucros, referente ao 4º trimestre de 2010.

e) R\$ 17.268.811,08 referente aos JCP apurados dentro dos limites estabelecidos no art. 9º, § 1º da Lei 9.249/95, porém referentes ao ano de 1996 e aos períodos compreendidos do 1º trimestre de 1997 ao 3º trimestre de 2004, períodos já atingidos pela decadência quando apropriados pelo contribuinte nos anos de 2008, 2009 e 2010. Além disso, este valor estaria sujeito a glosa também por ter sido apurado fora do regime de competência. Este é o valor da glosa para fins de apuração do Lucro Real.

e.1) No caso da Base de Cálculo da CSLL, o valor desta glosa é de R\$ 15.478.353,18, correspondente ao valor apurado entre o 1º trimestre de 1997 e o 3º trimestre de 2004, pois o valor de R\$ 1.790.457,90 referente aos JCP do ano de 1996, devem ser glosados independente de qualquer outro motivo, pelo fato de que tal dedução era expressamente vedada, no ano de 1996, na determinação da Base de Cálculo da CSLL, conforme art. 9º, § 10 Lei 9.249/95;

f) R\$ 3.858.798,50 referente aos JCP apurados pelo contribuinte, dentro dos limites estabelecidos no art. 9º, § 1º da Lei 9.249/95, referentes aos períodos compreendidos entre o 4º trimestre de 2004 e o 4º trimestre de 2005, apropriados fora do período de competência.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95 e Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99.

2) Para o 1º trimestre/2011, excesso de compensação com prejuízo operacional acumulado dos anos anteriores, no valor de R\$ 1.601.862,23.

Enquadramento Legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95 e Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 26/12/2013, fls. 992/1031, com as seguintes alegações:

- o lançamento é nulo por erro de quantificação da matéria tributável, pois não observou o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/96, ocasionando enorme distorção nos cálculos, redundando em cerceamento do direito de defesa.

- quanto ao mérito, alega que a correta interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/96 é de permitir a dedutibilidade dos juros remuneratórios do capital próprio.

- entende que o "período de competência" para o registro e dedutibilidade dos JCP é aquele em que há a "deliberação" pela "Reunião de Sócios", no sentido de se efetivar o crédito ou pagamento dos JCP, e não aquele da "formação" dos lucros ou "cálculo" dos juros, não havendo que se falar em decadência (ou renúncia tácita) do direito ao crédito dos JCP, e nem mal ferimento ao "regime de competência".

-
- a "segregação" feita pelo Fiscal (entre JCP de períodos decaídos e de períodos fora do regime de competência), seria o mesmo que admitir o efetivo pagamento/créditos dos JCP mediante "retificação" das DIPJ 's dos últimos 05 anos, ferindo o "regime de competência", pois permite que uma Ata de Reunião de Sócios pós-datada, desse azo à retificar DIPJ's dos últimos 05 anos.
 - a Lei em momento algum reflete a interpretação do Fisco, pois impôs limite "quantitativo" a ser observado no período em que houver a deliberação pelo pagamento/crédito dos JCP; e um "limite temporal", como sendo aquele da deliberação societária pelo pagamento/crédito dos JSCP.
 - ressalta que observou corretamente os limites quantitativos, enquanto que o Fisco se equivocou, argumento já suscitado na preliminar de nulidade.
 - também não há limitação na legislação societária, do que se observa do artigo 132 da Lei nº 6.404/76, pois é apenas e tão somente previsão para que a assembléia delibere acerca da destinação dos lucros e a distribuição dos dividendos.
 - traz jurisprudência administrativa e do STJ, demonstrando amparo ao procedimento adotado como correto.
 - com relação a alegada decadência dos períodos superiores a 5 anos, ocorre clara incoerência do auditor fiscal, na medida em que afirma haver erro de competência, e ao mesmo tempo, entende que estaria decaído o direito posterior a 5 anos; ora, se para os períodos acima de 5 anos haveria decadência, conclui-se que para os períodos dentro dos 5 anos haveria possibilidade de se pagar ou creditar JCP.
 - não há que se falar em decadência, pois o regime de competência se dá pela deliberação do pagamento ou crédito de JCP, e não em relação ao período de geração dos lucros incorporados ao PL, restando legais e perfeitamente dentro do prazo todas as deliberações em Reunião de Quotistas.
 - não há previsão de prazo na Lei nº 9.249/95 para a dedutibilidade da despesa contabilizada como pagamento de JCP, e sequer vinculação ao período em que foram gerados.
 - houve desconsideração da natureza de alguns institutos contábeis, sendo que juros não se confundem com nenhuma espécie de tributo.
 - a deliberação pelo pagamento ou crédito de JCP não importa em "repetição de indébito", mas unicamente a deliberação de pagar ou creditar aos sócios a remuneração pelo capital próprio investido na empresa.
 - também não se confunde com cobrança de valor devido pela Fazenda Nacional, nos termos do Decreto nº 20.910/32.
 - a despesa contabilizada a título de pagamento ou crédito de JCP não possui nenhuma previsão legal de prazo para sua utilização, sendo possível o seu pagamento de períodos pretéritos, pois o que se considera para sua dedutibilidade é a data da deliberação para o seu pagamento e não o período cujo patrimônio líquido deu azo ao cálculo.
 - pelos motivos acima expostos, a glosa deve ser cancelada.
 - quanto ao erro na quantificação da matéria, argumento de preliminar de nulidade, afirma que não assiste razão a acusação fiscal de que teria se apropriado de valores de JCP acima dos limites legais.
 - a lei permite calcular o valor dos JCP mediante utilização dos lucros acumulados e reserva de lucros, e não apenas com relação aos lucros do exercício.
 - conforme demonstrativos elaborados pelo auditor fiscal, constata-se que foi utilizado apenas o limite com base no lucro do exercício, ou seja, o menor, causando enorme distorção nos cálculos que serviram à "quantificação da matéria tributável".

- não mantinha conta contábil de "reserva de lucros" ou de "lucros acumulados", já que todos os lucros gerados em cada ano eram transportados para a conta "Reserva para Aumento de Capital", fato que era de conhecimento do Auditor Fiscal.
- não apurou prejuízo, mas sempre aumentando a conta "Reserva para Aumento de Capital", justamente porque nesta conta se adicionavam os lucros gerados em cada um dos períodos.
- logo, não houve ofensa aos limites quantitativos legalmente estabelecidos.
- a inclusão da "Reserva para Aumento de Capital" no cálculo dos JCP é manso e pacífico na doutrina.
- pelos motivos acima expostos, não houve ofensa aos limites no 4º trimestre/2010, devendo ser reconhecida a despesa com JCP de R\$ 1.601.862,23.
- apurou prejuízo, mas os lucros acumulados estavam registrados na conta "Reserva para Aumento de Capital" no trimestre anterior, devendo ser considerado para aferir o quantum do JCP dedutível.
- o limite a ser observado no 4º trimestre/2010 seria de R\$ 29.073.486,98, proveniente da metade do saldo da "Reserva para Aumento de Capital" registrada pela atuada.
- a glosa deste valor deve ser cancelada.
- em consequência da ilegalidade da glosa do valor de R\$ 1.601.862,23, também não tem cabimento a glosa à compensação de prejuízos e respectiva base negativa da CSLL, referente ao 1º trimestre de 2011, devendo este lançamento ser cancelado.
- não tem cabimento a alegação do auditor fiscal de que não havia previsão legal para dedutibilidade dos JCP na determinação da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1996, com a consequente glosa da despesa.
- os referidos juros foram deduzidos em 2008, sendo neste momento que se deveria aferir se eram dedutíveis ou não tais despesas financeiras, com a aplicação da legislação vigente quando da deliberação.
- também não tem cabimento a glosa, no 3º trimestre/2010, do valor de R\$ 2.059.712,85, sob o argumento de falta de comprovação, sem intimação da atuada para prestar os devidos esclarecimentos.
- a diferença, segundo apontado por auditoria, são decorrentes de arredondamentos dos índices e também da aplicação plena do critério do "pro rata die", previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95, apresentando tabela demonstrando a origem do valor glosado.
- a origem real e verdadeira dos R\$ 2.059.712,85, é de JCP de períodos pretéritos, como foi expressamente informado na deliberação havida em Reunião de Sócios relativamente ao pagamento ou crédito dos JCP no 3º Trimestre de 2010, sendo esse o período de competência em que devem ser reconhecidos como gerados e registráveis tais JCP
- também não tem cabimento a autuação em função de ter se apropriado de despesas de "juros calculados sobre os JCP" que jaziam sem pagamento nas contas correntes dos sócios.
- considerando que o auditor fiscal utilizou critérios diferenciados, conforme favorável ou não à atuada, requer a realização de diligência para que seja refeito o cálculo dos "juros sobre JCP", para que seja recomposto o direito da atuada a este despesamento para, somente então, se remanescer débito proveniente da irregularidade narrada no TVF, então se mantida eventual exigência.
- requer que seja abatido de eventual saldo remanescente o valor recolhido a título de IRRF, no percentual de 22,5%, calculado com alíquota superior à devida para alguns períodos, sobre todo o valor glosado, mantendo a exigência de valores que efetivamente estejam em aberto.
- a "glosa 1" não limitou-se ao valor de R\$ 496.646,63 decorrente de falta de baixa de pagamento de R\$ 3.400.000,00 pagos em janeiro de 2010.

- o fiscal procedeu a glosa sucessiva, motivo pelo qual a "glosa 1" não prevalecer.
- a referida "glosa 2", efetivada pelo Fiscal, decorre do procedimento unilateral do Fiscal em proceder ao cálculo dos Juros sobre os Empréstimos a Pessoas Ligadas, ao longo do ano calendário. Ou seja, considerando que havia uma conta corrente dos sócios, ao longo do ano, em que a empresa era credora dos sócios, o Fiscal, unilateralmente, calculou juros pelo mesmo critério que o contribuinte o fez para os juros sobre os JCP, e efetivou a "compensação" entre os juros devidos aos sócios (decorrentes de JCP a pagar), no Passivo, e os juros decorrentes de "empréstimos pessoa ligada", do Ativo.
- assim, o Fiscal esponte sua, "cobrou" um crédito que a pessoa jurídica teoricamente teria junto aos sócios, e abateu esse "crédito" dos "Juros sobre os JCP" devidos aos sócios, sem apontar nenhum fundamento legal para esse procedimento, agindo por pura presunção, e indeferindo a dedutibilidade do que rotulou de "glosa 2", no valor de R\$3.218.545,48, sem qualquer fundamento legal, devendo ser cancelado.
- ainda requer o aproveitamento do IRRF recolhido sobre o total dos juros sobre o JCP, no percentual de 22,5%.
- na hipótese de manter a glosa dos JCP, seja por ser "fora do período de competência" ou pretensamente "decaídos", os efeitos devem ser considerados nos períodos seguintes, já que a glosa de despesa significa aumento de lucro do período, refletindo nos lucros acumulados ou reserva de lucros, fato este que atingirá os limites dos 50% dos lucros acumulados ou reservas de lucro, o que afeta todo o lançamento.
- assim, requer que sejam recompostos os saldos de lucros acumulados ou reservas de lucros, para fins de recompor o patrimônio líquido bem como os limites para computo dos JCP.
- devem ser abatidos os valores de IRRF que foram efetivamente recolhidos, exclusivamente na fonte, nos valores de 15%, sobre esses pagamentos ou créditos.
- a prevalecer a glosa fiscal efetivada, é certo que a autuada efetivou recolhimento de IRRF em montante superior ao efetivamente devido.
- contesta a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.
- requer produção de prova pericial no caso de restarem dúvidas ao julgador.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA. GLOSA.

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido. Assim sendo, é vedada a dedução como despesa, na

apuração da base de cálculo do IRPJ, desses juros calculados sobre o patrimônio líquido da empresa relativos a períodos anteriores.

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES QUANTITATIVOS.
INOBSERVÂNCIA. GLOSA.**

O pagamento de JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes da redução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o juros a serem pagos ou creditados. Não há previsão legal para que a conta Reserva para Aumento de Capital seja utilizada para verificar se os limites quantitativos foram observados.

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS JCP PAGOS.
COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.
IMPOSSIBILIDADE.**

A autuada não tem legitimidade para pedir a compensação dos créditos tributários lançados, em razão do excesso de despesas incorridas com juros sobre o capital próprio, com o imposto de renda retido na fonte incidente sobre estes valores. O sócio/acionista que recebeu o JCP é o sujeito passivo do IRRF, sendo o titular do direito de pedir a repetição no caso de ocorrer indébito.

EXCESSO DE COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZO ACUMULADO DOS ANOS ANTERIORES. GLOSA. CABIMENTO.

É procedente o lançamento quando constata-se que houve excesso de compensação com prejuízo fiscal acumulado dos anos anteriores.

**JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
CABIMENTO.**

É procedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando o crédito tributário apurado não é pago no seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF (fls. 1648 a 1711), repisando os mesmos argumentos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais para admissibilidade.

A irregularidade em lide da primeira infração refere-se à dedução reputada indevida de pagamento de juros sobre o capital próprio relativo a períodos anteriores ao ano-calendário da autuação por desrespeito ao regime de competência. (Justificativa 1)

A infração 1 também está relacionada à superação do limite estabelecido em lei (Justificativa 2); bem assim de outros argumentos subsidiários utilizados pelo fiscal como a decadência (justificativa 3) e a falta de comprovação parcial dos juros sobre capital (justificativa 4).

A infração 2 é reflexo da infração 1, que redundou na redução de seus prejuízos fiscais e bases negativas da CSL no 1º trimestre de 2011 por excesso de compensação.

As infrações podem ser assim resumidas nas duas tabelas abaixo para o IRPJ e CSLL, respectivamente:

Valor RS	Justificativa 1	Justificativa 2	Justificativa 3	Justificativa 4
4.888.031,26	JCP dos anos anteriores inobservando a competência	valor acima dos limites de lucro do período ou dos lucros acumulados	decadência, relativos ao 1º trim/1997 a 3º :rim/2004	
1.021.215,68	JCP dos anos anteriores inobservando a competência	valor acima dos limites de lucro do período ou dos lucros acumulados		
17.268.811,08	JCP dos anos anteriores inobservando a competência		decadência, relativos a 1996, 5 1º trim/1997 a 3º :rim/2004	
3.858.798,50	JCP dos anos anteriores inobservando a competência			
2.059.712,88	JCP dos anos anteriores inobservando a competência			ião foi demonstrado JCP dos anos anteriores
1.601.862,23		valor acima dos limites de lucro do período ou dos lucros acumulados		

Valor RS	Justificativa 1	Justificativa 2
15.478.353,18	JCP dos anos anteriores inobservando a competência	períodos atingidos pela decadência, relativos ao 1º trim/1997 a 3º trim/2004
1.790.457,90		Dedução expressamente vedada na determinação da BC da CSLL, para o ano de 1996

Preliminar de nulidade

Requer a nulidade do lançamento, alegando erro na quantificação da base tributável, pois o auditor fiscal não teria observado o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/96, ocasionando enorme distorção nos cálculos, redundando em cerceamento do direito de defesa, mas na essência a sua insurgência é contra o mérito.

Outrossim não há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal e levados ao conhecimento da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez.

Outrossim, foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72.

Na verdade as razões preliminares suscitadas são na verdade parte do mérito da autuação e, por conseguinte serão enfrentadas como se mérito fossem.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

1) INFRACÃO 1 - Primeira Justificativa para manter o lançamento - desrespeito ao regime de competência de juros pagos que dizem respeito a períodos anteriores -R\$ 29.096.569,40

O fisco e a DRJ alegam que as despesas incorridas em anos anteriores não podem ser apropriadas em anos posteriores, pois feriria o princípio da competência.

Dispõe a legislação ora em debate:

RIR/99

“Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

Tive a oportunidade de enfrentar essa matéria pontualmente em três ocasiões, em duas delas raciocinei dessa mesma forma, de plano adotei o pressuposto de que a natureza dos juros sobre capital próprio seria de “despesas” e, por consequência, adotei o regime de competência a esse fato ligado.

Reforcei esse caminho pelas disposições trilhadas por um ato infralegal da SRFB (Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996), que regulamenta a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio:

Juros Sobre o Capital Próprio

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

E daí conclui peremptoriamente que:

[...] os preceitos contábeis e legais e infralegais específicos acerca dos juros sobre o capital estão de conformidade legislação na medida que a dedutibilidade de tais valores ficou condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios ou acionistas. Assim, pode-se afirmar com convicção que o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios ou acionistas, disposto no art. 9ª da Lei nº 9.249, de 1995, é que efetivamente materializa o fato gerador correspondente a essa despesa. Portanto, despesa alguma teria se materializado no ano-calendário de 2003, não se podendo, in casu, inclusive nem falar que se estar-se-ia diante de uma postergação de despesas. [...]

Ademais, a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é uma opção da pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida. E conforme pacífica jurisprudência deste Conselho não existe erro diante de uma opção legal.

Por outro lado, está claro nos autos que no ano-calendário de 2007 teria se materializado o pagamento ou creditamento em favor dos acionistas dos juros sobre o capital próprio, não se podendo reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em 2003, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2007 e nos limites estabelecidos para esse período. Ora, para que a despesa fosse incorrida, bastaria que a Recorrente contabilizasse débito de despesa a crédito dos sócios ou acionistas no passivo da empresa até que o pagamento se efetive,

Em uma terceira oportunidade de debater o tema, impressionado por julgado do STJ, mudei minha posição em uma votação onde era o relator (apresentei declaração de voto), não mais assumindo aquela premissa, qual seja, o pressuposto de que a natureza dos juros sobre capital próprio seria de “despesas”.

Na referida declaração de voto, sem adentrar na "verdadeira" natureza dos juros sobre capital próprio, mas assumindo indiretamente a premissa de que eles se equivaliam aos dividendos, sendo espécie do gênero remuneração de capital, adotei "que a melhor metodologia a ser aplicada para o caso dos juros sobre capital próprio seria o regime de caixa, pois não são verdadeiros encargos financeiros apropriáveis no período a que competirem, mas resultados a serem distribuídos e exercendo fiscalmente a função de uma exclusão extracontábil do lucro real."

Partindo dessa premissa cheguei à seguinte conclusão, que hoje vejo equivocada:

(...) não havia qualquer óbice de se efetuar o pagamento dos juros de forma cumulativa, envolvendo mais de um exercício, mormente em casos que a empresa ficou temporariamente impedida de pagá-lo. Essa restrição, sem dúvidas, deveria estar expressa em lei. Na falta dessa, fica claro que o legislador elegeu o momento

da disponibilização do pagamento como o marco para se aferir os dois vetores temporais de dedutibilidade: O vetor que aponta para o passado (Lucros acumulados e reservas) e o vetor que aponta para o presente (lucros do período).

Observei que a jurisprudência do CARF trilhava caminho diverso e não negligenciei fazer novos estudos para assentar de vez o meu entendimento.

Reestudando a matéria, novamente, e em debates com um novo colegiado, dúvidas novamente sobrevieram e a partir do voto do Conselheiro Fernando na sessão de 03 de fevereiro de 2016, através do Acórdão nº 1401-001.534, **enfrentou-se novamente o mesmo tema,**

O Conselheiro Fernando adotou integralmente os fundamentos do Acórdão nº 1201-000.857 – 2ª Câmara/1º Turma Ordinária do CARF, proferido em sessão de julgamento realizada em 10 de setembro de 2013, referente ao processo nº 16327.720497/201102. O citado acórdão teve como relator o ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto que também Transcreveu trechos relevantes do voto da Conselheira Edeli Pererira Bessa, proferido nos autos do processo nº 16327.002051/2007-16.

Referidos julgados fizeram-me ver, inclusive com citações doutrinárias relevantes que a premissa adotada por mim estava equivocada e assim também a minha conclusão.

De fato, vejo que os juros sobre capital próprio possui natureza de despesa e como tal deve-se respeitar o regime de competência. Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros, que se materializa através de uma opção da pessoa jurídica e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. A dedução dos juros sobre capital está sujeita ao regime de competência e a observância de limites quantitativos objetivos. Isso porque os juros sobre o capital próprio constituem despesas financeiras, que tem por fundamento a remuneração pelo investimento realizado pelos sócios, tais despesas devem pertencer ao mesmo período do investimento, sob pena de desrespeito ao regime de competência.

De outra banda, cabe salientar que os juros sobre o capital próprio tem natureza diversa da distribuição de lucros ou dividendos. Isso porque nessa última os valores pagos integram contas patrimoniais sem afetar resultado do exercício, enquanto a decisão de pagar de juros sobre o capital próprio afeta, sim, a redução do resultado exercício, e por isso deverá ser pertinente ao exercício social competente.

E se de fato a lei faculta à pessoa jurídica pagar/creditar JCP, uma vez exercida essa faculdade, não caberá a ela determinar a seu talante em que período deverá ser apropriada referida despesa, pois conforme pacífica jurisprudência deste CARF não existe erro diante de uma opção legal.

Ressalte-se, ainda, que é o efetivo pagamento que poderá ocorrer em exercícios futuros, mas não a deliberação sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio (JSCP) e a efetiva escrituração dos juros na contabilidade, que deverá ocorrer no próprio exercício, o que não foi o caso nos autos.

Dessa forma, sobre a possibilidade legal do exercício da faculdade de pagar/creditar JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores e deduzi-los como despesas do período do pagamento, peço licença para transcrever e adotar também como razões

complementares de decidir, trechos do excelente voto do então Conselheiro Marcelo Cuba Netto, proferido em sessão de julgamento realizada em 10 de setembro de 2013, referente ao processo nº 16327.720497/201102:

2) Da Distribuição de Juros sobre o Capital Próprio

Acerca dos juros sobre o capital próprio o art. 9º da Lei nº 9.249/95 assim estabelece (...)

Pois bem, é pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio é uma faculdade da pessoa jurídica, e, como tal, poderá ou não vir a exercê-la, conforme melhor lhe convier.

Essa faculdade encontra-se regulada pela norma acima transcrita, bem como pelas demais normas comerciais, societárias e fiscais que com ela interajam.

Parece claro que a faculdade de pagar/creditar juros sobre o capital próprio poderá ser exercida ao longo dos anos em que o capital do titular, sócios ou acionistas permanecer no patrimônio líquido da pessoa jurídica, e que o valor dos JCP será calculado mediante a aplicação da taxa de juros (limitada à TJLP) sobre o patrimônio líquido do ano em que exercida a faculdade, observados os limites estabelecidos na norma acima transcrita.

Mas no caso dos presentes autos a contribuinte, além de haver pago/creditado, em 2007, JCP calculado sobre o patrimônio líquido do ano de 2007, também pagou/creditou JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, quais sejam, os anos de 2002 a 2006. É a dedutibilidade desses últimos que está aqui em discussão.

Nesse sentido, especificamente no caso sob exame, é preciso responder às seguintes questões de direito:

a) a faculdade de pagar/creditar JCP poderá ser legalmente exercida em um determinado ano, mas incidir sobre o patrimônio líquido de anos anteriores?

b) em caso positivo, em qual ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?

Passemos, então, a responder essas questões.

2.1) Do Exercício da Faculdade de Pagamento/Crédito de JCP

Sobre a possibilidade legal do exercício da faculdade de pagar/creditar JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, peço licença para transcrever, a seguir, trechos do excelente voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido em 12/06/2013 nos autos do processo nº 16327.002051/200716, e acompanhado pela unanimidade dos demais membros da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

Como se vê, a lei não disciplina precisamente este aspecto, motivo pelo qual há diferentes entendimentos firmados pelos colegiados deste Conselho acerca deste tema.

A recorrente invoca os seguintes julgados administrativos:

(...)

JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO — DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL — O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, 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. (Acórdão nº 10196751, sessão de 29 de maio de 2008, Relator Conselheiro Valmir Sandri)

(...)

De outro lado, há jurisprudência administrativa favorável ao entendimento que justificou o lançamento, exteriorizada nos seguintes acórdãos:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência os limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (Acórdão nº 19500.023, sessão de 20 de outubro de 2008, Relator Conselheiro Walter Adolfo Maresch).

(...)

*Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi et alli em Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), que “(...) a contabilização **no período-base correspondente** é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).*

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio (Op. cit., p.131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em Imposto de Renda das Empresas (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240242):

(...)

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em conseqüência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

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.

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

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.

(...)

Portanto, segundo o acórdão acima referido, cujas conclusões aqui adoto, a lei não permite que os JCP incidam sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, em especial, porque nos anos anteriores, à falta do exercício tempestivo da faculdade de pagar/creditar JCP, a pessoa jurídica destinou integralmente o lucro ao pagamento de dividendos, ou à reserva de lucros para posterior distribuição.

Nesse sentido, é de se admitir que no caso dos autos a contribuinte pagou/creditou em 2007 JCP até o limite legal permitido para o período, sendo indedutível a despesa com JCP relativos a períodos anteriores.

2.2) Da Apropriação da Despesa com Pagamento/Crédito de JCP

Mas ainda que admitíssemos, meramente para fins de argumentação, que o exercício da faculdade de pagar/creditar JCP pudesse incidir sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, teríamos ainda que responder à questão levantada na letra “b”, contida ao final do item 2 deste voto, qual seja: em que ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?

Pois se é certo que a lei faculta à pessoa jurídica pagar/creditar JCP, uma vez exercida essa faculdade, não caberá a ela determinar, a seu bel prazer, o período em que deverá ser apropriada respectiva despesa com JCP.

Sobre o período em que deverão ser apropriadas as mutações patrimoniais (despesas, custos, perdas, receitas, ganhos, etc.), a lei societária assim estabelece:

Lei nº 6.404/76:

(...)

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. (Grifamos)

(...)

Não é demais recordar que o registro das mutações patrimoniais pelo regime de competência constitui regra geral que, por conseguinte, deverá ser observada na interpretação e aplicação das demais normas contábeis e fiscais relativas às pessoas jurídicas em geral e, em especial, por aquelas constituídas sob a forma de sociedade anônima, como é o caso da contribuinte.

Dá porque é desnecessário que cada uma dessas normas contábeis e fiscais contenha expressamente a observação de que o registro das respectivas receitas, despesas etc.

deva observar o regime da competência. Em verdade, ocorre justamente o contrário. Quando a receita, despesa, etc. deva ser registrada segundo o regime de caixa é que deverá haver expressa referência na norma, já que esse regime é empregado apenas excepcionalmente.

Isso posto, e uma vez que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 é silente sobre qual o regime de apropriação da despesa com JCP deverá ser adotado, é de se concluir, necessariamente, que deverá ser empregado o regime de competência, pois, se a lei desejasse excepcioná-lo haveria que estabelecer, expressamente, a apropriação pelo regime de caixa.

Mas afirmar que a despesa com JCP deverá ser apropriada segundo o regime de competência resolve apenas parte da questão que no propusemos a responder.

Resta ainda investigar a qual período compete a apropriação de juros sobre o capital próprio. Em outras palavras, e especificamente no caso dos autos, resta investigar se a despesa competirá a 2007, data em que a contribuinte exerceu a faculdade de distribuir JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, ou se a despesa competirá aos anos de 2002 a 2006.

Para tanto, necessário se faz determinar a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. Sobre o assunto vale transcrever as lições de Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo intitulado Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193):

(...)

Afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a uma remuneração do capital.

O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta.

Em tal contexto, o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital.

(...)

Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é

dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse "emprestado" dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros. (Grifamos)

Ora, pelo acima exposto, é de se concluir que as despesas com JCP têm a natureza jurídica de despesa com juros pagos/creditados ao titular sócios ou acionistas pelo uso do capital por estes investido na empresa. Em outras palavras, trata-se de despesa pelo uso do dinheiro investido na pessoa jurídica.

E, segundo o regime da competência, as despesas pelo uso do dinheiro devem ser apropriadas ao longo dos períodos em que for utilizado esse dinheiro.

Respondendo, então, à questão objeto deste item do voto, ainda que a contribuinte estivesse autorizada por lei a exercer, em 2007, a faculdade de pagar/creditar JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, a respectiva despesa com JCP deveria ter sido apropriada nos anos de 2002 a 2006, e não em 2007, como fez a recorrente, já que se trata de uma despesa pelo uso, ao longo daqueles anos, do capital empregado na pessoa jurídica por seus acionistas.

Por fim, quanto à decisão do STJ proferida nos autos do REsp 1.086.752/PR, em que acolhe o argumento trazido pela recorrente, e cuja ementa abaixo se transcreve, é importante ressaltar que se trata da única decisão do STJ sobre o assunto, e que, a meu sentir, não é negligenciável a possibilidade de a Corte vir a rever seu entendimento em outra oportunidade, pois aquele julgado considera que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 deve ser aplicado segundo o regime de caixa, quando, de acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76, correto seria o emprego do regime de competência.

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

I Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV " O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V Recurso especial improvido.

(...)

Portanto, em conformidade com os fundamentos transcritos do Acórdão nº 1201-000.857 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 10 de setembro de 2013, onde são abordados os argumentos trazidos na impugnação em apreço, a lei não permite que os JCP incidam sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, em especial, porque nos anos anteriores, à falta do exercício tempestivo da faculdade de pagar/creditar JCP, a pessoa jurídica destinou integralmente o lucro ao pagamento de dividendos, ou à reserva de lucros para posterior distribuição.

*Destaque-se ainda o Acórdão 1201000.886– 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 12 de outubro de 2013, referente ao processo 16682.721029/2012-89, da lavra do Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, com a ementa abaixo reproduzida, que **negou provimento à recurso apresentado por esta mesma empresa sobre igual matéria**, quando do exame da dedução de despesas de juros sobre o capital próprio, consignadas no **ano-calendário 2009, referentes à períodos de apuração anteriores (2000 a 2003)**. Cumpre observar que existe inclusive repetição de períodos de apuração com os autos aqui em análise (200 e 2001).*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao

regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

Existem regras expressas e limites temporais que regem a matéria, razão pela qual o não exercício da faculdade conferida pela lei implica renúncia e preclusão de direito, até porque parece razoável que os direitos, notadamente aqueles de que resultam efeitos tributários, não podem ser exercidos a qualquer tempo, mediante simples e pura liberalidade do interessado.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento principal, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

*No referido acórdão (1201000.886– 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF), anexado ao presente processo por se reportar à mesma empresa e sobre igual matéria, **que ratifica os argumentos até aqui apresentados**, com os quais comungo, e também contraargumenta tópicos trazidos pela defesa no presente processo, encontra-se em destaque o entendimento da RFB sobre o assunto, expressado através de Soluções de Consulta, cujas ementas estão transcritas a seguir:*

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 63, de 24 de Abril de 2001

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ EMENTA: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

Sob pena de infringir o regime de competência previsto na legislação própria, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre capital próprio de períodos anteriores.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 32, de 27 de Janeiro de 2010

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

EMENTA: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

Dessa forma, concluo que é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, em observância ao regime de competência.

Pelo exposto, considero procedente este lançamento, mantendo a adição ao lucro líquido do montante de R\$ 29.096.569,40. utilizando-me como argumento principal

(Justificativa 1) a falta de amparo legal para dedução das base tributáveis do IRPJ e CSLL com despesas de Juros sobre o Capital Próprio dos anos anteriores.

Infração 1 - Justificativa 2 - Desrespeito ao limite quantitativo (R\$ 1.601.862,23 no 4º trimestre de 2010)

Quanto a essa segunda justificativa para manter parte do lançamento, limite quantitativo (justificativa 2), cabe salientar que a legislação determina que o pagamento de JCP fica condicionado à existência de lucros, **computados antes da redução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o juros a serem pagos ou creditados.**

Pois bem, o fiscal constatou que, em alguns períodos, o valor distribuído a título de JCP era superior ao lucro apurado e, ao mesmo tempo, que os Balanços Patrimoniais transcritos no Livro Diário, apresentados pela autuada, referentes aos anos-calendário de 1996 a 2008, nunca apresentaram qualquer valor de lucros acumulados ou reserva de lucros, o que serviu de mais um fundamento para a manutenção da autuação para determinado valor expresso na tabela alhures.

Defende-se a Recorrente aduzindo que o limite deveria ter sido determinado considerando a conta Reserva para Aumento de Capital, já que esta conta era utilizada para agregar os lucros acumulados em cada exercício. A título de prova, traz cópia do Razão Analítico com os lançamentos contábeis a crédito na conta "Reserva para aumento de Capital", tendo como contra partida a conta Resultado do Exercício, fls. 1534/1568, desde o ano-calendário de 1995 a 2010.

A respeito dessa justificativa considero que o autuante manifestou-se corretamente em não acatá-lo, nos seguintes termos:

O contribuinte até poderá alegar que as "Reservas para Aumento de Capital" se originaram dos lucros apurados em cada período, mas isto é totalmente secundário. Os JCP são uma forma de remuneração do sócio ou acionista da empresa e é por este motivo que a legislação condiciona o seu pagamento ou crédito à existência de lucros do próprio período ou da existência de saldos de Lucros Acumulados (na redação original da Lei 9.249/95) ou de Reservas de Lucros (com a alteração introduzida pela Lei 9.430/96). Reserva para Aumento de Capital não é a mesma coisa que Lucros Acumulados ou Reservas de Lucros, não importando a sua origem.

(...)

De fato, com razão o autuante, pois se a lei estabeleceu limites condicionados às contas de lucros acumulados ou reservas de lucros tem sua razão de ser, justamente pela função que tais contas desempenham dentro do balanço, não importando a origem da conta.

A esse mesmo respeito a decisão de piso foi muito esclarecedora:

(...) Lembro ainda que o pagamento de JCP representa despesa que reduzirá o lucro líquido. E, no caso de apuração de prejuízo, este aumentará. Daí a importância da função da conta contábil. Em se tratando de Reserva para Aumento de Capital, sua destinação já está vinculada a ser aplicado na própria empresa, por decisão dos sócios que assim determinaram em assembléia, e não para servir de lastro na remuneração do capital dos sócios/acionistas. Ainda tomando por emprestado a Lei das SA, que se aplica subsidiariamente às empresas limitadas, por força do artigo 189, § único, se o resultado do exercício for negativo (prejuízo), este será

obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Ressalto ainda que esta autoridade julgadora é vinculada aos ditames da Lei. Não existe na legislação tributária a permissão para verificar os limites quantitativos para distribuição/crédito dos JCP pagos tendo por parâmetro a conta Reserva para Aumento de Capital.

Por todo acima exposto, não merece ser acolhida as alegações de defesa, sendo procedente o lançamento para glosar os valores pagos a título de JCP que não observaram o limite imposto pela legislação. Ressalto que este foi o único motivo para a glosa do valor de R\$ 1.601.862,23 no 4º trimestre de 2010, motivo pelo qual voto por sua procedência.

Conforme também esclarecido na decisão de piso, até este ponto do voto, o lançamento decorrente da primeira infração Adições não computadas na apuração do lucro real - excesso de JCP está mantido em sua totalidade, uma vez que a análise dos dois motivos abrangem a totalidade da base tributável, no valor de R\$ 30.698.431,63.

Porém, em função de poder ser vencido em algum dos dois pontos acima, continuarei o voto analisando as demais questões trazidas na defesa.

Infração 1 - Decadência - Justificativa 3 - argumento subsidiário

Cabe salientar que o autuante deixou consignado no TVF que a decadência do direito seria um fundamento secundário, apenas na hipótese de se admitir a possibilidade de apropriar despesa correspondente a períodos anteriores:

38. Agora, antes de analisar a questão principal - a possibilidade ou não de se contabilizar JCP fora do período de competência - vamos provisoriamente admitir tal contabilização, para analisar a sexta questão proposta no item 13: sendo possível aceitar a contabilização de JCP fora do período de competência, esta contabilização pode abranger inclusive períodos já atingidos pela decadência?

Em se tratando de um argumento subsidiário, cai por terra a sua alegação de que o auditor teria fundamentado o lançamento em motivos que, pela lógica, seriam excludentes, pois, segundo ela, a glosa por desrespeitar a competência não admitiria a glosa por decadência do direito, o que pressupõe poder distribuir JCP de período anteriores

Além, disso a recorrente mistura conceitos, pois, como já se disse alhures, uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros, que se materializa através de uma opção da pessoa jurídica e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. Esta última, a dedução dos juros sobre capital está sujeita ao regime de competência e também ao limite temporal da decadência.

Ainda a esse respeito autuada contesta que não ocorreu decadência do direito de apropriar como despesa os JCP relativos a períodos anteriores a mais de 5 (cinco) anos (justificativa 3), já que a lei não estipula prazo.

Ora, a decadência é uma regra geral do direito e sendo desnecessário que todo direito venha vinculado a uma regra específica de decadência. E no âmbito tributário, o CTN, através do art. 173, I e art. 150, §4º (lançamento por homologação), ambos do CTN, regulam a matéria.

Alega ainda que o direito foi exercido na data da deliberação da distribuição.

Como se sabe, em primeiro lugar, a opção para deliberação do pagamento de JCP deve ser exercida na primeira assembléia que analisar as contas do exercício. E por fim, de acordo com o regramento do CTN, a homologação da apuração de um determinado exercício, ocorre pelo decurso de prazo de 5 (cinco) anos, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

E como bem colocou a decisão de piso:

Se por um lado a Administração não pode mais verificar se todas as receitas foram devidamente declaradas, para fins de constituição de crédito tributário, por outro lado a autuada não poderá se apropriar de uma despesa relativa a este período já homologado, de forma a obter redução dos tributos devidos em exercícios posteriores.

Infração 1) glosa do valor de R\$ 2.059.712,85 (justificativa 4) - falta de comprovação

A autuada se defende afirmando que este valor tem origem nos JCP de períodos pretéritos, e que a diferença decorre de arredondamentos dos índices e também da aplicação plena do critério do "pro rata die", previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95. Para comprovação, anexou planilha de cálculo elaborada por Auditoria, de fls. 1570/1581.

Considero despicienda essa análise probatória, pois como já tratado exaustivamente no primeiro ponto deste voto, os JCP pagos, relativos a períodos pretéritos, não são dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

INFRAÇÃO 1 - CSLL

A esse respeito, reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que enfrentaram essa matéria de forma correta, motivo pelo qual adoto-as também como razões deste voto:

Especificamente com relação ao crédito tributário da CSLL, a autuada alega que não tem cabimento o fundamento de que não havia previsão legal para dedutibilidade dos JCP na determinação da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1996, com a conseqüente glosa da despesa de R\$ 1.790.457,90. Afirma que os referidos juros foram deduzidos em 2008, sendo neste momento que se deveria aferir se eram dedutíveis ou não tais despesas financeiras, com a aplicação da legislação vigente quando da deliberação.

Mais uma vez a autuada parte de premissa equivocada, o que contamina sua conclusão. Repito que a opção para pagamento dos JCP deve ser exercida na assembléia destinada a aprovar as contas do período em questão. Assim, mesmo na hipótese de que esta opção tivesse sido exercida, não era possível a dedutibilidade dos JCP na determinação da base de cálculo da CSLL por força do artigo 9º § 10º da Lei nº 9.249/95, antes da alteração introduzida pela Lei nº 9.430/96.

Concluo, portanto, que o lançamento decorrente da infração excesso de despesas incorridas com juros sobre JCP a pagar é procedente, não cabendo qualquer reparo no procedimento fiscal.

**INFRAÇÃO 1 - PLEITO DA RECORRENTE - DA COMPENSAÇÃO
COM O IRRF RECOLHIDO INCIDENTE SOBRE A TOTALIDADE DO JCP
DISTRIBUÍDO.**

A autuada pleiteia que, se a glosa fiscal for mantida, que se proceda a compensação de recolhimento de IRRF em montante superior ao efetivamente devido com o crédito tributário apurado.

Novamente a recorrente mistura conceitos, pois, como já se disse alhures, uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros, que se materializa através de uma opção da pessoa jurídica e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

O que foi glosado foi apenas o tratamento fiscal dispensado aos juros, ou seja o efeito fiscal do pagamento dos juros que independente de qualquer limite ou obstáculo para usa dedução fiscal está sujeito a incidência do imposto de renda retido na fonte, disciplinado pelo artigo 347 do RIR/99.. Não se glosou o pagamento dos juros.

O outro óbice trata-se da legitimidade desse pleito, fato muito bem colocado pela DRJ:

Para deslinde desta questão, é importante diferenciar o pagamento dos juros sobre o capital do tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. Os sócios têm competência para determinar o valor a ser pago a título de JCP. Estes valores serão considerados despesas, e afetarão o lucro líquido apurado. No entanto, no âmbito fiscal, esta dedutibilidade tem limites que devem ser observados. Assim, uma vez ocorrendo pagamento superior aos limites estabelecidos, o valor excedido deve ser adicionado ao lucro líquido para determinação lucro real, assim como para determinação da base de cálculo da CSLL.

Por outro lado, o pagamento do JCP aos sócios/acionistas, mesmo que acima do valor permitido para dedutibilidade para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, está sujeito à incidência do imposto de renda retido na fonte, disciplinado pelo artigo 347 do RIR/99. Neste caso, o importante é esclarecer que o sujeito passivo do IRRF é o sócio/acionista que auferiu rendimentos decorrentes dos JCP. E, a teor do artigo 165 do CTN, somente o sujeito passivo tem legitimidade de pleitear a restituição do imposto de renda retido na fonte. No caso, a autuada recolheu o IRRF como responsável, e não como sujeito passivo deste tributo, motivo pelo qual não tem cabimento compensar estes valores com os créditos tributários apurados neste auto de infração.

**PLEITO DA RECORRENTE DE RECOMPOSIÇÃO DOS SALDOS
DE LUCROS ACUMULADOS OU RESERVA DE LUCROS**

A esse respeito, reitero em todos os seus termos as razões da decisão de piso que enfrentaram essa matéria de forma correta, motivo pelo qual adoto-as também como razões deste voto:

A autuada requer, na hipótese de manutenção da glosa dos JCP, com conseqüente aumento do lucro por meio da adição, que sejam recompostos os saldos

de lucros acumulados ou reservas de lucro, para fins de recomposição do patrimônio líquido bem como os limites para computo do JCP.

Ocorre que esta autoridade julgadora não tem obrigação de recompor toda a contabilidade da atuada, até mesmo porque os valores deste lançamento não são definitivos, haja vista a apresentação da impugnação. Ademais, recompor os saldos de lucros acumulados ou reservas de lucro, para fins de que os limites para dedutibilidade dos JCP distribuídos/pagos sejam majorados, é o mesmo que beneficiar a atuada em função de sua torpeza. Cabia à atuada a correta apuração dos lucros, para fins de determinação correta dos limites que deveriam ser observados quando da distribuição/crédito do JCP.

INFRAÇÃO 2 - EXCESSO DE COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZO OPERACIONAL ACUMULADO DOS ANOS ANTERIORES, NO VALOR DE R\$ 1.601.862,23, PARA O 1º TRIMESTRE/2011.

Em sua defesa, a atuada apenas afirma que não teria cabimento a glosa no 4º trimestre/2010, o que afastaria o lançamento dos tributos no 1º trimestre de 2011 por excesso de compensação.

Ora, a presente infração trata-se de infração reflexa à infração nº1. Conforme decidido neste voto, a glosa no valor de R\$ 1.601.862,23, no 4º trimestre de 2010, foi mantida, motivo pelo qual seus reflexos nos trimestres posteriores se mantêm, sendo procedentes os lançamentos decorrentes de excesso de compensação com prejuízo operacional, e base de cálculo negativa de CSLL, acumulados dos anos anteriores, para o 1º trimestre/2011.

Portanto, nego provimento a este item

Juros sobre multa de ofício

Não procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

Como é sabido, a multa de ofício, *ex vi* art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago (diferença entre o tributo devido e o recolhido).

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. É a inteligência dos artigos 3º e 113 do CTN, conjugado com art. 139 que assim dispõe “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”

Ou seja, enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que os juros de mora passam a integrar o crédito tributário não pago, de forma a que a incidência da multa alcança tanto o crédito tributário principal quanto os juros de mora sobre ele incidentes.

Em resumo, é cabível a aplicação de juros de mora sobre multa de ofício, pois a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional sobre o crédito tributário não pago correm juros de mora, como a multa de ofício também constitui o crédito tributário sobre ela também necessariamente incide os juros de mora na medida em que também não é paga no vencimento.

Processo nº 10935.724787/2013-34
Acórdão n.º **1401-001.742**

S1-C4T1
Fl. 556

Assim, não procede o argumento no sentido de afirmar que apenas a partir da existência do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Ora, tal previsão diz respeito à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, a teleologia de tal dispositivo legal vem a reboque de se ratificar a incidência dos juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa de ofício.

Assim, mantenho os juros sobre a multa de ofício.

Por todo o exposto, REJEITO a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGÓ provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto