ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13888.721267/2012-90

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

CÓPIA

Processo nº	13888.721267/2012-90
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1101-001.186 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de setembro de 2014
Matéria	IRPJ/CSLL - Juros sobre o capital próprio
Recorrente	FENIX EMPREENDIMENTOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. Ao menos a partir da vigência da Medida Provisória nº 351/2007, é compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente às exigências decorrentes de glosa de juros sobre o capital próprio e compensação indevida de prejuízos, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra; e 2) relativamente às exigências de multa isolada, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

CÓPIA

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

FENIX EMPREENDIMENTOS S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 24/04/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R$ 1.394.047,17.

A exigência decorre da glosa de excesso de juros sobre o capital próprio deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário 2007 (R$ 1.620.095,34) e 2008 (R$ 3.412,35). Ao determinar a parcela exigível no ano-calendário 2007, a autoridade fiscal aproveitou prejuízos fiscais até o limite legal de 30%, do que decorreu a constatação de compensações indevidas no ano-calendário 2008. Foram também ajustadas as bases de cálculo das estimativas mensais, restando evidenciada a falta de recolhimento nos meses de novembro e dezembro/2007, motivadora da exigência de multa isolada.

Impugnando a exigência, a contribuinte invocou o tratamento societário dado aos dividendos, com vistas a defender a possibilidade de distribuição de valores acumulados em exercícios anteriores, destacando o direito de os acionistas serem remunerados pela manutenção, no patrimônio da impugnante, dos valores provenientes de lucros auferidos de 1996 a 2006. Observou que a Fiscalização teve em conta apenas o Patrimônio Líquido acumulado em 31/12/2006, e discordou da cumulação de multa isolada e multa de ofício.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos defendendo a aplicação dos limites legais na forma calculada pela Fiscalização, e observou que não foram juntadas aos autos provas de que teriam sido preenchidos os requisitos para dedutibilidade dos juros a partir de 1996, como alegado pela impugnante. Afirmou, também, a validade da exigência de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, ainda que concomitantemente com a multa de ofício aplicada sobre o ajuste anual.

Cientificada da decisão de primeira instância em 17/07/2013 (fl. 624), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 15/08/2013 (fls. 626/635).

Aduz que em impugnação afirmou inexistir proibição legal ao pagamento de juros sobre o capital próprio *que não tenham sido creditados em anos anteriores, desde que observados os referidos limites*, e em resposta a autoridade julgadora de 1ª instância disse que mesmo havendo esta possibilidade, inexistiria prova documental de que teriam sido preenchidos os requisitos para dedutibilidade da despesa. Entende, assim, que *a questão aqui discutida é meramente fática, e não de direito, já que não existe qualquer oposição por parte da Administração Tributária ao pagamento de JCPs acumulados em anos anteriores*.

Esclarece que não juntou os correspondentes documentos à defesa *por não terem sido exigidos pela autoridade lançadora*, reportando-se ao procedimento fiscal realizado e afirmando que *a falta de interesse da Fiscalização em analisar a possibilidade de computar os JCPs que poderiam ter sido pagos em anos anteriores levou a Recorrente a inferir que o auto de infração estaria fundamentado apenas na suposta impossibilidade de creditá-los de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

forma acumulada, e não na ausência de documentação contábil que evidenciasse o atendimento a limites.

Observando que *a delimitação do escopo da discussão feita pelo r. acórdão* facilitou *em muito a solução da controvérsia*, apresenta *planilha com a mutação do Patrimônio Líquido do ano de 1996 a 2007, bem como as demonstrações financeiras* correspondentes, e afirma atendidos os limites estabelecidos pela legislação tributária, acrescentando que *adotou a metodologia mais conservadora possível* em sua apuração, como detalhado em sua defesa.

Finaliza opondo-se à cumulação *da multa de mora com a multa de ofício*, reportando-se a manifestações da CSRF e pedindo o cancelamento integral da exigência.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente equivoca-se ao conduzir sua defesa no sentido da comprovação de bases disponíveis em anos-calendário anteriores para ampliação do limite dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio distribuídos nos anos-calendário 2007 e 2008. A ausência de prova documental neste sentido somente foi aventada na decisão de 1ª instância como argumento subsidiário, porque antes já demonstrado que a pretensão da recorrente não poderia ser acolhida. Veja-se:

> *Os juros que remuneram o capital próprio, a partir da Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, alterada pela Lei nº 9.430, de 1996, puderam ser deduzidos na apuração do lucro real, a título de remuneração dos recursos por eles investidos na sociedade. Todavia, para tanto, devem ser obedecidas as regras nelas previstas quanto ao cálculo dos juros e o tratamento tributário a ser observado na pessoa jurídica pagadora.*
>
> *Para a dedução dos JCP devem ser observados os limites estipulados no art. 347 e §§ do RIR de 1999 que dispõe:*
>
> > 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 á variação pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art.9º).
> >
> > § 1º. O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado á 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).
> >
> > **§ 4º** 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. (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).
>
> *O Ato declaratório Normativo Cosit nº 13, de 1996, assim dispõe quanto à dedução de JCP:*
>
> > **O limite, para fins de dedutibilidade,** como despesas financeira**,** do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinqüenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros**, ou** dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior**.** (grifei)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cumpre esclarecer que o cálculo dos JCP e os limites para efeito de determinação do valor dedutível foram baseados em dados extraídos do Livro Diário e DIPJ, e foram calculados segundo as normas acima citadas.

Em 2007, conforme demonstrado às fls. 444 do TVF, o valor dos JCP de que trata o caput do art. 347 acima citado corresponde a ***R$ 11.574.283,46*** *e os limites previstos no seu § 1º a* ***R$ 46.769.140,63*** *e* ***R$ 12.953.136,04****, baseados no Patrimônio Líquido do ano anterior e no Lucro Líquido em 2007, respectivamente.*

A contribuinte alegou que o valor deduzido corresponde não só ao passível de distribuição no ano-calendário de 2007, no valor de R$* ***8.593.650,29,*** *mas também juros apurados passíveis de distribuição em anos anteriores, que somam R$ ***4.600.728,50****, os quais, não teriam sido distribuídos, mas acumulados para posterior distribuição, conforme demonstrativos que elaborou e juntou à fl. 549/550, correspondendo a distribuição em 2007 a R$* ***13.194.378,79.***

Todavia, ressalte-se, que mesmo havendo a possibilidade de deduzir juros do capital próprio pagos de forma cumulativa e que tenha sido juntado ao processo demonstrativo de juros acumulados desde 1996, nenhuma prova documental de que, ano a ano, tenham sido preenchidos os requisitos para a dedutibilidade da despesa foi juntada ao processo. Não há, portanto, como aceitar a dedução do valor efetuado pela contribuinte.

Observe-se, ainda, que para efeitos de aferição dos limites possíveis de dedutibilidade do encargo, devem ser levados em conta os ***parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberar a sua distribuição.***

Assim, o valor da dedução a título de JCP no ano de 2007, corresponde aos juros apurados relativos a esse ano, no montante de ***R$ 11.574.283,46.***

Foram efetivamente distribuídos JCP no montante de R$ ***13.194.378,79****, que a contribuinte deduziu do lucro líquido. Dessa forma, diante do que consta do processo deve ser mantida a tributação das parcelas indedutíveis apurada pelo Fisco nos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de* ***R$ 1.620.095,34****,* ***R$ 3.412,35****, respectivamente.* (grifou-se)

De outro lado, mesmo entendendo que a autoridade julgadora de 1ª instância interpretou a legislação no sentido de que seria permitida a prática adotada pela interessada, nesta instância administrativa o Colegiado somente está vinculado aos parâmetros da acusação fiscal, e pode validá-la ainda que a partir de fundamentos distintos daqueles adotados na decisão recorrida.

Por sua vez, no Termo de Verificação Fiscal observa-se que, relativamente ao ano-calendário 2007, a autoridade lançadora constatou que os juros corresponderiam à aplicação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) ponderada aplicada sobre o patrimônio líquido em 31/12/2006, no valor de R$ 181.415.101,14. A distribuição destes juros, no valor de R$ 11.574.283,46, não extrapolaria os limites de 50% das reservas de lucros em 31/12/2006, nem de 50% do lucro do período antes da dedução dos juros e do IRPJ. Todavia, embora tomando por base um valor de patrimônio líquido inferior ao utilizado pela Fiscalização, assim como a TJLP sem ponderação e, portanto, em percentual inferior ao permitido, e apurando juros no valor de R$ 8.835.052,18, a contribuinte distribuiu o montante de R$ 13.194.378,79 a diversos beneficiários. Frente a tais circunstâncias, a autoridade lançadora afirmou que o excesso de juros sobre o capital próprio equivalente a R$ 1.620.095,31 não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, exigindo os tributos daí decorrentes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relativamente ao ano-calendário 2008, no qual a apuração foi trimestral, adotando critérios semelhantes, a autoridade lançadora identificou excesso não adicionado apenas no 2º trimestre, e no valor de R$ 3.412,35. Para além disso, ao recompor a apuração do lucro no ano-calendário 2007, fez uso de prejuízo fiscal e base negativa de períodos anteriores para reduzir a base imponível, o que resultou na indisponibilidade daqueles valores para compensação nos trimestres/2008, e conseqüente apuração de IRPJ e CSLL devidos do 1º ao 3º trimestres.

Este Colegiado, em antiga composição, já se manifestou contrariamente à dedução de juros sobre o capital próprio correspondentes à variação da TJLP sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, nos termos do voto condutor do Acórdão proferido no processo administrativo nº 16327.002051/2007-16:

> *Diz a Lei nº 9.249/95, na redação já atualizada pela Lei nº 9.430/96:*
>
> > 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 (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. (negrejou-se)
>
> *A Fiscalização defende que a pessoa jurídica somente pode deduzir, na apuração do lucro tributável, os juros correspondentes à variação da TJLP aplicada sobre o capital próprio no período de referência, ao passo que a contribuinte afirma seu direito de deduzir, no momento da deliberação, também os juros correspondentes à variação daquela taxa em períodos anteriores, mas que ainda não haviam sido contabilizados.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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:

> 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. (Acórdão nº 107-08.941, sessão de 28 de março de 2007, Relator Conselheiro Natanael Martins)
>
> 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 101-96751, sessão de 29 de maio de 2008, Relator Conselheiro Valmir Sandri)
>
> JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição. (Acórdão nº 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012, Relator Conselheiro Antonio José Praga de Souza)

Na concepção que orienta estes julgados, os juros são dedutíveis no período de apuração em que haja o pagamento ou crédito, desde que observado o limite legal para sua distribuição, e isto tendo em conta os parâmetros verificados no ano-calendário da deliberação. Nas palavras do I. Conselheiro Antonio José Praga de Souza, no caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinando o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros. *E acrescenta:* antes da deliberação societária no sentido de que se efetue o pagamento de juros sobre o capital próprio não há de se falar em direito subjetivo dos sócios ou acionistas ao seu recebimento e nem em despesa incorrida, não se podendo cogitar antes disso em observância ao regime de competência, posto que não há ato jurídico tornando a empresa devedora dos referidos juros.

A recorrente também reporta-se a manifestação do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.086.752-PR, de cuja ementa extrai-se:

> 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 oblíquoa, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V - Recurso especial improvido. (Relator Ministro Francisco Falcão, DJe: 11/03/2009, julgamento em 17/02/2009)

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 § 1° do art. 9° da Lei n° 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (Acórdão nº 195-00.023, sessão de 20 de outubro de 2008, Relator Conselheiro Walter Adolfo Maresch).

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DESPESAS COM PAGAMENTO A TITULAR, SÓCIOS OU ACIONISTAS. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. A dedução dos valores de juros pagos a título de remuneração do capital próprio, autorizada pela Lei n° 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores, em vista do regime de competência. (Acórdão nº 1401-00.348, sessão de 10 de novembro de 2010, Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto)

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE - A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado. INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA - Não tratando os autos de registro em período diverso ao que competia a despesa, ou de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99). (Acórdão nº 1302-00.465, sessão de 27 de janeiro de 2011, Relator Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães)

REGIME DE COMPETÊNCIA. Os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem. (Acórdão nº 1201-00.348, sessão de 11 de novembro de 2012, Relator designado Conselheiro Marcelo Cuba Netto)

A Secretaria da Receita também já se manifestou contrariamente ao entendimento da recorrente, ao editar as seguintes Soluções de Consulta:

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. Dispositivos Legais: RIR/3.000, de 1999, art. 347 e IN SRF nº 11/1996, art. 29. (Solução de Consulta SRRF/6ª RF nº 63, de 24 de abril de 2001)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> 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. Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 78; RIR/1999, art. 247; IN SRF nº 11, de 1996, art. 29. (Solução de Consulta SRRF/9ª RF nº 32, de 27 de janeiro de 2010)

Os julgados administrativos contrários à tese defendida pela recorrente fundamentam-se em doutrina que classifica o registro dos juros sobre capital próprio como opcional, de modo a limitar os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos.

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. 240-242):*

> A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.
>
> 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. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.
>
> Há que 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, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. **Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência**.
>
> O art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem, o "regime de competência" é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei.

Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em cash basis e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. **Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.**

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior "quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior". As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual "a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior". As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, **é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96.**

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores conseqüência porque a observância – e a eventual inobservância – desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas.

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

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães bem sintetiza as conclusões extraídas deste texto, no voto condutor do Acórdão nº 1302-00.465:

Do referido texto, que acolho por inteiro, ressalto as seguintes conclusões:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> 1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
>
> 2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
>
> 3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
>
> 4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
>
> 5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
>
> 6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;
>
> 7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;
>
> 8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;
>
> 9. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

A caracterização do registro de juros sobre o capital próprio como faculdade ou opção é aspecto que envolve, também, a definição de sua natureza. Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo 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), aborda a criação desta dedução em contexto que facilita a compreensão de sua natureza:*

> Os juros sobre o capital próprio devem ser inseridos em contexto mais amplo, tendo em vista que acompanharam a isenção de dividendos. Sob tal perspectiva, parece possível ver nos juros sobre capital próprio uma criativa solução do legislador brasileiro para enfrentar a prática da subcapitalização, ou thin capitalization.
>
> Tal prática, que se mostrou corrente em países nos quais a distribuição de dividendos é tributada, consiste em os sócios de determinada sociedade, em vez de aportarem seus investimentos no capital social da referida sociedade, mantê-los como empréstimos. Revela-se vantajosa na medida em que as despesas da sociedade com o pagamento dos juros decorrentes de tais empréstimos são dedutíveis, ao passo que os dividendos distribuídos não.
>
> Assim, em situações em que tanto os juros quanto os dividendos pagos aos sócios são tributados, é mais vantajoso para os sócios capitalizar suas empresas por meios de empréstimos do que por aportes no capital social, uma vez que o pagamento de juros, diferentemente dos dividendos, é despesa dedutível da sociedade.
>
> Para evitar a prática da thin capitalization, países como os Estados Unidos da América estabeleceram alguns limites para a capitalização por meio de empréstimos dos sócios. Com efeito, a legislação desses países estabeleceram diversos métodos para se constatar

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

se a subcapitalização estaria ocorrendo, a exemplo do limite máximo de empréstimos em relação ao valor do capital subscrito e integralizado; uma vez constatada a ocorrência da prática, autorizado ficaria o Fisco a tributar os juros excessivos como dividendos.

No Brasil, com o advento da Lei n° 9.249/1995 (produzindo efeitos para o exercício de 1996), os dividendos pagos pelas sociedades brasileiras aos seus sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou não no País, passaram a ser rendimentos não tributáveis. Conforme reconhecido pela própria Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda que acompanhou, à época, o Projeto de Lei n° 913/1995, tratou-se de medida de integração entre o imposto de renda da pessoa física e o imposto de renda da pessoa jurídica, com vistas a evitar a incidência do primeiro sobre recursos já tributados pelo ultimo[5]. O tema da integração da tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, ocupou, nas últimas décadas, estudos e debates nos Estados Unidos e na União Européia[6].

E dizer, pretendeu-se eliminar, com tal expediente, a dupla tributação econômica. Conferir-se isenção aos dividendos recebidos pelos acionistas ou sócios é método tradicional para evitar-se a dupla incidência econômica do imposto, cuja adoção já foi considerada pelo Departamento do Tesouro norte-americano em estudo sobre os diversos "protótipos" de integração[7].

Daí encontrar-se nos juros sobre capital próprio expediente criativo para se evitar a thin capitalization. Em face da isenção dos dividendos recebidos então estabelecida, e que passou a diferenciar o modelo brasileiro daquilo que se encontrava, via de regra, no direito comparado, a solução adotada seguiu caminho inverso à experiência internacional. Enquanto alhures se conferia aos juros a indedutibilidade própria de dividendos, o Brasil inovava, permitindo que se deduzissem os juros sobre o capital próprio, equiparando-os, portanto, ao tratamento tributário de juros propriamente ditos.

Os "juros sobre o capital próprio" têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo.

Assim, consoante a disciplina do artigo 9º da Lei n° 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e reconhece o valor como uma despesa dedutível, abatendo-a de seu lucro tributável[8]. Ao mesmo tempo, tais valores encontram-se sujeitos à retenção na fonte, no momento do pagamento ao acionista, à alíquota de 15%. **Desincentiva-se, pois, a capitalização das sociedades por meio de empréstimos, ou subcapitalização, já que ela não é necessária para se conseguir a dedutibilidade dos pagamentos aos sócios**. A este respeito, assinalou a Exposição de Motivos que acompanhou o Projeto de Lei do qual derivou a Lei n° 9.249/1995:

> *"A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia."*

[...] (negrejou-se)

Na seqüência, descrevendo o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, referido autor conclui que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume razoável tomá-los como vero conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado. *Daí que:*

> 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 n° 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**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> **uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital.**
>
> [...]
>
> A natureza de remuneração do capital emprestada ao instituto constante do artigo 9º da Lei n° 9.249/1995 permite que se concretizem as exigências do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.
>
> [...]
>
> É neste ponto que se revela, a partir de uma perspectiva essencialmente tributária, a relevância dos juros sobre o capital próprio. **Tal instituto, ao permitir que as empresas que se valem de recursos de seus próprios sócios ou acionistas tomem a dedutibilidade dos valores pagos enquanto remuneração pelo referido capital, restabelece a igualdade destes em relação a contribuintes que, com igual capacidade econômica, façam uso de capital emprestado por terceiros**.
>
> [...]
>
> Em síntese, por meio dos juros sobre capital próprio, assegura-se igual tratamento tributário à atividade empresarial, afastando-se a diferenciação por conta da origem de seu capital (próprio ou de terceiros).
>
> Do ponto de vista do investidor, também, se concretiza a igualdade, naquilo que se equiparam ambas as situações. Se é verdadeira a premissa de que do lucro obtido na atividade empresarial, uma parte corresponde à remuneração do capital e outra, à atividade produtiva, então **não há razão para a remuneração do capital proveniente de aplicações financeiras ter tratamento diferente daquele mesmo capital investido na empresa.** Daí a tributação exclusiva na fonte. [...]
>
> 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. (negrejou-se)

Abordando a questão, expõe Alberto Xavier, em Natureza Jurídico-Tributária dos "Juros sobre Capital Próprio" face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais *(in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 21, Junho de 1997, p. 7/11), que o* "juro sobre capital próprio" outra coisa não é que um *resultado distribuível da* companhia *sujeito a* ***regime fiscal especial*** *" e "****opcional"****. E acrescenta:*

> Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral.

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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> 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.

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro. Como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto condutor do Acórdão nº 1302-00.465:

> As disposições dos artigos 247 e 273 do RIR/99, não custa repisar, não guardam relação com a matéria submetida a exame, eis que não estamos diante nem de valores que competem a outro período de apuração nem de postergação de pagamento de imposto.
>
> Despicienda, assim, a análise dos efeitos decorrentes da aplicação dos dispositivos acima mencionados.
>
> No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o *status* de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRPJ e CSLL aqui formalizadas, e aos correspondentes acréscimos de multa de ofício e juros de mora, decorrentes dos excessos de juros sobre o capital próprio e de compensação indevida de prejuízos e bases negativas.

A autoridade lançadora também constatou que, em razão dos excessos de juros sobre o capital próprio apropriados pela contribuinte, houve falta de recolhimento de estimativas de IRPJ (R$ 283.516,68) e CSLL (R$ 102.066,01) no mês de novembro/2007. Exigiu, assim, multa isolada equivalente a 50% dos débitos (R$ 141.758,34 e R$ 51.033,00, respectivamente).

A recorrente reporta-se a manifestação da CSRF contrária à cumulação da multa isolada e da multa de ofício, mas isto em face de exigência formalizada em relação a períodos de apuração afetados pela legislação anterior à alteração veiculada pela Lei nº 11.488/2007, resultante da conversão da Medida Provisória nº 351/2007.

Este Colegiado, inclusive, em face da aplicação de multas isoladas em períodos de apuração anteriores à vigência daqueles diplomas legais, já exonerou, por maioria de votos, exigências concomitantes com a multa de ofício proporcional, manifestando-se o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão nos seguintes termos:

> *O fato que originou a discordância do Contribuinte é especificamente a possibilidade de cobrança de multa isolada na estimativa pela CSSL não recolhida mensalmente, que no caso não foi cumulada com a multa de ofício pelo não recolhimento da CSLL apurada anualmente porque esta parcela foi regularmente adimplida pelo contribuinte, sendo os fatos referentes ao ano-calendário 2003.*
>
> *Sopesados os argumentos da decisão recorrida e aqueles expostos pelo contribuinte em seu recurso voluntário, passo a expor meu entendimento sobre a matéria.*
>
> *Observe-se que a infração em debate decorreu de omissão de recolhimento das estimativas mensais de CSLL, no ano-calendário de 2003, ficando sujeito à incidência de multa isolada, conforme auto de infração.*
>
> *A questão é se a multa referente ao não recolhimento da(s) parcela(s) da estimativa, devidas mensalmente são devidas caso haja pagamento do tributo ao final do ano ou se acumulam com a multa pelo não pagamento do tributo devido apurado na*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

declaração anual. Entendo possível a aplicação da multa proporcional sobre o ajuste anual e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas que ensejaram, em referência ao mesmo exercício fiscal, assim como entendo cabível a multa isolada, mesmo que o contribuinte tenha pago a totalidade quando da declaração anual Isto porque a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, sujeitam-se às multas previstas na legislação que se aplica à espécie. Na redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

> Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
>
> I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
>
> [...]
>
> §1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> [...]
>
> IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;
>
> [...]

Referida norma recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

> Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:
>
> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
>
> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
>
> I - (revogado);
>
> II - (revogado);
>
> III- (revogado);
>
> IV - (revogado);
>
> V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:
>
> I - prestar esclarecimentos;
>
> II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;
>
> III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.
>
> ..... "

Nestes termos, em ambos os dispositivos (anterior e alteração) estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário, o que nem é o caso, pois há tributo devido ao final do ano.

Considera-se, assim, impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis, repita-se que a assunção desta obrigação foi uma opção do contribuinte ***e que o desobrigou dos efetivos pagamentos trimestrais*** *– e a outra hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação principal referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. São, portanto, fatos distintos que geram multas diferentes, sendo penalidades que não comportam a aplicação do princípio da consunção, que em matéria de Direito Tributário deve ser aplicado* cum grum salis*, especialmente em virtude do que dispõe o art. 136 do Código tributário Nacional. Como bem colocado na ementa do Ac. 1802-001.876:*

> 2. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subseqüente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subseqüente.

Aliás, interpretar-se de outra forma, teria o efeito de transformar não só em opção pela apuração anual do IRPJ/CSLL, mas também tornar opcional o pagamento das estimativas mensais, já que não seriam devidas multas se não adimplidas, bastando que no encerramento do exercício se faça a apuração de prejuízo e bases negativas, ou se adimpla o tributo devido, se for o caso. Ocorre que, embora a apuração anual seja uma opção, o recolhimento das estimativas mensais é obrigatório, e, portanto, se descumprido deve ter uma sanção aplicável, ou então não seria obrigação legal, mas tão somente moral.

Do exposto, meu voto seria por negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte, para manter a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais. Porém, a 1a Turma da CSRF, órgão competente para uniformizar a jurisprudência administrativa no âmbito do CARF, tem reiteradamente afastado a aplicação do que se tem denominado "multa concomitante", tendo se consolidado essa jurisprudência, sendo a minha posição vencida reiterada e exaustivamente. Veja-se, por exemplo, Acordãos. ns. 9101-001.693, (de 16/07/2013, que cita outras decisões), 9101-001.820 , 9101-001.788 . Posição que vem sendo cada vez mais hialina na jurisprudência desta Colenda 1a Turma, além do que as turmas ordinárias da 1a Seção têm adotado de maneira preponderante o mesmo entendimento (e.g., Acs. ns. 1402001.505, 1103-000.934 ,, 1202001.011, 1103-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

000.945, 1102000.867) sendo que as poucas decisões em sentido contrário, mais recentes, são tomadas por voto de qualidade.

Parece-me, que estamos em um ponto em que teremos que aderir à conclusão, mas não aos fundamentos, de que não cabe a multa in casu*, por questões de economia processual e também pela aplicação do princípio da colegialidade em seu sentido amplo, com a perspectiva de suas consequências, tratando-se, portanto, também de uma decisão calcada no consequencialismo. Não que me curve aos argumentos em sentido contrário aos meus, mas à imposição do colegiado em sua forma de garantir suas conclusões.*

Destaque-se que esta posição só prevalece para fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória n.º 351/2007 (posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007), que impôs nova redação ao tratar da matéria, eu cuja jurisprudência administrativa ainda não se consolidou, mas que parece tender para a mantença da multa isolada.

Neste sentido, voto por dar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte no que diz respeito ao afastamento dq multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL, o faço, porém, com as todas ressalvas e observações acima transcritas.

O posicionamento desta Relatora é no sentido de que, desde a redação original da Lei nº 9.430/96, a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução. Deste modo, o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Assim, quer na redação original da Lei nº 9.430/96, quer na alteração a partir da Medida Provisória nº 351/2007, estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%

Impróprio, assim, falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: o ilícito que enseja a aplicação da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e o ilícito que enseja a aplicação da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

De toda sorte, é majoritário o entendimento de que ao menos a partir da edição da Medida Provisória nº 351/2007 é válida a exigência de multa isolada, ainda que concomitantemente com a multa proporcional, na medida em que os novos critérios de aplicação da penalidade evidenciaram sua distinção daqueles fixados em lei para aplicação da multa proporcional.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por tais razões, também deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 24/11/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 25/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA