



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

Processo n° 13888.722323/2013-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.531 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ. Dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A regra que calcula os juros sobre o capital próprio que poderão ser deduzidos, para efeitos de apuração do lucro real, deve ser restritivamente interpretada no sentido de se considerar a variação da TJLP sobre o mesmo período de apuração para o qual se calcula o limite de dedutibilidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por CATERPILLAR BRASIL LTDA contra acórdão proferido pela DRJ/São Paulo I que concluiu pela procedência total dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Piracicaba-SP, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes ao ano-calendário de 2010, totalizaram o valor de R\$ 27.753.486,71. A autuação promoveu a glosa de juros sobre o capital próprio (JCP) concernentes a variações do patrimônio líquido observada nos anos calendários de 2006, 2007 e 2009.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

DA AUTUAÇÃO

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 74/85, foi apurado que a contribuinte acima identificada efetuou distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) em desacordo com a legislação vigente durante o ano de 2010, conforme a seguir sintetizado.

DO INICIO DO PROCEDIMENTO

Inicialmente, a contribuinte foi intimada a apresentar os seguintes elementos:

- LALUR em meio digital;
- Atas de assembléias ou atos constitutivos que previam o pagamento de JCP durante o ano calendário 2010; e
- Memória de cálculo e relação de beneficiários de JCP durante o ano calendário 2010.

Posteriormente, intimada a esclarecer se houve adições ao lucro real no LALUR a título de excesso de JCP, a contribuinte afirmou que não efetuou tais acréscimos.

DAS VERIFICAÇÕES EFETUADAS E DA LEGISLAÇÃO APLICADA AOS JCP

A Ata de Reunião de Quotistas datada de 18/11/2010 autorizou o pagamento de JCP aos seus quotistas, relativamente aos períodos de janeiro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007 e janeiro a dezembro de 2009 (parcial), nos montantes de R\$ 75.151.240,81 à sócia Caterpillar Brazil LLC (que detém 99,99% do capital social da empresa) e R\$ 7,99 à sócia quotista Caterpillar Overseal SARL (que detém o restante, 0,01%), totalizando R\$ 75.151.248,80.

Há que se observar, quanto aos JCP, o disposto nos artigos 347 e 668 do RIR/99 e o artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

Pela legislação supracitada, há primeiramente um limite que define o valor que poderá ser deduzido do lucro a título de JCP: o Patrimônio Líquido (desconsiderando o valor da Reserva de Reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica), multiplicado pela TJLP acumulada no período.

A legislação impõe, ainda, outros dois limites (devendo ser considerado o maior deles) a serem considerados para o efetivo pagamento ou crédito dos JCP:

- 1) 50% do lucro líquido do período de apuração a que corresponder o pagamento ou crédito dos JCP, após dedução da CSLL e antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou
- 2) 50% dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores.

Conforme demonstrado pela fiscalização à fl. 78, a contribuinte deveria obedecer os seguintes limites (o menor deles) para o cálculo dos JCP referente ao ano de 2010:

- Limite 1: R\$ 33.885.437,12: Patrimônio Líquido em 31/12/2009 (R\$ 677.708.742,39) multiplicado pela TJLP ponderada referente ao período (5%); e
- Limite 2: R\$ 149.832.072,02: 50% dos saldos de lucros acumulados (R\$ 299.664.144,04), superior ao montante de R\$ 20.052.073,50, relativo a 50% do lucro líquido do período de apuração (R\$ 40.104.147,01).

Há que se considerar, portanto, o limite de R\$ 33.885.437,12.

No entanto, a totalidade do valor de JCP distribuído pela contribuinte, de R\$ 75.151.248,80, foi deduzida na apuração do lucro real.

A contribuinte esclareceu que o valor total distribuído refere-se a valores posteriormente apurados, referentes aos anos de 2006, 2007 e 2009. Os valores, não foram distribuídos à época, foram calculados em 2010 conforme planilha apresentada durante a ação fiscal. Além disso, esclareceu que não houve arquivamento de atos societários relativos ao pagamento de JCP nos anos de 2006, 2007 e 2009.

Relativamente ao argumentado pela contribuinte, a fiscalização faz as seguintes observações.

No sistema de apuração pelo lucro real prevalece o regime da competência dos lançamentos; vale dizer, as receitas e despesas devem ser reconhecidas quando da ocorrência dos fatos jurídicos e econômicos, independentemente da ocorrência de pagamento e/ou recebimento de numerário.

A esse respeito, observem-se a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/93 e o artigo 29 da IN SRF nº 11/96.

A IN SRF nº 41/98 elucida a aplicabilidade do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, supracitado, ao considerar-se creditado individualizadamente o valor dos JCP quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica em

contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio.

Não há determinação legal para que os JCP sejam pagos durante o mesmo ano social, nem se fixa em que período se deve efetuar o pagamento, a fim de que se possa deduzir tais juros como despesa.

Contudo, evidencia-se que a contabilização como despesa e a possibilidade de dedução estão condicionadas a que sejam realizadas no exercício da sua competência, em contrapartida ao pagamento, ou ao lançamento a crédito do sócio como um passivo da empresa e um direito de crédito do sócio, até que o pagamento seja efetivado. O pagamento pode ocorrer em qualquer data, mas a despesa deve ser lançada e deduzida no exercício dentro do qual foi incorrida, sob pena de distorcer o Patrimônio Líquido da empresa nos períodos anteriores, em que não houve a devida contabilização dos JCP que poderiam ter sido distribuídos.

A fiscalização cita os Acórdãos nºs 0539464/2012 e 1636302/2012, proferidos pelas DRJs relativos ao assunto (ementas à fl. 81).

No mesmo sentido, foram proferidas as Soluções de Consulta nºs 116/2012 e 18/2013 (ementas às fls. 81/82), com o mesmo entendimento quanto ao respeito ao regime de competência na distribuição de JCP.

Como se vê, a opção de se lançar a despesa deve ser exercida no período de apuração correto, em atenção ao princípio da competência dos lançamentos. A dedutibilidade dos JCP fica condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios.

No presente caso, apenas no ano-calendário de 2010 materializou-se o pagamento ou creditamento em favor dos sócios de JCP, não se podendo reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em períodos anteriores, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano de 2010 e nos limites legalmente estabelecidos para esse período.

Portanto, não regularmente materializada a opção do interessado nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2009 por esse regime especial de tributação, mediante a contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos juros em questão, não é possível validar a opção extemporânea pelo pagamento de JCP, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor.

O pagamento ou crédito de JCP a acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Obsta-se, assim, a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros incidentes sobre Patrimônio Líquido de anos anteriores.

De outro modo, o não exercício da mencionada faculdade configura renúncia ao benefício concedido na lei e enseja a preclusão temporal que impede seu aproveitamento em períodos de apuração de lucro real posteriores.

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 01/08/2013, a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos, apresentou, em 30/08/2013, a impugnação de fls. 576/609, alegando, em síntese, o seguinte:

DO OBJETO DA AUTUAÇÃO

Segundo a fiscalização, o valor pago a título de JCP pela impugnante supera o limite estabelecido pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, por ter levado em consideração as variações do patrimônio líquido em períodos anteriores (2006, 2007 e 2009), em suposta inobservância ao regime de competência.

Isso porque, de acordo com a fiscalização, o valor dos JCP deve ser calculado mediante a aplicação da variação da taxa de juros de longo prazo (TJLP), "*pro rata die*", sobre o patrimônio líquido apurado em 31 de dezembro do ano-calendário competente, não sendo admitido o cômputo dos resultados relativos aos períodos anteriores.

DO DIREITO

De acordo com o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a pessoa jurídica poderá deduzir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores pagos aos sócios ou acionistas a título de JCP.

A controvérsia relativa ao pagamento ou crédito de JCP calculado sobre o patrimônio líquido de períodos-base anteriores tem origem em equivocada interpretação do artigo 29 da IN SRF nº 11/96 pela Administração Fazendária, que não merece acolhida, por contrariar a exegese que emana do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

A correta interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/95

O legislador, não por acaso, conferiu aos JCP um tratamento tributário similar àquele aplicável aos juros provenientes de empréstimos, como forma de remunerar o custo de oportunidade do sócio ou acionista.

Essa constatação é de fundamental importância para a análise da questão, pois evidencia que a finalidade dos JCP é remunerar o sócio ou acionista pelo capital investido na sociedade durante todo o lapso temporal em que manteve recursos financeiros empenhados, conforme refletido no seu patrimônio líquido.

Para manter coerência com a finalidade pretendida com a instituição dos JCP, o legislador tributário, de forma lúcida e perspicaz, deixou de estabelecer prazo para o seu pagamento ou crédito, assim como não estipulou lapso temporal certo de maturação. Por certo, trata-se de decisão consciente do legislador tributário, pois o custo de oportunidade do capital e os efeitos da inflação perduram no tempo, de modo que não faria sentido restringir a dedução da despesa ao pagamento dos JCP no mesmo ano-calendário em que calculado.

A interpretação teleológica e finalística do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 é confirmada pela base de cálculo dos JCP, que consiste no patrimônio líquido da sociedade, o qual representa os valores que os sócios ou acionistas mantêm investidos na sociedade.

Por isso, é inegável que a determinação do valor dos JCP deve considerar não apenas o tempo de permanência dos recursos em poder da sociedade, mas também a expressão econômica dos respectivos valores.

É exatamente isso o que o critério de cálculo estabelecido no artigo 9º da Lei nº 9.249/95 visa a refletir. A aplicação da TJLP sobre o valor do patrimônio líquido remunera o capital (recursos financeiros) mantido na sociedade, assim como os juros relativos ao contrato de mútuo remuneram o mutuante (terceiro) pelo capital emprestado.

A natureza jurídica dos JCP e o momento de constituição da obrigação de pagamento ou crédito ao sócio ou acionista

No âmbito do direito privado, a atribuição de remuneração aos sócios ou acionistas a título de JCP é uma faculdade conferida à pessoa jurídica, por meio de um feixe de normas jurídicas que garantem a autonomia da vontade. Assim, a obrigação de pagar JCP não nasce diretamente da lei, independentemente da vontade humana. Ao contrário, a lei que autoriza o pagamento dos JCP funciona como sua fonte remota, na medida em que atribui aos particulares a possibilidade de, por meio do exercício de suas vontades, constituírem a obrigação relativa ao recebimento de remuneração sob a forma de JCP.

Disso resulta que, antes da deliberação para seu pagamento, o direito não está completamente adquirido, dada sua aquisição depender do fato falível de haver (ou não) a deliberação societária de distribuí-los. Logo, não há direito adquirido antes da realização da deliberação societária que autoriza o pagamento dos JCP.

É inegável, portanto, que o período competente para o registro da despesa relativa aos JCP é aquele em que ocorre a deliberação societária de seu pagamento ou crédito, em caráter definitivo e incondicional. Antes do ato societário competente, a sociedade não se obriga (não assume obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir, por absoluta falta de título jurídico para legitimar a sua pretensão.

Não se deve confundir o momento em que os JCP tornam-se devidos com a forma como eles são calculados. Ainda que se delibere em 2010 o seu pagamento, nada impede que eles sejam calculados com base no valor do patrimônio líquido de períodos anteriores, até mesmo porque, como visto, trata-se de instrumento que remunera o capital do sócio investido na empresa em um determinado período de tempo. Se o capital esteve investido, então, pode ser remunerado via JCP.

Entretanto, para efeito de dedução da despesa para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não basta a indispensável aprovação dos JCP em deliberação societária, tendo em vista que o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 somente permite a dedução fiscal da respectiva despesa no momento do pagamento ou crédito dos JCP em conta individualizada do sócio ou acionista. Assim, pode-se assentar que a dedutibilidade dos JCP depende de dois requisitos cumulativos, a saber: (1) existência de deliberação societária aprovando o pagamento, a qual institui a obrigação e torna a despesa incorrida (regra geral para determinação da despesa incorrida); e (2) o efetivo pagamento ou crédito individualizado dos JCP (regra específica aplicável aos JCP).

O fato de a sociedade efetuar o cômputo dos JCP de forma acumulada não interfere no momento em que surge a obrigação de pagar e o direito de receber os JCP, assim como não interfere no período competente para o seu reconhecimento.

O § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, ao condicionar a dedução da despesa de JCP ao seu pagamento ou crédito ao beneficiário, acaba também por determinar o período-base competente para fins fiscais.

O período-base competente para o pagamento dos JCP

Em linhas gerais, o regime de competência implica o reconhecimento das receitas quando elas são auferidas e das despesas quando elas são incorridas, sendo irrelevante o efetivo recebimento ou pagamento.

A despesa relativa aos JCP deve ser considerada incorrida pela pessoa jurídica desde a data da deliberação, momento de constituição da respectiva obrigação, em caráter definitivo e incondicional, de acordo com o regime jurídico aplicável.

Entretanto, viu-se que o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 impõe uma condição adicional para a sua dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, que consiste justamente no seu pagamento ou crédito individualizado ao sócio ou acionista.

Em síntese, a despesa relativa aos JCP pode ser considerada incorrida pela pessoa jurídica desde a data da deliberação societária, mas, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, somente é permitida a dedução da despesa a partir do momento do pagamento ou crédito dos JCP em conta individualizada do sócio ou acionista.

Então, é forçoso concluir que o período-base competente para a dedução da despesa relativa aos JCP será aquele em que o contribuinte atender aos dois requisitos acima.

Logo, o período-base competente para a dedução da despesa de JCP será aquele em que, após a ocorrência da deliberação societária que autoriza o seu pagamento, a pessoa jurídica efetivamente procedeu ao pagamento ou crédito individual da obrigação em nome dos sócios ou acionistas.

Destaque-se que a lei não contém qualquer determinação de prazo para pagamento ou crédito dos JCP, assim como não estabelece que a respectiva despesa deve ser deduzida pelo contribuinte no mesmo ano-calendário do balanço societário cujo valor do patrimônio líquido foi utilizado para fins de aplicação da TJLP.

Em consequência, é equivocada a interpretação preconizada pela fiscalização, segundo a qual a despesa de JCP compete ao ano-calendário utilizado como referência para a aplicação da TJLP sobre o respectivo patrimônio líquido. Do mesmo modo, é equivocada a interpretação fiscal que afirma ser obrigatório o pagamento dessa despesa em cada ano, ou que a dedução fiscal estaria condicionada ao pagamento no próprio ano a que os juros se refiram quanto ao seu cálculo.

A impossibilidade de inclusão de restrições no texto legal

O intérprete não pode incluir outras condições na hipótese normativa, com o objetivo de restringir a dedução da despesa para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Os JCP calculado sobre determinado patrimônio líquido, e pela TJLP de um determinado período de tempo, não precisa ser obrigatoriamente pago ou creditado ao final desse período, o que permite a "transferência" do pagamento ou crédito para momento futuro, com a respectiva dedução fiscal no momento oportuno. Pela mesma razão, a lei não impede que se "acumulem" pagamentos ou créditos que poderiam ter sido feitos num período com os pagamentos ou créditos que podem ser feitos em outros períodos, de modo a que sejam feitos numa única data, ou num único período.

Daí, a despesa será dedutível mesmo que o pagamento ou crédito do valor dos juros seja feito após o encerramento do ano-calendário em que se situa o início da

contagem da TJLP, ou abranger período correspondente a dois ou mais períodos-base de apuração fiscal do IRPJ e da CSLL.

A própria lei prescreveu quais são os limites de dedutibilidade e nada dispôs em relação ao pagamento baseado em patrimônio líquido de períodos anteriores. Portanto, uma vez atendidos os limites legais, é indiscutível a dedutibilidade dos JCP.

Querer acrescentar qualquer outra restrição à dedução da despesa importaria na ilegal atitude de extravasar o comando da lei, incluindo no texto legal condição nele não escrita, o que não é tolerado por pacífica doutrina e consolidada jurisprudência dos nossos tribunais.

A equivocada interpretação da IN SRF nº 11/96

A controvérsia relativa ao pagamento ou crédito de JCP calculado sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores tem origem em equivocada interpretação do artigo 29 da IN SRF nº 11/96.

Com base na redação do dispositivo acima, o Fisco sustenta que somente o valor dos JCP calculado sobre o período-base de pagamento ou crédito seria considerado dedutível do lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL

O artigo 29 da IN SRF nº 11/96 faz o mesmo que o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, o qual simplesmente determina o cumprimento do regime de competência, mas não estabelece o período-base em que determinada receita ou despesa deva integrar o lucro real, na medida em que essa imputação temporal dependerá do regime jurídico aplicável a cada espécie de receita e de despesa.

Dessa forma, ao tratar do período de competência, o artigo 29 da IN SRF nº 11/96 apenas pretendeu esclarecer que a despesa correspondente ao pagamento ou crédito de JCP será considerada dedutível no momento em que efetivamente incorrida.

Por esse motivo, não merece acolhida a interpretação preconizada pela Administração Tributária no caso em tela, no sentido de que o artigo 29 da IN SRF nº 11/96 impede o pagamento ou crédito dos JCP em determinado ano-calendário, baseado em contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores.

Por óbvio, trata-se de interpretação nitidamente contrária à lei, que somente levaria ao reconhecimento da ilegalidade do artigo 29 da IN SRF nº 11/96.

A referência ao regime de competência, constante da instrução normativa, pode ser entendida como um indicador de que os limites devem ser calculados com base nos resultados do período da deliberação, justamente por ser este o período competente para a dedução dos JCP.

Ademais, ainda que a despesa de JCP pertencesse a período-base anterior, como pretende a fiscalização, o lançamento de ofício deveria observar as regras de inobservância do regime de competência, previstas no artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Isso porque, desde o Decreto-lei nº 1.598/77, a legislação tributária determina que a dedução antecipada ou atrasada de despesa deve ter o seu efeito fiscal neutralizado, a fim de que não haja prejuízo ao Fisco. Por isso, caso a despesa de JCP pertencesse a período-base anterior, caberia ao Fisco observar o disposto no

Parecer Normativo COSIT nº 2/96, ao invés de simplesmente ser glosada inteiramente a dedução.

Não tendo agido segundo as regras do referido parecer normativo, é nulo o trabalho fiscal ora impugnado, conforme reconhece jurisprudência tão farta que dispensa citações e transcrições.

O momento de verificação dos limites

A rigor, se a obrigação jurídica referente aos JCP apenas surge com a sua aprovação em deliberação societária, seguida do respectivo pagamento ou crédito em favor dos sócios ou acionistas, não há dúvida de que o limite de 50% do lucro líquido do exercício ou de 50% dos lucros acumulados também deve ser verificado no período-base em que ocorrer o respectivo pagamento ou crédito dos JCP.

Nesse sentido, observe-se o disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT n. 13/96.

O cálculo dos JCP pago pela impugnante

No caso em tela, a impugnante optou pela adoção de uma postura mais conservadora.

Assim, ao efetuar o cálculo do valor dedutível a título de JCP, a impugnante optou por observar os limites máximos de 50% do lucro líquido, ou de 50% dos lucros acumulados e das reservas de lucros, tanto em relação ao período-base referente ao pagamento ou crédito dos JCP (2010), quanto em relação aos períodos-base anteriores, que originaram o pagamento acumulado (2006, 2007 e 2009).

É importante mencionar, ainda, que ao efetuar o cálculo dos JCP em relação aos exercícios anteriores, a impugnante teve o cuidado de subtrair de suas contas de patrimônio líquido dos anos subsequentes os valores de JCP que poderiam ter sido pagos nos anos anteriores.

As tabelas de fls. 599/601 demonstram o procedimento adotado, ou seja, que o valor final das despesas de JCP calculadas sobre os patrimônios líquidos de 2006 (R\$ 37.888.270,95), 2007 (R\$ 33.502.255,21) e 2009 (R\$ 23.262.471,93) observam os limites quantitativos objetivos de cada um desses períodos.

Assim como nos anos anteriores, ao efetuar o pagamento acumulado de JCP no ano-calendário de 2010, no valor total de R\$ 75.151.248,80, a impugnante observou o limite de 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros daquele período-base (R\$ 149.932.072,02), conforme reconhecido pela própria fiscalização no Termo de Constatação Fiscal.

Anote-se que o procedimento conservador adotado pela impugnante tem o condão de reduzir o âmbito da discussão, pois restringe o seu objeto à questão acerca da possibilidade, ou não, de pagamento acumulado de JCP.

Para comprovar as informações acima, a impugnante anexa a este processo dossiê (doc. 03) com os seguintes documentos: demonstrativos de cálculo dos JCP, balanços patrimoniais e demonstrações de resultado dos períodos-base envolvidos, comprovante de efetivo pagamento de JCP; comprovante de retenção do IRRF; ata de reunião de quotistas que aprovou o pagamento; e cópia do seu contrato social.

A jurisprudência judicial e administrativa

Em 17/12/2009, a primeira turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.086.752/PR, proferiu decisão reconhecendo o direito do contribuinte de deduzir as despesas relativas ao pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores (vide ementa à fl. 602).

Na esfera administrativa, por sua vez, há inúmeros precedentes que asseguram o direito de calcular JCP sobre períodos passados, desde o antigo Conselho de Contribuintes até o atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), dentre os quais a impugnante destaca os relacionados às fls. 603/605.

A partir da análise dos acórdãos citados acima, é possível firmar as seguintes conclusões, que sufragam integralmente o procedimento adotado pela impugnante:

- o período-base para a dedução da despesa de JCP é aquele em que, após a aprovação da deliberação societária em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ocorre o pagamento ou crédito individual ao sócio ou acionista;
- é possível pagar JCP desde o ano em que tenham sido instituídos, observando-se as variações no patrimônio líquido ao longo de todo o tempo, desde a data inicial até a data do efetivo pagamento ou crédito;
- os limites de 50% dos lucros ou prejuízos acumulados e 50% do lucro líquido são apurados com base nos respectivos valores no ano em que houver o pagamento ou crédito dos JCP, independentemente do período de maturação.

DA INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Subsidiariamente, caso sejam mantidos, total ou parcialmente, os Autos de Infração ora combatidos, a impugnante ressalta que deve ser prontamente afastada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, diante da ausência de previsão legal expressa.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, a impugnante requer que o cancelamento das exigências fiscais de IRPJ e CSLL ora questionados e, subsidiariamente, que seja afastada a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos, e informa que não está questionando judicialmente a matéria discutida nestes autos.

Requer, por fim, que as futuras intimações sejam feitas em nome de seus advogados, devidamente constituídos através da anexa procuração.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 5ª Turma da já mencionada DRJ/São Paulo I proferiu o Acórdão nº 16-56.875, de 8 de abril de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência total do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

A dedução de juros sobre o capital próprio é faculdade concedida pela lei, cujo exercício se sujeita a limite absoluto, correspondente ao produto da variação da TJLP sobre o patrimônio líquido do ano-calendário correspondente ao seu pagamento/crédito.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação decorrente dos mesmos fatos e elementos de prova.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual repete os argumentos deduzidos anteriormente. Acrescenta, no entanto, que: (i) a decisão da DRJ foi contraditória quando, num momento, concorda com a impugnação no sentido de que a despesa de JCP deve ser deduzida no período-base em que houve o seu pagamento ou crédito e, noutra passagem, afirma que o pagamento pode ocorrer em qualquer data, mas a despesa deve ser lançada e deduzida no exercício dentro do qual foi incorrida; (ii) a decisão da DRJ foi imprecisa ao sustentar que somente podem ser reconhecidos como dedutíveis os valores de JCP efetivamente contabilizados como pagos ou creditados no período em que calculados os respectivos limites de dedução, mas não observar que a empresa observou os limites de 50% do lucro líquido ou 50% dos lucros acumulados ou reservas de lucro no próprio ano-calendário (2010) em que houve o pagamento ou crédito do JCP; e (iii) inexistente preclusão ou renúncia tácita da dedução em um tempo futuro, ideias que poderiam estar por trás da premissa utilizada pela DRJ no sentido de que não houve dedução no próprio ano a que se refere a remuneração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão circunscreve-se à dedutibilidade dos JCP, no ano-calendário de 2010, referentes aos anos de 2006, 2007 e 2009. Isso porque é incontroversa, nem foi objeto da autuação, a dedutibilidade da parcela que se referiu ao próprio ano de 2010.

A fiscalização entende que não é possível a dedução porque a faculdade do pagamento ou crédito desses juros não foi exercida no momento apropriado, qual seja, no decorrer dos respectivos anos-calendário.

A recorrente, no entanto, defende que o legislador não fixou um momento para a remuneração do capital mantido na sociedade. Além disso, há que se reconhecer que o custo de oportunidade e os efeitos da inflação incidem sobre a expressão econômica e o tempo de maturação desse capital. Como o período competente para o registro da despesa é aquele em que ocorre a deliberação societária do pagamento ou crédito, inexistiria vedação ao cômputo dos JCP de forma acumulada.

Para enfrentar a questão, vale a pena reproduzir o seguinte trecho do dispositivo legal que regula a matéria, isto é, o artigo 9º da Lei nº 9.249/95:

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.

(...)

§ 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.

Como se vê, para fins tributários, a sistemática dos JCP sujeita-se às seguintes regras:

1º) os juros são calculados mediante aplicação da variação, *pro rata dia*, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP - sobre as contas do patrimônio líquido (excluída eventual reserva de reavaliação); e

2º) a dedutibilidade é limitada à metade dos lucros (computados antes da dedução dos juros) ou a metade dos lucros acumulados mais reservas de lucros.

Portanto, como primeira providência, calcula-se o valor dos juros com base numa variação *pro rata dia*. Aqui, numa primeira aproximação, inexistente qualquer referência ao ano-calendário envolvido ou mesmo a um determinado período de apuração. Trata-se de aplicar a variação da TJLP, acumulada de acordo com o número de dias considerados, sobre o valor das contas do patrimônio líquido.

Depois, como segunda providência, deve-se verificar o limite de dedutibilidade dos juros anteriormente calculados. O montante dedutível não poderá exceder o maior dos seguintes valores: (i) a metade dos lucros (computados antes da dedução dos juros) ou (ii) a metade dos lucros acumulados mais reservas de lucros. Assim, na primeira hipótese, quando qualifica os lucros como aqueles "computados antes da dedução dos juros", a lei só pode estar se referindo à conta de resultado correspondente ao período-base em que se está investigando a dedutibilidade (o do pagamento ou crédito dos juros). Já na segunda hipótese, quando faz referência a contas patrimoniais (lucros acumulados e reservas de lucros), a lei só pode estar se referindo ao saldo que essas contas acumularam em períodos anteriores.

É nesse sentido, inclusive, o entendimento contido no § 3º, do artigo 29, da IN/SRF nº 11/96, *verbis*:

§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

- a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou*
- b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores¹.*

Portanto, a lei utilizou parâmetros contábeis arbitrariamente escolhidos para definir o limite de dedutibilidade, ou seja, o valor do lucro e o valor de saldos observados no período-base em que se está investigando essa dedutibilidade (o do pagamento ou crédito dos juros). Ora, se é assim, há que se indagar se seria possível o contribuinte voluntariamente escolher o montante dos JCP que será comparado com esse limite (para fins de se aferir o valor dedutível). Isso porque, ao aplicar a TJLP numa dimensão temporal superior ao período-base, ele estará aumentando o montante dos JCP na mesma proporção.

A minha resposta para essa indagação é negativa.

Independentemente dos fatos do caso concreto, há que se manter a coerência das regras tributárias. Não faz sentido estabelecer um limite de dedutibilidade a partir de parâmetros contábeis vinculados a um determinado período-base se o contribuinte pode escolher, a seu bel prazer, em qual período vai alocar sua despesa. Tornar-se-ia um campo propício para o planejamento tributário na medida em que se pode adiar o pagamento ou crédito dos JCP para quando o limite de dedutibilidade permite o aproveitamento da despesa.

¹ Observe-se que esta Instrução Normativa não trata da conta de reservas de lucros porque esta só foi incluída na lei em alteração posterior promovida pela Lei nº 9.430/96.

Ou, mesmo sendo possível esse aproveitamento, para quando se apurar lucro tributável capaz de ser absorvido pela despesa.

É por isso que deve ser dada uma interpretação restrita à regra que trata da aplicação da TJLP. Apesar de inexistir uma referência explícita, a variação *pro rata die* deve ser considerada sobre o mesmo período de apuração para o qual se calcula o limite de dedutibilidade. Nesse sentido, é isso que se extrai do seguinte texto do *caput* do artigo 9º da Lei 9.249/05: "poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real".

Portanto, tem razão a fiscalização quando identifica nessa regra um autêntico limite de dedutibilidade. Trata-se do valor máximo que poderá ser pago ou creditado, relativamente a um determinado período-base, mas, também, de um dos limites de dedutibilidade a ser aplicado nesse mesmo período.

Ademais, há que se lembrar que, antes da introdução do instituto no âmbito tributário pela Lei nº 9.249/95, os JCP apareciam em nosso Ordenamento só na forma de despesas pré-operacionais. Veja-se, nesse sentido, o que dispunha, antes da sua revogação pela Lei nº 11.941/09, o inciso V do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A):

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais. (grifei)

Portanto, a Lei nº 9.249/95 criou verdadeiro benefício fiscal.

Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - definido numa amplitude global². Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Tratando-se de benefício fiscal, diria que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra

² Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23; 200-2 de 24/08/2001

de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios³.

Nessa trilha, quando a lei permite a dedução dos JCP, que no regramento anterior sequer figurava como um instituto capaz de ser tratado como despesa operacional pela contabilidade, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo da regra-matriz de incidência.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

A regra-matriz de incidência é o resultado do trabalho interpretativo de um conjunto de enunciados veiculados nos textos legais. Há diversas técnicas legislativas para conformar o campo de incidência. A isenção nada mais é do que uma dessas técnicas, por meio da qual, algum aspecto de uma predefinição genérica daquele campo é mutilado. Entretanto, se o legislador opta por essa técnica, o CTN exige uma interpretação literal dos seus enunciados para a produção da regra-matriz. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

E não se está pretendendo aqui incluir restrições no texto legal ou promover uma equivocada interpretação da IN/SRF nº 11/96, como sugere a recorrente, mas, sim, obedecendo à norma segundo a qual uma regra de isenção deve ser interpretada da maneira mais restrita possível.

É verdade que o pagamento ou crédito dos JCP é optativo e que ele só passa a ser considerado como despesa incorrida no momento da deliberação societária neste sentido. Mas, isso não afasta a necessidade de observância dos limites estipulados na lei.

A recorrente, no entanto, pretende se valer dos limites observados nos anos-calendário anteriores para justificar sua dedução no ano de 2010. Assim, defende que os JCP calculados dentro dos limites (variação da TJLP no respectivo ano e cinquenta por cento dos parâmetros contábeis) observados nos anos de 2006, 2007 e 2009 podem ser deduzidos no ano de 2010. Acrescenta que, mesmo assim, não superou o limite de cinquenta por cento dos parâmetros contábeis observado no ano de 2010.

Não importa. A variação da TJLP do ano de 2010 aplicada ao patrimônio líquido, qual seja, R\$ 33.885.437,11, não poderia também ter sido superada para fins de dedutibilidade. Nesse sentido, correta a glosa do excesso perpetrada pela fiscalização.

³ Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 17a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

Quanto ao fato de existir jurisprudência favorável ao entendimento da contribuinte, basta dizer que, há também julgados no sentido contrário. Cite-se, por exemplo, os seguintes:

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, de 11/11/2010)

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade insita 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.

(Acórdão nº 1301-001.118, de 05/12/2012)

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) é optativo, e, nos termos da lei, eles só passam a existir no mundo jurídico com o pagamento ou o crédito individualizado ao titular, sócios ou acionistas. Somente nesse momento podem ser considerados como despesa incorrida, devendo-se realizar seu cálculo em função do patrimônio e lucros do exercício em que surgiram. Não é possível se apurar o montante de despesa incorrida com base em períodos anteriores a sua existência.

(Acórdão nº 1102-000.934, de 08/10/2013)

As demais questões levantadas pela recorrente contra a glosa promovida pela fiscalização estão todas implicitamente superadas pelo contexto argumentativo acima produzido.

Por fim, no tocante aos juros aplicados sobre a multa de ofício, a recorrente alega que há ausência de previsão legal para a sua incidência.

Essa argumentação costuma ser motivada pela ressalva contida no artigo 161 do CTN. Confira-se:

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

Ou seja, apenas o valor do principal poderia ser atualizado pelos juros, ressalvado o direito de o Fisco exigir a multa correspondente, sem que esta pudesse ser atualizada.

Outras vezes faz-se semelhante argumentação com base no que dispõem o artigo 61, c/c o seu § 3º, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(grifei)

Desta feita, somente sobre os débitos de tributos e contribuições poderiam incidir os juros.

Sem embargo, sobre o assunto, o entendimento do CARF pode ser extraído das seguintes súmulas:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (grifei)

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (grifei)

Portanto, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Esta última expressão é definida pelo CTN nos seguintes termos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (grifei)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Como é cediço, a matéria sumulada é de observância obrigatória por disposição expressa do que consta no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

A despeito das decisões colacionadas pela recorrente, há outras que corroboram o entendimento acima expresso. Note-se, por exemplo, as ementas dos seguintes acórdãos da Câmara Superior:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

(Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada:
Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.
(Acórdão nº 9101-01.192, de 17/10/2011, Redator Designado:
Claudemir Rodrigues Malaquias)

Ademais, o STJ também já se pronunciou neste sentido. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

(Acórdão REsp 1.129.990/PR – Relator: Min. Castro Meira -
DJe de 14/09/2009)

Assim, concluo que está correta a incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 13888.722323/2013-94
Acórdão n.º **1401-001.531**

S1-C4T1
Fl. 806

CÓPIA