



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 13888.722323/2013-94
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.691 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE.
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

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

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos

sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto ao ano de 2010, diante de "*adições não computadas na apuração do lucro real - excesso de juros sobre capital próprio*", com a imposição de multa de 75% (fls. 86/98).

Consta do Termo de Constatação Fiscal (fls. 74/85) como descrição dos eventos que originaram a autuação fiscal:

IV - DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1. Excesso de Juros sobre Capital Próprio nas bases de IRPJ e de CSLL

Conforme apurado no item V, foram pagos juros a título de remuneração de capital próprio em valor superior ao permitido pela legislação tributária no montante de R\$ 41.265.811,68 (R\$ 75.151.248,80-33.885.437,21).

Tal valor pago a maior não foi adicionado ao Lucro Líquido para formação do Lucro Real, conforme o Livro de Apuração do Lucro Real do ano de 2010 apresentado pelo contribuinte - embora a ficha 09A da DIPJ 2011, no campo 17 (Excesso de Juros sobre o Capital Próprio pago ou creditado) esteja zerada, o mesmo foi devidamente intimado a esclarecer se este valor havia sido adicionado ao Lucro no Lalur para eliminar a possibilidade de ter havido tal acréscimo em outra conta ("OUTRAS ADIÇÕES"). O contribuinte esclareceu que não houve adição a título de JCP. Por esse motivo, o valor será acrescido pela presente fiscalização conforme abaixo (...)

A contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo pela manutenção integral dos lançamentos, conforme acórdão ementado da forma seguinte (fls. 717/732):

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, em acórdão assim ementado:

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

Em 16/03/2016, a contribuinte foi intimada quanto ao acórdão (fls. 813), interpondo recurso especial em 31/03/2016, alegando-se divergência na interpretação da lei tributária, quanto aos seguintes temas:

(i) dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, indicando como paradigmas os acórdãos: **(i.a) 1402-001178** (processo administrativo nº 16327.720115/2012-13), no qual se decidiu que "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 previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito" e **(i.b) 1801-001128**, do qual consta: "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"

A contribuinte indica outros acórdãos no mesmo sentido, sem arrolá-los como paradigmas (107-08941, 101-96751, 105-17258, 1401-000900, 1401-000901 e 1401-000902).

(ii) a incidência de juros sobre a multa de ofício, indicando como paradigmas os acórdãos: **(ii.a) 9101-000722**, do qual se destaca: "*Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada*" e **(ii.b) 1202-001.118**, em sentido similar: "*Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício*".

O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas da decisão do Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo):

1) JCP - Dedutibilidade e Regime de Competência e Aspecto Temporal (...) Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que "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."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "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."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

2) Juros de Mora sobre Multa de Ofício Proporcional. (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem, o entendimento de que "não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício."

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que "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."

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo. (...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, dou seguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo.

O processo foi remetido à Procuradoria em 12/05/2016 (fls. 987), que apresentou contrarrazões em 24/05/2016, nas quais pleitea seja negado provimento ao recurso (fls. 988/1.014).

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial, eis que tempestivo e demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária.

Passo a analisar seu mérito.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A Lei nº 9.249/1995, dispõe sobre os juros sobre capital próprio, tendo a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nestes autos (2010):

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. (...)

§ 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. (ver se vigente ao tempo dos fatos)

Segundo a Lei nº 9.249/1995, portanto, os juros sobre capital próprio ("JsCP") serão dedutíveis no momento em que *pagos* ou *creditados* ao acionista (art. 9º, *caput*). O mesmo dispositivo legal estabeleceu que estes JsCP seriam calculados sobre contas do patrimônio líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP (art. 9º, *caput, in fine*). E ainda limitou os juros ao valor de 50% de lucros acumulados ou das reservas de lucros (art. 9º, §1º).

Pois bem.

A remuneração de capital dos sócios, por meio de JsCP, é faculdade decorrente da liberdade do exercício da atividade econômica. E apenas com o pagamento ou crédito aos sócios - após assembleia que delibere a esse respeito - surge a despesa correspondente a estes JsCP.

A inexistência de norma tributária - ou mesmo de outro ramo do Direito - que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9º, acima colacionado. Assim, só quando os JsCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa pelo artigo 9º, acima reproduzido.

No caso destes autos, houve efetiva deliberação e pagamento aos acionistas em 2010, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma similar, legitimando a dedução dos juros sobre capital próprio em ano-calendário futuro:

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

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido. (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, Resp 1086752, DJe 11/03/2009)

O julgamento realizado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça não foi submetido à sistemática do então vigente art. 543-C, do CPC/1973. Assim, não se trata de decisão de reprodução obrigatória pelos membros deste Colegiado. De toda forma, reforça o entendimento ora manifestado no presente voto.

Por fim, afasto a alegação de renúncia do direito pela ausência de deliberação de pagamento dos JsCP nos anos anteriores, por força do artigo 192, da Lei nº 6.404/1976. Até porque "os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente", como prevê o artigo 114, do Código Civil. A eventual renúncia do direito pela contribuinte só poderia

ocorrer de forma expressa, não se admitindo sua presunção pela mera omissão de manifestação do acionista em assembleias realizadas em anos anteriores.

Acrescento que o artigo 132, da Lei nº 6.404/1976 não estabelece obrigação de deliberação a respeito do pagamento de JsCP nas assembleias gerais ordinárias, o que corrobora a impropriedade em se tratar a omissão dos acionistas como renúncia ao direito de pagamento destes JsCP.

Destaco trecho de voto de lavra do ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkimin, adotando-o como fundamento do presente voto, a respeito da inaplicabilidade da "preclusão temporal" quanto aos JsCP de anos anteriores:

Portanto, tendo em vista ser a preclusão relacionada à perda de direitos, faculdades ou poderes processuais, logicamente, não será aplicada à hipótese de ausência de deliberação de JCP.

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

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

Deste modo, não merece prosperar o argumento de preclusão temporal, vez que esse instituto não é aplicável à perda de direito material e tampouco existe previsão legal de prazo para deliberação de pagamento de JCP. (Acórdão nº 1401-000.901, processo administrativo nº 16327.001409/2010-81)

Diante de tais razões, notadamente considerando que o art. 9º da Lei 9.249/95 define que o "pagamento ou crédito" é definidor do momento da ocorrência do fato gerador dos JsCP, entendo que apenas neste momento é possível a dedutibilidade destes "juros".

Em que pese o entendimento desta Relatora, esclareço que esta Turma da CSRF firmou entendimento em sentido contrário, com composição similar à presente, como se observa do acórdão nº 9101-002180, proferido em sessão de julgamento de 19/01/2016:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

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.

Em referido julgamento, foram vencidos esta Relatora, além dos Conselheiros Luis Flávio Neto, Lívia de Carli Germano (suplente convocada), Ronaldo Apelbaum (suplente convocado) e Maria Tereza Martinez Lopes. O entendimento desta Relatora não se alterou desde aquele julgamento.

Diante de tais razões, com a devida vênia ao entendimento majoritário desta Turma, voto por **dar provimento ao recurso especial** da contribuinte.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Como manifestado em julgamentos anteriores desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, dou provimento ao recurso especial da contribuinte para reconhecer a ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, em face da falta de previsão expressa em lei para tanto, mantendo, assim, o acórdão recorrido.

Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *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.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros. Nesse sentido, destaca-se a , redação do citado dispositivo, com redação vigente ao tempo do fato gerador tratado nestes autos (2007):

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:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

*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.*

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõem o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Diante de tais razões, com a devida vênia ao entendimento majoritário desta Turma, **dou provimento ao recurso especial** da contribuinte quanto a ambos os temas (JsCP e juros sobre a multa).

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado

Conheço do recurso especial, porque ele preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2010 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesas com pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCPs) referentes a períodos anteriores (anos-calendário de 2006, 2007 e 2009).

O lançamento foi mantido pelas decisões administrativas já proferidas nestes autos.

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: 1) dedutibilidade fiscal dos valores acumulados de Juros sobre Capital Próprio; e 2) não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ao final do recurso, ela pede que sejam canceladas todas as exigências fiscais mantidas no acórdão recorrido. Na hipótese de manutenção dos créditos tributários, pede-se o afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

1ª DIVERGÊNCIA - DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

No que diz respeito à primeira matéria contestada pela contribuinte, o dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial suscitada é o art. 9º, *caput* e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente com a redação vigente à época dos fatos objeto da lide:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

(...)

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

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

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

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

Entendo que não assiste razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualifica).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como permitir o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

(...)

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como o de autonomia patrimonial e o de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente conseqüência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/1994, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/1993, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

"2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que

o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- *famílias;*
- *empresas;*
- *governos, nas diferentes esferas do poder;*
- *sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;*
- *sociedades cooperativas;*
- *fundos de investimento e outras modalidades afins.*

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento,

trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial."

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Deste raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato de os Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

"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 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 a legislação exige deliberação e

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

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."

Ainda que não seja causa do fato de os JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCPs como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haver juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCPs, é o capital dos sócios, ou seja, há de ocorrer "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pagos aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCPs também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de dedução na apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP, definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa, ou cinco por cento ao ano (o que for menor).

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que tanto essa taxa quanto os cinco por cento ao ano devem ser aplicados "*pro rata die*", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um certo ano e seu rateio proporcional ao número de dias pelos quais o capital dos sócios ficou em poder da empresa configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCPS)

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCPS transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPS. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que elas entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, estas são encerradas e as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais têm influência de um ano para outro. As contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes. É um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

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

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

*III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;*

*IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)*

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

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

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

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A..

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionados no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados. É o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

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

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

(...) (grifou-se)

Desta imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não

foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção à aplicação do regime de competência, conclui-se que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim, regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste. Em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...) (grifou-se)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no seu reconhecimento no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) a recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI², em seu Manual³:

"3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

³ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

(atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas."

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado-se os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente em situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra a encontrada no presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, têm que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período em que se deu a utilização do capital dos sócios, isto é, no período pelo qual esse capital permaneceu investido na sociedade.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

"(...) a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração."

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro, de 10/09/2013:

"(...) a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades."

Daí então se conclui que o incorrimento das despesas deve se dar no exercício do auferimento das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício, que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido do período.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior ou de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCPs só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, de lucro).

Portanto, a eventual realização de assembléia que determine pagamento de JCPs não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembléia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital

que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social; seja o deliberado em assembléia, seja o decidido pela administração, no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento das despesas se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionistas na sociedade (período durante qual a empresa usufrui do capital), ou, ainda, no exercício em que há correlação com as receitas correspondentes, é elementar ver que a data de assembleia geral que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCPs de um exercício, relativamente ao capital disponibilizado naquele período, e não efetuar pagamento algum (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência. Dessa forma, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, deixando de ir ao respectivo resultado, podem ser incorridas em períodos posteriores. Ou, ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCPs, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente daquele durante o qual o capital a ela vinculado esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

A lei societária delimita temporalmente o direito de fazer incorrer despesas: o exercício social definido no art. 175 da Lei das S.A.. Não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, "b" da Lei nº 6.404/1976), assim como não há, por observância do regime de competência, direito de postergação de despesas para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá sofrido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros também por força do disposto no art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. (...)

(...)

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

(...)

Observe-se que o caso concreto não pode ser enquadrado como uma das hipóteses que permitem ajustes referentes a exercícios anteriores, uma vez que **não** houve mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁴ a fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1º, "b", todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

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.

A destinação do lucro é uma decisão submetida, ao final de cada exercício, à assembléia de sócios/acionistas. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir seus lucros. Talvez daí tenha vindo a forma tão restrita como a Lei das S.A. tratou a questão da possibilidade de despesas de um exercício afetarem o resultado de outro: a

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

apuração do lucro líquido, com a conseqüente destinação dos lucros e impactos em todos os exercícios futuros, afeta direitos de todos os sócios/acionistas.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais se considerarmos que a norma em debate é aplicável aos mais diferentes setores da economia.

Tal fato representa mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2009 (se tivessem efetivamente existido naquela época) podem ser computadas como tal no ano-calendário de 2010.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/1995

O art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real para as despesas **incorridas⁵ e pagas**, não incluindo nesse tratamento as despesas **pagas e não incorridas**. Este último caso seria o das despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior (poderiam, à época, ser despesas), mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas.

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, registre-se que a empresa não sofre limitação de valor na dedução, do lucro líquido do exercício, de despesas de JCPs. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de valor, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCPs do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/1995 e o excesso dessas despesas deve ser estornado, em obediência ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa e devidamente constituída e escriturada (no passivo) a corresponde dívida/obrigação de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", mas apenas "**juros** pagos ou creditados". Assim, não se pode

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Os "juros" podem ser entendidos como "despesa de juros" ou como "obrigações/dívidas⁶ de juros".

Assim, pode-se falar em direito à dedução dos juros pagos, seja por conta do pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja pelo pagamento de dívida relativa a JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

Observe-se que o art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não traz, propriamente, restrição temporal, mas apenas uma restrição material. Explico: para que os JCPs sejam pagos, é necessário que os JCPs a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCPs (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou, ainda, não de existir as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** a obrigação de pagar JCPs constituída em razão de as despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução, do lucro real, dos valores pagos para extinguir a dívida relativas a JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/1995.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, do qual as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No caso dos autos, **não havia dívidas/obrigações** da sociedade de pagar JCPs vinculadas a **despesas** de JCPs **incorridas em exercícios anteriores** (ausência de passivo). Estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência ao art. 177 (regime de competência) e ao art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCPs, nem tampouco despesas de JCPs - já que estas são somente as incorridas no exercício).

A Instrução Normativa (IN) SRF nº 11, de 21/02/1996, ao tratar dos Juros sobre Capital Próprio, trouxe o *caput* do art. 29 com a seguinte redação:

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

⁶ Ou juros a pagar.

Comparando-se o texto do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996 com o *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, observa-se que foi incluída a expressão "observado o regime de competência".

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do *caput* do citado art. 29, em razão da presença desta expressão em sua redação. A própria contribuinte recorrente sugere que, a prevalecer a interpretação adotada pela Fiscalização na lavratura dos autos de infração, a IN seria ilegal por ter extrapolado o conteúdo da lei que visava regulamentar.

A legalidade da inclusão da expressão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

É fato que não é a expressão guerreada que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino na análise do art. 177 da Lei das S.A., o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com poucas e expressas exceções para a legislação fiscal (entre as quais os JCP não se encontram).

As exceções não podem ser presumidas e a regra geral não tem que ser expressamente repetida em todos os dispositivos específicos. Assim, não há qualquer ilegalidade no *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996.

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pela contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito (esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo), entendo por bem tratá-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCPs para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa, já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de sua conversão em obrigação de pagar JCPs).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCPs e a conseqüente constituição da obrigação de pagá-los, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento no benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "a título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCPs.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não são atendidos os requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que houve renúncia ao mesmo, mas apenas que sequer existe a capacidade de renunciá-lo. Mesmo que haja a renúncia, esta não produz efeito algum, já que o direito não poderia ser usufruído caso a renúncia não tivesse existido.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta se daria no âmbito societário e não no âmbito fiscal. Seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCPs na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação, de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCPs. A mera permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subsequentes, despesas de exercícios anteriores não incorridas, aí sim a discussão teria algum sentido, já que não houve renúncia (não existiu manifestação de vontade em não fazer) ou decadência (não há prazo que fulmine tal direito).

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não houvesse aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados. A sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como não teve sua conduta enquadrada entre as possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas não incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução desde que esse direito não tenha sido renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite⁷ a dedução do lucro líquido de despesas não incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCPs que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

São improcedentes os argumentos que tentam caracterizar o "incorrimento extemporâneo" das despesas atinentes a JCPs como mera postergação de despesas, com

⁷ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

antecipação de imposto. Segundo tal tese, o Fisco não sofreria nenhum prejuízo em decorrência de condutas como a analisada nos presentes autos, razão pela qual seria descabida a correspondente lavratura de autos de infração.

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembléia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCPs.

Certamente dessa deliberação nasce um direito, para os sócios, de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder à conversão de obrigações anteriores de JCPs, já que não houve incorrimento de despesas de JCPs nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCPs, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, como distribuição de dividendos, etc.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte em relação à pretensa possibilidade de se deduzir do lucro real despesas atinentes a Juros sobre Capital Próprio de anos anteriores.

2ª DIVERGÊNCIA - NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Mantida as exigências fiscais tratadas no item anterior, cabe analisar agora a divergência sobre a manutenção da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Sobre o tema, adoto as razões de decidir do Acórdão nº 9101-00.539, proferido em 11/03/2010 por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

"De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"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 tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a 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.”

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO

E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. *É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.*

2. *Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

3. *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)*

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

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."

Registro ainda uma outra decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, reiterando o entendimento de que é “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), conforme a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

O voto que conduziu a referida decisão consignou:

"[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o

montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.' ”

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir, concluo que sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Nestes termos, voto no sentido negar provimento ao recurso especial da contribuinte também neste item, para fins de manter a incidência dos juros sobre a multa.

Resumindo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação às duas divergências por ela suscitadas.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo