



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

Processo nº 12963.000065/2010-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-000.766 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2012
Matéria IRPJ, CSLL
Recorrente ALCOA ALUMÍNIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2007

Ementa: NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA DAS HIPÓTESES ELENCADAS NO ARTIGO 59 DO DECRETO 70.235/72. As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO COM BASE EM PERÍODOS ANTERIORES. O Art. 9º da Lei nº 9249/95 não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Diante dessa falta de restrição temporal e da discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro.

ART. 29 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11/96. REGIME DE COMPETÊNCIA. 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. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP desde que provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou a sua distribuição.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, vencidos os conselheiros Carlos Alberto Donassolo e Viviane Vidal Wagner, que negavam-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

Relatório

Consiste o presente processo em Auto de Infração lavrado contra a contribuinte, ora Recorrente, consubstanciado em lançamentos de IRPJ e CSLL, multa de ofício e juros à taxa SELIC decorrentes de infração apurada pela fiscalização relativa à “redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício, conforme especificado no Termo de Constatação Fiscal, folhas 321 a 323”.

Trata-se, em suma, de glosa da dedutibilidade de juros sobre o capital próprio (“JCP”) pagos em 2007 pela Recorrente, calculados sobre a remuneração do capital próprio até 2006, tendo a fiscalização entendido que a dedução somente seria possível sobre a remuneração do próprio ano de 2007, o que teria motivado a glosa relativa aos períodos anteriores.

Inconformada com a lavratura do Auto de Infração a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 339/357) baseada, em síntese, nos seguintes fundamentos:

(i) A Recorrente teria pago no ano de 2007 juros sobre o capital próprio (“JCP”) calculados com base no artigo 9º da Lei nº 9.249/95, e, sob este mesmo fundamento legal, teria deduzido os respectivos valores do lucro real tributável pelo IRPJ e da base de cálculo da CSLL;

(ii) O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 dispõe que a base sobre a qual se aplica a TJLP é o patrimônio líquido, sobre o qual somente se deduz o valor da reserva de reavaliação. Referido dispositivo legal não estabelece uma data em que o patrimônio líquido deve ser considerado para aplicação da TJLP, nem uma data para que ocorra o pagamento dos JCP;

(iii) O cálculo das remunerações, segundo a legislação, seria feito com base na variação da TJLP aplicada “pro rata tempore” sobre as contas do patrimônio líquido, conforme disposto no artigo 182 da Lei nº 6.404/76, sendo excluídas as reservas de reavaliação;

(iv) A dedutibilidade do valor total de JCP seria limitada a 50% dos lucros do período em que eles forem pagos ou creditados, computados antes da sua dedução e da provisão para o IRPJ; ou 50% dos saldos de lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores àquele em que os juros forem pagos ou creditados, saldos estes existentes na abertura do período, prevalecendo o maior desses limites;

(v) A controvérsia existente diz respeito à possibilidade de pagamento de JCP de forma acumulada, tendo por base os períodos anteriores;

(vi) Reforça a alegação de que em nenhum momento a lei teria estabelecido prazo para o pagamento ou crédito, nem período certo de computação dos JCP;

(vii) A lei não impede também que se acumulem pagamentos ou créditos que poderiam ter sido feitos em determinado período, com os pagamentos ou créditos que podem ser feitos em outros períodos de modo que sejam feitos numa única data, ou em um único período;

(viii) Os prazos de pagamento ou de apuração do valor devido a título de JCP ficariam submetidos à regulação dos atos internos de cada pessoa jurídica, ao passo que na legislação reguladora da matéria não teria qualquer tipo de restrição no que diz respeito aos prazos;

(ix) Caso o legislador pretendesse vedar ou limitar tais possibilidades, teria estabelecido na lei, expressamente, qualquer vedação ou limite -- como, por exemplo, poderia creditar, ou poderia ter condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo --, o que não fez;

(x) A lei apenas estabelece a taxa de juros aplicável, a base para aplicação dessa taxa e os limites percentuais de juros em relação aos lucros acumulados, às reservas de lucros e aos lucros do período. Deste modo, querer acrescentar qualquer outra restrição além destas diretrizes da norma legal importaria na ilegal atitude de extravasar o comando da lei, incluindo no texto legal condição nele não escrita;

(xi) Quanto à Instrução Normativa SRF nº 11/96 esta supostamente teria condicionado a dedutibilidade do pagamento ou crédito do valor dos juros à observância do regime de competência mas referido ato administrativo não teria o condão de estabelecer regras ou condições relativas às obrigações tributárias que não estejam previstas em lei;

(xii) Em uma interpretação conforme a lei, a exigência “observado o regime de competência” teria por escopo ressaltar a necessidade legal de observância desse regime, dada a sua aplicação geral e as consequências do seu descumprimento, mas sem implicar na determinação de qualquer comportamento específico, tal como o de exigir pagamentos ou créditos vinculados a um determinado período de tempo;

(xiii) Referida Instrução Normativa determina o cumprimento do regime de competência, mas não estabelece o período-base em que alguma receita ou despesa deva integrar o lucro real, pois isto seria matéria relativa ao regramento legal aplicável a cada espécie de receita e de despesa;

(xiv) O artigo 6º do Decreto-Lei nº 1598 estabelece que a despesa seja dedutível quando incorrida, ou seja, quando se torne juridicamente devida de modo definitivo e incondicional, o que estaria bem definido no Parecer Normativo CST nº 58/77;

(xv) De acordo com o referido ato normativo, a despesa de JCP pertence ao período-base em que seria incorrida, cujo momento seria aquele previsto no estatuto ou contrato social, quanto este documento tornasse obrigatório o pagamento, ou, quando não houvesse tal obrigação estatutária, no momento em que a administração da pessoa jurídica decidisse efetuar o pagamento ou crédito, pois seria a partir daí que existiria a obrigação incorrida;

(xvi) Colaciona vários julgados do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes, que reconhecem que não há restrição legal quanto ao prazo para apuração dos JCP ou para o seu pagamento;

(xvii) Aponta os documentos juntados à peça impugnatória, os quais serviriam como prova de que foram observados os limites impostos pela lei;

(xviii) Nos pedidos finais, alega que mesmo que houvesse pagamento excessivo de JCP, o que não houve, o excesso somente poderia ser considerado como dividendo isento nos termos do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995, hipótese que deveria ser deduzido do montante da exigência a título de IRPJ o valor do imposto de renda pago na fonte sobre o total dos juros, na parte proporcional ao excesso; e

(xix) Por fim, alega que deveria ser determinado que a multa sobre os valores principais mantidos a título de IRPJ e CSLL não deveria sofrer a incidência de juros.

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) para julgamento, que houve por bem julgar improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2007

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

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

Comprovado excesso de dedução em face dos limites tratados na legislação de regência da matéria, sua quantificação deve ser submetida à tributação.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL

Tendo em vista o caráter reflexivo, mutatis mutandis, aplica-se ao lançamento relativo à CSLL o mesmo juízo de valor operado em face do IRPJ.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão supra, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário (fls. 385/405), utilizando, em síntese, os mesmos argumentos da Impugnação, requerendo, nesta oportunidade, a nulidade da decisão, por esta não ter observado todos os documentos trazidos aos autos, assim como por não ter analisado os argumentos exaustivamente aduzidos pela Recorrente. Assim, teria deixado de decidir a real controvérsia dos autos, qual seja, a possibilidade de pagamento de JCP com base no tempo decorrido anteriormente.

Foram apresentadas contrarrazões por parte da Fazenda Pública, que alega em síntese o seguinte:

(i) As alegações trazidas pela Recorrente não seriam suficientes para a decretação da nulidade do lançamento, pois não se tratam de nenhuma das hipóteses do artigo 59 do Decreto 70.235/72, que seria taxativo;

(ii) Os julgadores deixaram de se manifestar acerca das alegações trazidas pela Recorrente, em relação ao regime de competência, porque tais argumentos não seriam suficientes para infirmar a atuação ou afastar o entendimento manifestado pelas autoridades;

(iii) O julgador não estaria obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão como teria ocorrido no caso em tela;

(iv) Não teria restado evidenciada nenhuma situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade do lançamento;

(v) Quanto à regra para dedução dos juros sobre o capital próprio, alega que para se valer do benefício da dedução na apuração do lucro real, a contribuinte deveria observar as condições objetivamente impostas pela legislação, quais sejam (a) apurar o valor dos juros sobre o capital próprio nos termos do caput do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja, mediante a aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido menos as reservas de reavaliação; (b) os valores apurados somente poderiam ser pagos se estivessem dentro dos limites previstos no § 1º do referido dispositivo legal; e (c) observado referido limite, os valores apurados com base na TJLP poderiam ser pagos e, consequentemente, deduzidos na apuração do lucro real;

(vi) A Recorrente teria efetuado deduções em desconformidade com as regras legais, deixando de observar os limites que haviam sido impostos pelo legislador para o pagamento e a dedução dos juros;

(vii) A Recorrente não teria comprovado que a quantia deduzida em excesso refere-se a juros de períodos anteriores (de 1999 a 2006) e que, ano a ano, ela teria preenchido os requisitos para a dedutibilidade daquela despesa;

(viii) Reconhece que de fato a pessoa jurídica pode determinar o pagamento dos juros sobre o capital próprio em qualquer época a seu critério. No entanto, a possibilidade de pagamento dos mesmos deve estar presente em cada exercício fiscal, de forma que a decisão de não pagar os JCP se dê por mera conveniência da pessoa jurídica, e não por impossibilidade material de o fazer;

(ix) O que poderia ser deduzido em exercícios futuros seriam as despesas realmente incorridas, ou seja, aquelas relacionadas a uma contraprestação contratual que, embora caracterizadas e quantificadas no período base, não tenham sido pagas, por mera opção do contribuinte. Não se poderia classificar como despesa incorrida aquela que sequer existiu em período-base anterior, por não preencher os requisitos legais que autorizassem o seu pagamento;

(x) Quanto à consideração do excesso de juros como dividendo isento, a Recorrida alega que os JCP não podem ser transformados em dividendos, por se tratarem de uma forma de remuneração do capital investido na empresa, sendo permitida a dedutibilidade de sua despesa;

(xi) Quanto à impossibilidade de aplicação dos juros sobre as multas, a Recorrida alega que o próprio CTN dispõe que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa, ao passo que a multa tem natureza de obrigação principal, portanto possível a aplicação dos juros sobre a multa.

(xii) Por fim, alega a preclusão das provas apresentadas pela Recorrente no Recurso Voluntário, nos termos dos §§ 4º e 5º do artigo 16 do Decreto 70.235/72.

Oportunamente os autos foram encaminhados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento. Início pela análise da preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

I - PRELIMINAR DE NULIDADE

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente alegou que esta estaria eivada de nulidades, pois teria deixado de decidir acerca da real controvérsia dos autos e de analisar os demonstrativos fiscais apresentados pela Recorrente.

Ocorre que o artigo 59 do Decreto 70.235/72 traz um rol taxativo de hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal, quais sejam:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

De acordo com o disposto no artigo acima transcrito e com a decisão recorrida, não há que se falar em preenchimento de nenhuma de referidas hipóteses legais, na medida em que o Auto foi lavrado por pessoa competente e em nenhum momento houve cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, pois esta teve a chance de se defender adequadamente, apresentando suas alegações e defesas.

O próprio CARF já se manifestou diversas vezes neste sentido. Vejamos:

“NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA - As hipóteses de nulidade do procedimento são as elencadas no artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, não havendo que se falar em nulidade por outras razões, inclusive quando o contribuinte demonstra entender a infração e se defende regularmente, bem como quando o fundamento argüido pelo contribuinte a título de preliminar se confunde com o próprio mérito da questão (...)”. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10422397 do Processo 13609000143200537, Data: 23/05/2007). (não grifado no original)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO DE DEFESA - DECRETO 70.235/72 - NULIDADE - INEXISTÊNCIA - Não se cogita de nulidade processual nem de nulidade do lançamento, enquanto ato administrativo, ausentes as causas delineadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - Não há cerceamento de defesa se consta nos autos toda documentação pertinente à infração, descrição dos fatos e enquadramento legal. Recurso negado. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10246272 do Processo 101200014839825, Data: 18/02/2004). (não grifado no original)

Dessa forma, por não se tratar o presente caso de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa da Recorrente e nulidade da autuação ou da decisão recorrida.

Ademais, a própria Recorrente solicitou que fosse desconsiderado o pedido de nulidade se a matéria de mérito pudesse ser decidida a seu favor, nos exatos termos do que dispõe o § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, o que é exatamente o caso dos autos, conforme se verá adiante.

Desse modo, rejeito a preliminar de nulidade e passo à análise do mérito.

II – MÉRITO

A) Possibilidade de remuneração de Juros sobre o Capital Próprio referente aos anos-calendários anteriores ao período-base

O presente lançamento decorre do creditamento de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) efetuado pela Recorrente no ano de 2007, no valor total de R\$ 277.403.000,00. Segundo a fiscalização o montante que deveria ter sido creditado seria de R\$ 169.198.038,00, que comparado com o valor efetivamente creditado pela Recorrente representaria um excesso de R\$ 108.204.962,00, sobre o qual foram lançados o IRPJ e a CSLL, multa e juros.

O valor creditado pela Recorrente corresponde a JCP pagos de 2000 a 2007, os quais foram acumulados e deduzidos do Lucro Real apenas em 2007. Conforme se demonstrará adiante, o valor considerado excessivo pela fiscalização corresponde aos valores pagos de JCP entre os anos de 2000 e 2006.

Dessa forma, o entendimento da fiscalização se resumiu na possibilidade de remunerar o capital próprio apenas relativo a cada período base, que no caso seria somente no ano de 2007, 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;

§ 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.

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 de reserva de reavaliação no patrimônio líquido da pessoa jurídica. Portanto, a legislação trouxe duas limitações para a possibilidade de dedução dos JCP para a apuração do Lucro Real.

Conforme alegou a Recorrente, a mesma calculou a remuneração dos JCP exatamente como estabelece a legislação, o que leva a crer que o lançamento se pautou no entendimento da fiscalização quanto à impossibilidade de pagamento de JCP com base no tempo decorrido anteriormente ao período base relativo ao ano de 2007.

Ocorre que 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. Esse tema já foi assunto de análise, como pode se verificar no trecho abaixo extraído de artigo publicado em 2003:

“De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Esta faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia

da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode, no presente, deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para contagem de juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer” (Edmar Oliveira Andrade Filho, in Fiscosoft Editora, 2003).

E ainda ressalta que:

“Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, a dedução dos juros sobre capital esta sujeita à observância de limites quantitativos objetivos no momento em que eles vierem a diminuir o resultado do período que servirá de elemento para a determinação da base de cálculo do IPRJ e da CSLL”.

Face a inexistência de restrição temporal e à discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro, conforme bem esclarecido pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Ademais, não há como se falar desse tema sem adentrar nas disposições da Instrução Normativa SRF nº 11/96, a qual teria condicionado a dedutibilidade do pagamento ou crédito do valor dos juros à observância do regime de competência. Vejamos:

“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, sócio ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação ‘pro rata’ dia, da Taca de Juros de Longo Prazo – TJLP.”

Conforme se observa acima, a IN SRF nº 11/96 não trouxe inovações em relação à Lei nº 9249/95, salvo com relação à introdução do termo *“observado o regime de competência”*, o que teria induzido a autoridade fiscal a efetuar o lançamento.

Porém, entendo que ao mencionar a necessidade de observação ao regime de competência a IN SRF nº 11/96 em nada inovou, uma vez que tanto o Decreto-Lei nº 1.598/77 quanto o próprio Regulamento do Imposto de Renda elegeram esse regime como padrão contábil e fiscal, conforme pode se verificar da leitura do artigo 6º do referido Decreto-Lei. Vejamos:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e

deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

(...)

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

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

(...)

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

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

De fato, a IN SRF nº 11/96 prevê que os JCP são dedutíveis observando-se o regime de competência mas ao condicionar a dedutibilidade a referido regime apenas esclarece que a despesa deve ser reconhecida no período-base em que for realizado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento teria nascido a correspondente obrigação. Ou seja, somente se torna possível a dedutibilidade a partir do momento em que a despesa é efetivamente incorrida, tornando-se juridicamente devida, e o regime de competência se refere exatamente ao período em que as despesas forem computadas.

Cumprido informar a esse respeito que o Parecer Normativo CST nº 58/77 define o regime de competência “como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa” (não grifado no original).

Assim, infere-se do citado Parecer Normativo que as despesas pertencem ao período-base em que são incorridas, cujo momento é aquele previsto no estatuto social da empresa ou (quando ausente tal previsão) aquele em que a administração da pessoa jurídica decidir efetuar o pagamento ou crédito, pois é a partir desse momento que nasce a correspondente obrigação.

Isto posto, ao ter condicionado a dedutibilidade do pagamento do valor dos juros à observância do regime de competência, a IN SRF nº 11/96 não instituiu um prazo para a dedutibilidade dos JCP, mas reforçou, sim, o entendimento do que a despesa deve ser reconhecida no período-base em que foi liberada.

Portanto, discordo do entendimento da fiscalização acerca da interpretação que deu ao regime de competência, uma vez que pretendeu limitar em nome do referido regime a apropriação dos juros sobre o capital próprio ao valor referente apenas ao período de seu pagamento.

É importante enfatizar que o próprio CARF já se manifestou diversas vezes sobre esse assunto, de forma a corroborar o entendimento exposto acima. Vejamos:

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE - A teor do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o limite a ser obedecido para quantificar a dedutibilidade do juro sobre o capital próprio é de livre escolha do contribuinte, podendo adotar o maior entre aquele parametrizado pelo lucro líquido ajustado (50%) do período da disponibilização ou pelo volume de lucros acumulados e reservas de lucros (50%) inclusive de períodos anteriores. Por inexistir outras limitações legais pode a empresa disponibilizar acumuladamente juros relativos a períodos anteriores e que não correspondam a resultados de períodos já homologados, desde que respeitados os limites relativos ao período correspondente à disponibilização. A indicação no artigo 29 da IN 11/96 acerca da necessidade de observação do regime de competência não representa inovação ao texto legal que assegura a dedutibilidade dos juros, uma vez que toda a legislação relativa ao imposto de renda de pessoas jurídicas é instruída com a aplicação desse regime. Recurso voluntário conhecido e improvido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10517258 do Processo 16327000226200661, Data: 15/10/2008). (não grifado no original)

IRPJ - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP - PAGAMENTO ACUMULADO - POSSIBILIDADE - Provado nos autos do processo que, ano a ano, a recorrente tinha capacidade para distribuir JCP, nada obsta que possa fazê-lo em ano calendário posterior, de forma acumulada. **IRPJ - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP - PAGAMENTO ACUMULADO - LIMITES PARA AFERIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE** - Ainda que nada obste a distribuição acumulada de JCP - desde que provada, ano a ano, ter este sido passível de distribuição -, para efeitos de aferição dos limites possíveis de dedutibilidade do encargo, se deve levar em conta os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou a sua distribuição. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 7ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10708941 do Processo 10280001407200106, Data: 28/03/2007). (não grifado no original)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anos-calendário: 2002 e 2006 Ementa: 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. LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula. Recurso Voluntário Provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10196751 do Processo 18471001473200647, Data: 29/05/2008). (não grifado no original)

Fica evidente, portanto, tendo por base os argumentos anteriormente expostos e o posicionamento deste E. CARF, que não há previsão legal quanto ao limite temporal para dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, assistindo razão à Recorrente quanto à possibilidade de dedutibilidade de JCP dos anos anteriores a 2007.

Ademais, a própria Fazenda Nacional, em sede de Contrarrazões ao Recurso voluntário afirmou que “*de fato não há qualquer restrição temporal para que seja efetuado o pagamento dos juros sobre o capital próprio*”, o que confirma e afasta qualquer entendimento contrário que eventualmente possa surgir a esse respeito.

B) A observância do limite imposto pela legislação nos anos anteriores a 2007

Embora a Fazenda Nacional tenha concordado com o entendimento da Recorrente acerca da inexistência de restrição temporal para que seja efetuado o pagamento dos JCP, a mesma alegou em suas contrarrazões que “*a autuada não demonstrou que os JCP, de fato, referem-se a períodos anteriores e que, ano a ano, ela teria preenchido os requisitos para a dedutibilidade daquela despesa*”.

Sendo assim, faz-se necessário tecer inicialmente alguns comentários acerca dos limites impostos pela legislação, quais sejam, a existência de lucros antes da atribuição dos juros ou a existência de lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Com efeito, para se valer do benefício da dedução dos juros sobre o capital próprio na apuração do lucro real, o contribuinte deve observar as condições impostas pela legislação:

(i) deve apurar o valor dos JCP no termos do *caput* do artigo 9º da Lei 9249/95, ou seja, mediante a aplicação da TJLP aplicada “*pro rata die*” sobre o patrimônio líquido menos as reservas de reavaliação; e

(ii) os valores apurados somente poderão ser pagos se estiverem dentro dos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei 9249/95, ou seja, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos;

(iii) observado esse limite, os valores apurados com base na TJLP poderão ser pagos e, conseqüentemente, deduzidos na apuração do Lucro Real;

(iv) sua dedutibilidade é limitada a (i) 50% dos lucros do período em que os JCP forem pagos ou creditados, computados antes da sua dedução e da provisão para o IRPJ; ou a (ii) 50% dos saldos de lucros acumulados ou reservas de lucros de períodos anteriores àquele em que os juros forem pagos ou creditados, saldos estes existentes na abertura do período prevalecendo o maior desses limites.

A fim de comprovar que preencheu todos os requisitos acima expostos, a Recorrente elaborou uma tabela com os valores que teria pago de JCP, ano a ano, e o valor máximo que poderia ter sido pago.

Analisando os documentos juntados às fls. 369 a 374 (docs. 12/18) apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação -- que sequer foram examinados e/ou levados em consideração pela autoridade julgadora de primeira instância (fundamento da alegação da Recorrente de nulidade de referida decisão) -- torna-se claro que foram observados os limites legais em todos os anos em que foram pagos os JCP.

Isso demonstra a inércia da fiscalização em analisar os documentos trazidos já em sede de Impugnação. A fim de possibilitar uma melhor visualização, transcrevo abaixo referida tabela e insiro as respectivas folhas dos autos que comprovam os valores discriminados:

Ano de Referência	Valor de JCP pago	Valor máximo a pagar
Despesa JCP 2000 (fls. 369)	8.959.000,00	11.237.000,00
Despesa JCP 2001 (fls. 370)	1.854.000,00	1.854.000,00
Despesa JCP 2002 (fls. 371)	7.177.000,00	7.177.350,00
Despesa JCP 2003 (fls. 372)	15.120.000,00	15.120.660,00
Despesa JCP 2004 (fls. 373)	15.274.000,00	15.274.560,00
Despesa JCP 2005 (fls. 373-b)	60.000.000,00	64.329.100,00
Despesa JCP 2006 (fls. 374)	1.019.000,00	1.019.670,00
Despesa Total de JCP	109.403.000,00	178.089.480,00

Ademais, a fim de evitar qualquer questionamento acerca dos valores transcritos a Recorrente ainda se importou em trazer em seu Recurso Voluntário as DIPJs relativas aos anos de 1999 a 2006 (fls. 409/432), e ao analisar referidas DIPJs foi possível observar que os valores utilizados pela Recorrente como patrimônio líquido para efetuar o cálculo das JCP acima indicados estão corretamente escritos nos balanços patrimoniais constantes nas DIPJs, o que comprova o correto procedimento realizado pela Recorrente.

A título de exemplo na DIPJ referente ao ano de 2004 está escriturado o patrimônio líquido da Recorrente no montante de R\$ 2.074.665.655,6 exatamente o mesmo valor utilizado para calcular os JCP no referido período, conforme se observa às fls. 373-b. O valor pago a título de JCP em 2004 foi de R\$ 60.000.000,00, o que comprova o atendimento ao limite de 50% imposto pela legislação.

No que se refere aos referidos documentos que foram trazidos aos autos pela Recorrente apenas em sede de Recurso Voluntário e que, segundo a Recorrida, estariam preclusos, não concordo com referida alegação.

Vale notar, primeiramente, que não havia nem a necessidade de trazê-los aos autos, haja vista que os documentos já apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação, como aqueles acima indicados e inseridos na tabela transcrita (fls. 369 a 374) -- e que não foram levados em consideração pela autoridade julgadora de primeira instância na análise do mérito --, já seriam suficientes para comprovar o correto procedimento adotado pela Recorrente.

Não obstante, a Recorrente ainda se importou em juntar aos autos todas as correspondentes DIPJs de referidos anos apenas no intuito de corroborar, ainda mais, o que já havia sido demonstrado em sede de Impugnação.

É importante ressaltar, neste sentido, que a própria E. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já reconheceu, em diversas oportunidades, a possibilidade de admissão de documentos que comprovem o alegado, mesmo após a Impugnação, em observância ao princípio da verdade material, que no presente caso, veio apenas a confirmar o que já havia sido comprovado em sede de Impugnação. Vejamos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL. - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3ª. Câmara - 1º. C.C.). Recurso negado. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 3ª Turma, Acórdão nº 40304194 do Processo 103200017059835, Data: 09/11/2004.)

Constata-se, portanto, que os documentos apresentados em sede de Impugnação já eram suficientes para demonstrar a possibilidade de pagamento de JCP nos períodos anteriores a 2007, e que os documentos apresentados posteriormente só serviram para confirmar o anteriormente alegado. Se de fato a Recorrente não tivesse apresentado nenhuma prova na Impugnação e viesse a apresentar somente no Recurso Voluntário -- o que não foi o caso --, poder-se-ia cogitar em eventual preclusão probatória, em desrespeito ao princípio da verdade material e do posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Porém,

conforme já demonstrado, este não é o caso dos autos, e ao analisar os documentos juntados com o Recurso Voluntário, estes confirmaram meu entendimento de que tem razão a Recorrente.

Dessa forma, resta claro que não prosperam as alegações da fiscalização, tanto na decisão recorrida como ao apresentar suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, de que a Recorrente não conseguiu demonstrar ano a ano a possibilidade de pagamento de JCP observando os limites da legislação.

Assim, não deve subsistir o lançamento de IRPJ e CSLL promovido pela autoridade fiscal diante dos argumentos acima expostos e do comprovado equívoco do procedimento realizado pela fiscalização ao não admitir a dedução de JCP referente a período-base anterior.

Por tais razões, torna-se prescindível o pedido da Recorrente de eventual conversão do julgamento em diligência e desnecessária a análise da alegação acerca da impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício, até porque a E. Câmara Superior de Recursos Fiscais já afastou referida incidência (vide, neste sentido, o Acórdão 9101-00.722, de 8/11/2010).

Portanto, em razão de todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto