



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

Processo nº	10980.724267/2016-29
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1302-002.572 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	23 de fevereiro de 2018
Matéria	IRPJ E CSLL
Recorrente	BANCO CNH INDUSTRIAL CAPITAL S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente, portanto, vício de motivação.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo ao regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau, e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à exigência sobre o JCP pago, vencido o conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca e Leonam Rocha de Medeiros, e por unanimidade, manter a exigência de juros sobre a multa, nos termos do relatório e voto do relator

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Gustavo Guimarães da Fonseca, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente justificadamente o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Versa o processo sobre Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte face ao Acórdão nº 04-41.978 da 2ª Turma da DRJ/CGE. Para a devida síntese do processo, transcrevo o relatório da DRJ:

OBJETO

Trata o presente processo de impugnação à autuação fiscal em desfavor de Banco CNH Industrial Capital S.A..

AUTUAÇÃO FISCAL

Na autuação fiscal em comento foram lavrados os autos de infração, fls. 50 e seguintes:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	17.462.916,96
Juros de Mora	5.369.846,96
Multa Proporcional	13.097.187,72
Multa exigida isoladamente	
Valor do Crédito Tributário	35.929.951,64
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	10.477.750,18
Juros de Mora	3.221.908,18
Multa Proporcional	7.858.312,63
Multa exigida isoladamente	
Valor do Crédito Tributário	21.557.970,99
Total do Crédito Tributário do Processo	57.487.922,63

A ciência do lançamento foi pessoal em 02/09/2016.

Relata a autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal às fls. 61 e seguintes, após extensa análise da legislação que rege a matéria e da documentação apresentada, que na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013 pela pessoa jurídica sob ação fiscal deduziu indevidamente o valor de R\$ 69.851.667,88 a título de juros sobre capital próprio, valores que seriam referentes aos anos-calendário 2010 a 2012, o que violaria o princípio da competência e, consequentemente, a dedutibilidade da despesa.

IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou, em 30/09/2016, extensa impugnação às fls. 120 e seguintes, na qual, após resumir os fatos, afirma que no lançamento há interpretação equivocada do art. 9º da Lei 9.249, de 1995, pois, para dedução dos juros sobre capital próprio, de acordo com a legislação de regência para o imposto e a contribuição, basta cumprir os requisitos de efetivo pagamento ou crédito, condicionada à existência de lucros ou de suas reservas em montante superior a duas vezes ao seu montante, limitação da taxa à dos juros a longo prazo e retenção do imposto incidente na fonte.

Assim, entende que não há limite temporal para pagamento desses juros, apontando doutrina e jurisprudência, incluindo a do STJ e de Tribunais Federais, e que é desprovida de base legal qualquer a limitação nesse sentido.

Argumenta também pela ilegalidade da disposto na Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, que viola diversos princípios constitucionais, pois trata-se de despesa meramente tributária e que o proceder não trouxe prejuízo ao Fisco, pois não postergou o pagamento de imposto nem reduziu o lucro real de nenhum período, apontando jurisprudência administrativa nesse teor.

Argui também ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, apontando doutrina e jurisprudência administrativa que entende aplicável e apresenta seus pedidos:

requer-se (...) o conhecimento e o provimento da presente impugnação, para que sejam integralmente cancelados os autos de infração lavrados, extinguindo-se a totalidade dos créditos tributários exigidos,

(...) reconheça a necessária exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

É a síntese do necessário.

Após análise das razões de impugnação, a DRJ/CGE decidiu pela sua improcedência e manteve o crédito tributário, como denota a ementa do julgado a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O pagamento ou creditamento dos juros devem ser objeto de deliberação do sócio na época própria, momento em que a lei faculta a sua dedução para fins fiscais. Não havendo deliberação no respectivo ano-calendário, resta caracterizada a renúncia ao direito de dedução previsto em lei, descabendo-se considerar a hipótese de reconhecimento tardio da despesa.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Ao que não foi objeto de abordagem específica relativamente à CSLL, aplica-se o entendimento esposado quanto ao IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada da decisão de 1^a instância o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando em síntese o que segue:

A) PRELIMINARMENTE, A NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM RAZÃO DA FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO

Alega que a decisão recorrida carece de fundamentação pelo fato de ter se respaldado no texto da Solução de Consulta nº 329, de 27/11/2014 sem fazer a devida vinculação do mesmo com o caso em concreto. Aduz ainda que a referida Solução de Consulta não representa questão pacificada.

B) JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – AUSÊNCIA DE LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA EM LEI E NECESSIDADE DE RESPEITO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Aponta que a dedução das despesas com JCP está vinculada, unicamente, aos requisitos descritos no artigo 347 do RIR/99 e que cumpriu todos os requisitos exigidos pela referida legislação para dedução do JCP o que se confirma pela fato de que os Autos de Infração combatidos foram fundamentados apenas no fato de que não teria sido respeitado o regime de competência para pagamento dos JCP no ano-base de 2013.

Que o citado artigo 347 do RIR/99 e a IN SRF nº 11/96 não estabelecem limite temporal para o pagamento de JCP e que os administradores da sociedade podem deliberar o pagamento destes juros em períodos subsequentes aos que lhes seriam passíveis de pagamento e que, portanto, não há que se falar em renúncia a qualquer direito por parte dos administradores da sociedade quando não ocorre o pagamento de JCP no próprio ano-calendário.

Que tendo em vista que não há qualquer impedimento legal à dedutibilidade dos juros deliberados, registrados, pagos ou creditados em períodos bases posteriores àquele ao qual o pagamento se refere, a pretensão de impor limite temporal não previsto em lei configuraria afronta ao princípio constitucional da legalidade.

Aduz ainda que:

Ademais, deve-se observar que a legislação fiscal vinculou a dedutibilidade da despesa referente à TJLP sobre o PL ao momento em que os referidos juros são efetivamente pagos ou creditados, vale dizer, à sua disponibilização aos sócios ou acionistas. Ou seja, para efeitos de dedutibilidade, o legislador elegeu não o momento de determinação da base de cálculo de despesa (PL) ou do seu eventual provisionamento, mas sim o do efetivo pagamento ou crédito (efetiva disponibilização) dos juros.

Dessa forma, tendo em vista que no caso em análise a efetiva disponibilização se verificou no ano-calendário de 2013, a alegação contida na decisão recorrida de que o pagamento dos juros sobre o capital dos períodos anteriores fere o princípio da competência está equivocada.

C) DA EFETIVA OBSERVÂNCIA DO RECORRENTE AO REGIME DE COMPETÊNCIA

Alega que os lançamentos contábeis e tributários realizados pelo Recorrente foram totalmente legítimos e em conformidade com a legislação, com estrito respeito ao regime de competência tendo em vista que ainda que referentes a ano-calendário anterior, os JCP somente podem ser considerados como despesa financeira no período em que o seu pagamento ou crédito for efetivamente deliberado, momento em que se considera incorrida a despesa.

E que, considerando a incontestável existência de prazo legal para a deliberação do pagamento dos juros, o fato de o Recorrente só ter registrado os JCP referentes ao ano-base de 2010, 2011 e 2012 no ano em que o pagamento foi deliberado, qual seja, 2013, confirma a absoluta observância do regime de competência e, por conseguinte, revela a total insubsistência do argumento suscitado no acórdão recorrido.

D) AD ARGUMENTANTANDUM – ILEGALIDADE DA IN/RFB Nº 11/96 QUANTO AO REGIME DE COMPETÊNCIA

Aduz que em nosso ordenamento jurídico os regulamentos executivos (como é o caso da IN/RFB nº 11/96) exercem a função de estabelecer os pormenores normativos de ordem técnica que viabilizam o cumprimento das leis a que se referem, mas se extrapolarem os limites da lei ou a contrariá-las serão, inquestionavelmente, ilegais.

Que, desse modo, a IN/RFB nº 11/96 ao estabelecer regra não prevista em lei, extrapolou os limites previsto por esta, determinando a observância do regime de competência, ofendendo, desta forma, o princípio constitucional da legalidade positivado nos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I da Constituição Federal e 97 do Código Tributário Nacional, motivo pelo qual não pode ser aceita como fundamento ao presente processo administrativo.

E) AD ARGUMENTANTANDUM – INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO NECESSÁRIO PARA FUNDAMENTAR A LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO ORIGINÁRIOS DO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO

Aduz que:

(...) mesmo que a decisão recorrida busque defender que “não se trata, portanto, de reconhecimento tardio de despesas”, fato é que é esta a situação que se apresenta nestes autos: a glosa de despesas com JCP incorridas em 2013, relativamente a períodos anteriores, o que, conforme defendido pelo Recorrente, não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco.

F) DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE MULTA

Alega, por fim, a ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, apontando doutrina e jurisprudência administrativa que entende aplicável.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

O presente Recurso Voluntário foi apresentado em conformidade com o que dispõe o art. 33, do Decreto 70.235/72, portanto, dele conheço.

Da Preliminar de Nulidade

Alega a recorrente que a decisão recorrida carece de fundamentação pelo fato de ter se respaldado no texto da Solução de Consulta nº 329, de 27/11/2014 sem fazer a devida vinculação do mesmo com o caso em concreto e que tal consulta não representa questão pacificada.

Não assiste razão a recorrente.

Verifica-se, da análise do voto condutor do julgado, que a lide foi solvida nos limites necessários e com a devida fundamentação, coerência e clareza, ainda que sob ótica diversa daquela almejada pelo Recorrente. Ademais, não custa lembrar que, mesmo consoante o artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, o julgador administrativo não está obrigado a rebater cada questão levantada pelo contribuinte quando a fundamentação delineada seja suficiente para embasar a decisão. Isso porque, se a fundamentação embasa a decisão, obviamente o julgador apreciou as demais teses e delas discordou.

Portanto, a Recorrente pode discordar do teor da decisão, mas não tem razão quanto à alegada ausência de apreciação das matérias lançadas em sua peça de Impugnação, pois o acórdão recorrido está motivado e atende ao princípio da persuasão racional do julgador.

Do Mérito

Como dito no Relatório a matéria objeto da presente lide diz respeito ao pagamento de juros sobre capital próprio no ano-calendário de 2013, valores que seriam referentes aos anos-calendário 2010 a 2012, o que, de acordo com a fiscalização e a decisão de 1ª instância, violaria o princípio da competência e, consequentemente, a dedutibilidade da despesa.

Compulsando a decisão recorrida (fls.381/395), verifica-se que ela adotou como razão de decidir os fundamentos da Solução de Consulta RFB/Cosit 329 de 27/11/2014. Vejamos a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime

de competência. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; e Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. Para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30; e Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 3º.

Peço vênia para reproduzir alguns trechos da aludida Solução de Consulta:

27. *Na distribuição de dividendos, o respectivo valor integra o saldo de contas do patrimônio líquido, de modo que a pessoa jurídica entrega aos destinatários uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Vale dizer que os lucros existentes no patrimônio líquido, em determinado exercício, podem ser distribuídos em períodos posteriores – a depender de deliberação e de recursos financeiros*

28. *Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.*

29. *Nessa situação, como visto, o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir. Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.*

30. *Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.*

31. *Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.*

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, 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.

33. É verdade que inexiste 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.

(...)

35. Cabe ainda acrescentar que a indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu § 1º da Lei nº 9.249, de 1995. Mesmo que tais dispositivos não contenham vedação expressa ao registro do pagamento de juros relativos a períodos anteriores, sua interpretação deve guardar harmonia com a adoção do regime de competência para fins de reconhecimento de receitas e despesas.

36. Por essa razão, a expressão “observado o regime de competência”, contida no art. 29 da IN SRF nº 11, de 1996, ato normativo integrante da legislação tributária, longe de cuidar de inovação legislativa, possui caráter meramente interpretativo, a tornar evidente que a condição de dedutibilidade aplica-se somente para valores reconhecidos contabilmente como despesa incorrida no período a que corresponda.

No presente caso, a autuação abrange os JCP pagos de **2010 a 2012**, os quais foram acumulados e deduzidos do Lucro Real apenas em **2013**, restando claro que o entendimento da fiscalização e da decisão de 1ª instância se resumiu na possibilidade de remunerar o capital próprio apenas relativo a cada período base, que no caso seria somente no ano de **2013**, e não como efetuou a Recorrente, remunerando também os juros sobre o capital próprio referentes aos anos anteriores.

Assim, torna-se indispensável a análise da legislação que permite o pagamento de JCP. Vejamos:

Lei nº 9249/95

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de

remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

§ 4º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros de que trata este artigo serão adicionados à base de cálculo de incidência do adicional previsto no § 1º do art. 3º. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

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

Observa-se que referido artigo dispõe sobre o modo como devem ser remunerados os juros sobre o capital próprio, estabelecendo que os lucros devem ser calculados antes da atribuição dos juros e que no cálculo da remuneração não será considerado o valor da reserva de reavaliação no patrimônio líquido da pessoa jurídica. Portanto, a legislação trouxe,

única e exclusivamente, duas limitações para a possibilidade de dedução dos JCP para a apuração do Lucro Real.

O artigo acima transcrito não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Assim, em observância ao princípio da legalidade, a fiscalização não poderia ter atribuído um prazo para o pagamento de JCP senão em virtude de lei.

Isso porque, os juros sobre capital próprio constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros e deve levar em consideração o exercício social da empresa, o que pode não coincidir com o exercício fiscal.

Diante disso, os juros podem ser pagos sobre quaisquer períodos de tempo, sejam eles coincidentes com o ano-calendário, com exercício social ou com período-base fiscal. Ou seja, é necessário segregar as implicações no âmbito da legislação comercial e das normas que regulam a dedutibilidade fiscal.

Ato continuo, mesmo na eventualidade de considerar que a ausência de deliberação do JCP em exercícios anteriores conduziria à caducidade do direito à dedução do valor do lucro real (direito material), o argumento não prosperaria em virtude da ausência de fundamento legal que ampare esse raciocínio.

Isso porque, a deliberação do pagamento de JCP é uma faculdade dos acionistas. Lado outro, a caducidade extingue o direito pelo fato de seu Titular quedar-se inerte e não exercer seu direito dentro do prazo legal ou convencional. Ora, se a lei não define prazo para que seja exercida a faculdade atribuída ao contribuinte, não há que se falar em perda do direito por decurso de prazo que não foi limitado ou fixado por ato legal.

Deste modo, não merece prosperar o argumento de preclusão temporal, vez que esse instituto não é aplicável à perda de direito material e tampouco existe previsão legal de prazo para deliberação de pagamento de JCP.

Outro ponto que deve ser abordado é o entendimento da DRJ no sentido de que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas e que, portanto, se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão é a de que houve renúncia ao direito facultado pela lei.

Equivoca-se, entretanto, o órgão julgador nesse entendimento, porque a renúncia a direitos sempre deve ser expressa, não sendo presumida pelo simples não exercício de determinada faculdade, salvo nos casos em que houver expressa previsão legal, que, definitivamente, não é a hipótese dos autos.

Analizando o art. 114 do Código Civil, incluso no Capítulo das Disposições Gerais do Negócio Jurídico, cuja redação alerta que “os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente”.

Ora, se não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP, se até mesmo no Direito Privado a renúncia deve ser interpretada de forma restrita, não vejo como o silêncio do acionista/cotista ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários!

Ademais, mesmo no caso de se entender pela desobediência do regime de competência, como fundamentou a DRJ, não seria o caso de prosperar o lançamento.

Isso porque, o RIR/99 disciplina em seu art. 273 estipula como e quando deve ser realizado o lançamento no caso de inobservância do regime de competência. Confira-se a redação do citado dispositivo, *litteris*:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

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

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

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

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

Depreende-se da leitura do dispositivo acima, que somente constitui fundamento para o lançamento de imposto ou diferença de imposto (inclusive adicional, correção monetária e multa) se dá inobservância do regime de competência resultar postergação do seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Entretanto, o pagamento retroativo de JCP não se enquadra nessa hipótese, justamente porque há a antecipação – e não postergação – do imposto devido, na medida em que a pessoa jurídica opta por deduzir em exercícios subsequentes despesas financeiras que já poderia reduzi-las do lucro tributável dos anos-calendário anteriores, caso tivesse optado pela deliberação do pagamento do JCP naquela época.

Por fim, de acordo com o Pronunciamento CPC nº 25 passivo “é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.”

Desta forma, a obrigação de pagamento de JCP somente se torna “obrigação presente” quando da deliberação pelos sócios. A razão é simples: é apenas por meio da deliberação que nasce para a pessoa jurídica a obrigação de remunerar o capital dos sócios.

Por outro lado, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo pagamento dos JCP, valendo frisar que não existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. O período de competência é, portanto, marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP.

O pagamento retroativo e acumulado de JCP é pautado exclusivamente pelos critérios de conveniência financeira da pessoa jurídica e dos seus sócios, cabendo-lhes a faculdade de deliberar ou não pelo seu pagamento no mesmo ano em que apurado o lucro ou nos exercícios subsequentes, não havendo que se falar em renúncia ou preclusão temporal desse direito.

Entender o contrário é violar o princípio do livre exercício da atividade econômica, pois o Fisco, além de não ter respaldo legal para impedir a dedução retroativa do pagamento dos juros sobre capital próprio (já que 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), também não tem o direito de interferir na gestão dos negócios da empresa.

Tratando-se de lançamento reflexo da CSLL, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Em razão do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Caso vencido, entendo que os juros devem incidir sobre a multa de ofício. Vejamos os motivos:

A controvérsia relativa a esta questão refere-se ao fato de que a multa, por não se confundir com tributo, não pode estar sujeito à incidência de juros de mora.

Para esclarecer o tema discutido, cabe pontuar que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que 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.

Paralelamente, o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe que 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. Ainda, no §1º do mesmo dispositivo, há previsão de que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O art. 139 do CTN, por sua vez, dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, §1º, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Do exposto, podemos concluir que se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Ademais, a multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

A jurisprudência da CSRF, inclusive, é pacífica quanto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, como se detraí dos seguintes julgados:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.(Acórdão CSRF nº 9101-002385, de 12/07/2016, Processo 10932.000633/2009-05, relator do voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura).

JUROS E MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão CSRF n° 9202-004250, de 23/06/2016, Processo 10980.723322/2015-82, relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão CSRF nº 9303-003480, de 25/02/2016, Processo 16682.721207/2011-91, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

Conclusão

Em razão do exposto, voto no sentido rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeiro grau para, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário.

Caso vencido, entendo que os juros devem incidir sobre a multa de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Peço vênia para divergir do voto do relator, exclusivamente, em relação à dedutibilidade dos valores pagos a título de juros sobre capital próprio, pelas razões a seguir expostas:

Trata-se, como já repisado, do pagamento de juros sobre capital próprio (JCP), no ano-calendário de 2013, sendo que os referidos valores seriam referentes aos anos-calendário de 2010 a 2012.

No entender da autoridade fiscal e dos julgadores de primeira instância, tais despesas seriam indevidáveis na apuração do IRPJ e da CSLL, posto que violariam o regime de competência.

Na visão do Relator, por outro lado, o dispositivo legal que trata do pagamento de JCP, a saber o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, não traria qualquer restrição temporal para dito pagamento, de modo que o entendimento da autoridade fiscal não estaria respeitando o princípio da legalidade.

De fato, a leitura do dispositivo em questão revela a inexistência de qualquer restrição temporal expressa ao pagamento de JCP.

Contudo, entendo que a interpretação do instituto em questão não pode ser dissociada da correta compreensão da natureza de tal pagamento, ou seja, **despesa**, e dos demais regramentos legais que normatizam a dedutibilidade das despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Esse foi exatamente o entendimento que norteou a Solução de Consulta nº 329, de 27 de novembro de 2014, por meio do qual a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil tratou do tema, e cujo item 35 transcrevo:

"35. Cabe ainda acrescentar que a indevidabilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu § 1º da Lei nº 9.249, de 1995. Mesmo que tais dispositivos não contenham vedação expressa ao registro do pagamento de juros relativos a períodos anteriores, sua interpretação deve guardar harmonia com a adoção do regime de competência para fins de reconhecimento de receitas e despesas."

Na verdade, ainda que a Lei nº 9249, de 1995, não fosse expressa em relação à necessidade de respeito ao Regime de Competência, a Receita Federal, desde o ano de 1996, ao regulamentar o pagamento de JCP, por meio da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, explicitou tal imperativo, o que, de modo algum pode ser entendido como extração do texto legal, mas, tão-somente, como interpretação natural da conjugação da norma que trata do JCP com os princípios e regramentos que disciplinam a dedutibilidade das despesas na apuração do IRPJ e da CSLL. *In verbis*:

"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 de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP."

Hiromi Higuchi, em seu *Imposto de Renda das Empresas* (disponível em www.crcsp.org.br/portal/publicacoes/livros/imposto-de-renda-das-empresas.pdf, pp. 127-128) tratando do tema, explicita a natureza dos pagamentos, inclusive com a justificativa para tal:

"... os juros sobre o capital próprio foram instituídos para dar isonomia entre o capital de terceiros e o capital próprio em termos de dedutibilidade da remuneração. Isto significa que ambos os juros têm a mesma natureza de despesas financeiras.

(...)

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida."

Transcrevo excerto do voto da Conselheira Adriana Gomes Rego (Acórdão nº 9101-003.066, sessão de 13 de setembro de 2017, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais), com importantes ponderações acerca da necessidade de se respeitar o regime de competência na dedutibilidade de despesas com o pagamento de JCP:

"Além disso, o fato de o Conselho de Administração deliberar em dezembro/2010 acerca do pagamento de juros sobre o capital, que poderia ter sido deliberado em exercícios passados, não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

A imputação dessa despesa só poderia ser efetivada com retificação do balanço, e esta retificação só tem previsão nas hipóteses de ocorrência de erro, dolo ou simulação, o que não é o caso.

Para se considerar a despesa como efetivamente incorrida, são necessários dois requisitos: i) a deliberação acerca do pagamento ou creditamento dos JCP e ii) a devida contabilização do pagamento da despesa ou da apropriação da obrigação em conta de passivo.

Dessa forma, a deliberação em reunião do Conselho de Administração para creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores (1998 a 2009) não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se discute que a deliberação, nos termos do art. 37 do Estatuto Social da autuada, é uma faculdade. O ponto é que essa faculdade precisa ser exercida no momento da apuração do lucro, por se estar tratando de uma despesa da pessoa jurídica. É uma faculdade do Conselho de Administração deliberar sobre pagamento de JCP em 2010, poderia não tê-lo feito. Mas ao decidir fazer uso desta faculdade, a deliberação só pode abranger o pagamento de JCP sobre o patrimônio líquido existente ao final do anocalendário de 2010, não podendo criar despesas para períodos de apuração já encerrados.

De fato, a análise dos requisitos de dedutibilidade não pode ficar restrita à possibilidade de pagamento posterior dos juros do capital próprio, sob pena de se concluir, equivocadamente, que a legislação estipulou o regime de caixa para seu reconhecimento. Se a lei silencia, o regime a ser adotado é o de competência, estabelecido no art.177 da Lei nº 6.404/76 como regra geral, verbis:

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

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

Ou seja, a Lei nº 6.404/76 adotou o regime de competência como regra geral, devendo o regime de caixa ser aplicado excepcionalmente, para isso, deve estar previsto expressamente em lei. Nesse mesmo sentido, a citada lei, em seu art.187, que trata da demonstração do Resultado do Exercício, vincula as despesas, custos e encargos às receitas correspondentes do mesmo exercício, verbis:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

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

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."

A referida Conselheira traz ainda interessante ponderação que explicita a incoerência do raciocínio de se permitir o pagamento de JCP sobre os resultados de períodos anteriores:

"Antes, é preciso compreender os juros sobre capital próprio como destinação do lucro formado a partir da aplicação do capital dos sócios, e uma destinação opcional, em substituição à distribuição de lucros, consoante expressa o art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP seja "imputado ao valor dos dividendos" obrigatórios, "de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo" da retenção na fonte prevista no §2º daquele dispositivo.

Ressalte-se que o caput do art. 9º permite a dedução, para efeitos da apuração do lucro real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Por óbvio que o capital próprio a ser remunerado por juros ao final de cada ano é o capital dos sócios ou acionistas naquele ano-calendário.

Esse aspecto da legislação precisa ser observado, porque leva ao seguinte questionamento: ocorrendo a deliberação acerca do pagamento de JCP em 2010, referente a anos-calendários anteriores (1998 a 2009), os sócios/acionistas que receberam a remuneração dos juros foram individualizadamente aqueles constantes do quadro societário/acionistas de 1998 a 2009? Ou foram os sócios/acionistas existentes em 2010? Poderia a Conselho de Administração em 2010 rever as decisões tomadas pelos sócios/acionistas anteriores?

Observe-se, portanto, que se a contribuinte delibera em 2010 o pagamento de JCP dos anos-calendários 1998 a 2009, os sócios a serem remunerados deveriam ser aqueles constantes do quadro societário nos respectivos anos-calendários sobre o qual se calcula os JCP, não os sócios existentes em 2010, sob pena de não se estar a remunerar o capital próprio, mas o capital de outrem.

Certamente não é isso o que acontece. O Conselho de Administração não ia decidir, no presente, remunerar sócios/acionistas que não mais fazem parte da sociedade, quando poderia remunerar os sócios/acionistas atuais através de dividendos.

Remunerar os sócios atuais com juros sobre um capital de anos-calendários pretéritos, seria desvirtuar completamente o instituto do juros sobre capital próprio, pois estar-se-ia a remunerar um capital que pertencia a outrem, logo, não haveria remuneração de capital próprio dos sócios.

Por todo exposto, tem-se que as despesas com JCP somente podem incorrer, no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Ressalto que despesas incorridas são aquelas efetivamente pagas ou apropriadas contabilmente como obrigação em conta de passivo."

Esse entendimento também tem sido adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustrado pelo Acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

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

Ano-calendário: 2008

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101002.180, 9101002.181, 9101002.182, 9101003.064, 9101003.065, 9101003.066 e 9101003.067.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96." (Acórdão nº 9101-003.214, sessão de 08 de novembro de 2017, Relator Conselheiro André Mendes de Moura)

No que diz respeito à inexistência de fundamento legal para a realização do lançamento, em decorrência da desobediência ao regime de competência, como alegado pelo Relator, tem-se que a situação em pauta se enquadra exatamente no inciso II do art. 273 do RIR/99, ou seja, a utilização de uma despesa que não preenche os requisitos para a dedutibilidade, reduzindo indevidamente o Lucro Real no ano-calendário de 2013.

Isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de manter integralmente o lançamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo