



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

Processo nº 13888.724255/2012-17
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-001.561 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO
Recorrentes INDÚSTRIAS ROMI S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, 1) Por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior. 2) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Cuida-se de Recurso de Voluntário e de Ofício manuseados contra decisão proferida pela 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP.

Depreende-se do presente processo administrativo que em desfavor da ora recorrente foram lavrados autos de infração (fl. 909 em diante), relativamente ao IRPJ e a CSLL, relacionados ao ano-calendário 2007, acrescidos de multa de ofício no patamar de 75%, e multa isolada ante o impacto promovido no recolhimento de estimativas.

Consoante Termo de Constatação Fiscal, fl. 888 em diante), a Fiscalização apurou que a recorrente teria efetuado dedução do pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) em desacordo com a legislação vigente durante o ano de 2007, verificando-se o pagamento anual de R\$ 42.813.861,77, a título de Juros sobre Capital Próprio a seus acionistas, sendo os créditos efetuados na contabilidade da seguinte forma: R\$ 12.961.993,91, em Junho/2007; R\$ 14.140.358,46, em Setembro/2007; e R\$ 15.711.509,40 em Dezembro/2007.

Segundo apurou a Fiscalização, o limite para dedução do JCP do contribuinte seria de R\$ 19.835.171,21 (com base na TJLP do período Lei nº 9.249/95, art. 9º do RIR/1999, art. 347; e IN SRF nº 93/97, art.29), todavia, o valor creditado foi integralmente deduzido.

Registrou a Fiscalização que o representante da empresa, José Carlos Pantaroto, ciente dos valores compareceu à DRF e esclareceu que o valor total distribuído, que somou R\$ 42.813.861,77, refere-se à distribuição de valores referentes aos anos de 1996 a 2006. Segundo ele, os valores que não foram distribuídos à época foram calculados em 2007 conforme planilha apresentada.

A Fiscalização entendeu que o limite a ser aplicado é do ano de 2007 independentemente de ser tratar de lucros de anos anteriores, isso porque as receitas e despesas devem ser reconhecidas quando da ocorrência dos fatos jurídicos e econômicos. Assim efetuou a glosa das despesas no valor de R\$ 22.978.690,56 (fl. 902). Exigindo a multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2007, com fulcro no art. 44, II da Lei 9.430/96, também em face do excesso da dedução dos juros sobre o capital próprio (fls. 905 a 907).

Devidamente cientificada (fl. 927), a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 932 e seguintes), aduzindo em resumo, a nulidade dos autos de infração na medida em que a autoridade fiscal teria incorrido em erro material gravíssimo, eis que não considerou o critério previsto na Lei 9.249/95, a qual admitiu o reconhecimento e a dedução de JCP, limitados à variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP).

Frisou a contribuinte que o erro material praticado pela autoridade fiscal ocorreu no momento em que esta realizou o cálculo partindo do Patrimônio Líquido de 31.12.2006, no valor de R\$ 341.301.207,69 aplicando a TJLP do ano de 2007 no percentual de 6,38 e não a variação *pro rata* dia da TJLP, como dispõe a legislação mencionada acima, resultando assim, em valor a distribuir totalmente equivocado, qual seja, R\$ 19.835.171,21, levando a Fiscalização a considerar que houve distribuição a maior, de sorte que seria devida a adição ao cálculo do IRPJ e CSLL, contudo, deixou de considerar a variação *pro rata* dia da TJLP e as movimentações que ocorreram no Patrimônio Líquido no ano de 2007, em razão das Ofertas Públicas de Ações (Docs. 09 e 10).

Defendeu que a variação *pro rata* dia no período do pagamento, corresponde ao resultado do produto dos fatores de acumulação diários deve ser computada para fins de cálculo do fator de acumulação de TJLP e que ignorar esse fato significa distorcer a matéria tributável em prejuízo do contribuinte, de modo que, ficou evidente que o lançamento seria nulo de pleno direito, haja vista que a autoridade fiscal errou na construção do lançamento, eis que deixou de aplicar o disposto no art. 9º, da Lei 9.249/95 e igualmente, sequer apresentou a devida capitulação legal para sustentar as razões da não aplicabilidade da variação *pro rata* dia da TJLP.

Na sequência, argumentou que em nada obstante o erro material acima mencionado, a Fiscalização não observou que a Lei nº 9.249/95, ao instituir a figura dos JCP, admitiu expressamente em seu art. 9º, § 7º, que os valores pagos a título de JCP sejam imputados ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.406/76, defendendo que a citada norma permitiu que imputasse aos JCP, o valor dos dividendos, devem então receber o mesmo tratamento societário do art. 202 da Lei nº 6.404/76, o qual admite expressamente a distribuição de lucros acumulados em exercícios anteriores, sem prejuízo do disposto no § 2º, do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o que significaria que a lei equiparou JCP a dividendos para todos os efeitos societários quando o valor daqueles fossem a estes imputados pela assembleia realizada para deliberação de seu pagamento, desde que sejam atendidas as condições previstas no referido § 2º, quais sejam: i) a concordância dos acionistas em relação à não distribuição de dividendos nos períodos em que os respectivos lucros foram gerados; ii) o registro dos lucros não distribuídos em conta de reserva, e iii) o recolhimento do imposto de renda na fonte, integralmente efetuado pela Impugnante na data do efetivo crédito dos JCP a seus acionistas.

Insistiu que ao glosar a despesa com o pagamento de JCP relacionados ao ano-calendário 2007, a Fiscalização parece não ter se dado conta de que agiu de forma

contrária ao interesse que inspirou o legislador a instituir a figura dos JCP no plano tributário, que não foi outro senão o de estimular a capitalização da sociedade, inibindo a captação de recursos no mercado financeiro, cujo custo seria muito mais elevado, e se os acionistas mantiveram no patrimônio dela recorrente o valor proveniente de lucros auferidos no período de 1996 a 2006, nada mais justo que sejam remunerados em função do tempo correspondente à indisponibilização da parcela retida.

Registrou que a possibilidade de pagamento de JCP calculados de forma acumulada já foi confirmada pelo então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF e que tendo agido de acordo com o que determina a lei, e em conformidade com a jurisprudência pacífica do CARF, deve ser declarada de plano a improcedência do lançamento fiscal, com o cancelamento da respectiva exigência.

Insurgiu-se contra a cobrança concomitante da multa de ofício e também da multa isolada e requereu fosse acolhida a preliminar de nulidade e no mérito, fosse julgada totalmente procedente a presente impugnação, eis que fora suficientemente demonstrado que não há óbice para distribuição dos JCP de períodos anteriores, pois procedeu a distribuição em conformidade com a Lei 9.249/1995 e demais dispositivos aplicáveis a matéria.

A 2ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, nos termos do acórdão e voto de folhas 966 em diante, julgou o lançamento parcialmente procedente, frisando de início que o procedimento adotado pela recorrente seria legalmente amparado pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, e que ao contrário do que afirmado pela Fiscalização, não ofendeu o regime de competência, o qual está ligado ao conceito de “despesa incorrida”, que assim só se torna, no momento em que “se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros” e “o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu”.

Citando posicionamento doutrinário, a decisão recorrida entendeu que somente a partir desse momento é que se cogita a aplicação do regime de competência e no caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros, no caso 2007.

Dito isso, assinalou a decisão recorrida que para efeitos de IRPJ e CSLL, o pagamento de juros sobre capital próprio recebe tratamento fiscal de despesa financeira idêntico ao tratamento dos juros sobre capital de terceiros, tanto que a própria administração ao regulamentar a aplicação do artigo 9º da Lei 9.249/95 determinou a sua contabilização como despesa financeira da empresa pagadora (portanto, dedutível) e receita financeira da empresa beneficiária (portanto, tributável exclusivamente na fonte, ou como antecipação do devido na declaração, no caso de empresas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado) (IN 11/96, artigo 29).

Segundo a decisão recorrida, se o pagamento de juros sobre o capital próprio tem tratamento fiscal de despesa financeira para a empresa pagadora, tal despesa, em observância ao regime de competência, só deve ser imputada aos seus resultados no momento em que a sociedade se obriga a pagar os juros, observando que antes da deliberação societária no sentido de que se efetue o pagamento de juros sobre o capital próprio não há de se falar em direito subjetivo dos sócios ou acionistas ao seu recebimento e nem em despesa incorrida, não

se podendo cogitar antes disso em observância ao regime de competência posto que não há ato jurídico tornando a empresa devedora dos referidos juros.

No caso concreto, entendeu a decisão objetada, que a contribuinte deliberou efetuar o pagamento de juros sobre capital próprio em 2007 tomando por base o patrimônio líquido de 1996 a 2006, atendidas as condições e limites previstos na Lei nº 9.249/95 e que a despesa correspondente ao pagamento desses juros, portanto, somente surgiu em 2007, sendo assim, verificou-se que o contribuinte não pretendeu computar em um exercício valores de JCP pertinentes a exercícios anteriores”, embora os juros pagos e deduzidos em 2007 tenham sido calculados também com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores de 1996 a 2006, trata-se de despesas relativas ao ano-calendário 2007, e não de 1996 a 2006, tendo em vista que somente em 2007 ocorreu a deliberação sobre o pagamento/crédito dos valores desses juros, portanto, somente naquele ano-calendário a despesa a eles relativa tornou-se incorrida, ou seja, o pagamento desses valores tornou-se obrigação da empresa e direito dos acionistas, afetando o resultado.

Portanto, pelas razões acima expostas, entendeu a decisão recorrida (parte objeto de Recurso de Ofício) que não tem amparo legal estabelecer como condição para a dedução dos juros sobre o capital próprio que o pagamento desses mesmos juros seja efetuado em cada ano-calendário, cujo valor das contas do patrimônio líquido foi tomado como base para seu cálculo, como entendeu a fiscalização. Daí porque a previsão da IN 11/96, no sentido de que os juros sobre capital próprio são dedutíveis segundo o regime de competência, significa apenas que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento é que nasce a obrigação a eles relativa, salientando que a matéria foi apreciada em vários julgamentos do CARF, tendo sido objeto de diversos acórdãos, citando as ementas.

Após estas conclusões, frisou a decisão recorrida que seria necessário observar também o entendimento da Receita Federal expresso nos atos oficiais publicados, de sorte que aludiu ao disposto no Ato Declaratório Normativo ADI nº 13 de 1996, para entender que “o limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.”

Observou, destarte, que o ADI não limitou a incidência da TJLP (taxa de juros) apenas ao ano em que foi efetuado o pagamento, tal qual fez a Fiscalização, que implicou na maior parte da glosa, portanto, a única limitação ao valor máximo dedutível seria 50% do Lucro Líquido em 2007 antes do IRPJ (R\$ 41.636.083,37), conforme apurado pela fiscalização (TVF fl. 893). Por seu turno, o valor apurado com base na TJLP dos períodos relativos aos JCP pagos pelo contribuinte, limitados pelo lucro a distribuir de cada período, atingirem o montante de R\$ 59.329.879,19 (demonstrativo de fl. 885, apresentado durante a auditoria fiscal), sendo que o contribuinte efetuou o pagamento e a dedução do valor de R\$ 42.813.861,77, registrando que a apuração do valor do limite no ano de 2007 pela Fiscalização não foi contestado na peça impugnatória e, de igual forma, inexistiria no relatório fiscal ressalvas aos cálculos do contribuinte no que tange a TJLP. Assim, entendeu remanescer tributável a parcela de R\$ 1.177.778,40 da base de cálculo original, em dezembro de 2007 (42.813.861,77 – 41.636.083,37).

Diante disso, julgou-se procedente em parte a impugnação, para reduzir a base de cálculo da infração tributada ao valor de R\$ 1.177.778,40, mantendo a multa isolada proporcional em concomitância com a multa de ofício igualmente proporcional.

Como já adiantado, a parcela da autuação exonerada foi submetida a Recurso de Ofício, e a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em relação ao crédito tributário mantido, argumentando que discussão que remanesceria é meramente fática, e não de direito, já que ficou assentado que não existe qualquer oposição ao pagamento de JCPs acumulados em anos anteriores.

Dito isso, argumentou a contribuinte que não contestou, na peça impugnatória, o critério utilizado pela autoridade fiscal – no que tange ao limite de R\$ 41.636.083,37 apontado pela fiscalização –, em razão de ter pleiteado a nulidade integral do auto de infração, sendo que não foi considerada pela autoridade lançadora a variação *pro rata* dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e as movimentações que ocorreram no Patrimônio Líquido da Recorrente no ano de 2007, em razão da Oferta Pública de Ações – O.P.A., e tampouco foi apresentado o embasamento legal do critério utilizado pela fiscalização, e que foram devidamente contestados na peça impugnatória às fls. 5.

Seguiu defendendo que muito embora tenha sido informado, no curso dos trabalhos, que os valores não disponibilizados aos acionistas em anos anteriores haviam sido considerados na apuração dos JCPs pagos em 2007, a fiscalização teria se preocupado em solicitar apenas os documentos contábeis relacionados aqueles anos, bem como a memória de cálculo utilizada para apurar o valor dos JCPs a pagar. Além disso, a referida autoridade limitou-se a acessar os dados contidos nas DIPJ do ano-calendário de 2007 e não dos anos anteriores, sem observar adequadamente o disposto no § 1º, do artigo 9º, da Lei 9.249/95, com redação dada pela Lei 9.430/1996.

Insistiu que a falta de interesse da Fiscalização em analisar a possibilidade de computar os JCPs que poderiam ter sido pagos em anos anteriores levou a Recorrente a inferir que o auto de infração estaria fundamentado apenas na suposta impossibilidade de creditá-los de forma acumulada e, como já mencionado, a fiscalização não teria demonstrado interesse em apurar a adequação da recorrente aos limites para pagamento de JCPs, e que, de qualquer sorte, a delimitação do escopo da discussão feita pelo Acórdão facilitou em muito a solução da presente controvérsia - apesar de não ter sido declarada a total improcedência do auto de infração no instante em que foi confirmado às fls. 16 que a autoridade fiscal não considerou a variação *pro rata* dia da TJLP nos períodos anteriores e ainda transcreveu o Ato Declaratório Normativo – ADI nº 13 de 1996, de sorte que bastaria, nesse momento, para que seja decretada a total improcedência do presente auto de infração, no que tange à remanescente manutenção do crédito tributário no valor de R\$ 1.177.778,40, o correto exame da DIPJ 2008 ano-base 2007 (Documento 1) e do quadro elaborado, os quais demonstram que a Recorrente cumpriu o limite de 50% para dedutibilidade dos JCPs no ano de 2007, conforme prevê o §1º, do artigo 9º da Lei 9.249/95.

Transcrevo abaixo o quadro demonstrativo constante da página 6 do recurso Voluntário:

Lucro Líquido antes do IRPJ, conforme Ficha 06A, Linha 55, da DIPJ 2008 - Ano-Calendário 2007	Total de JCPs distribuídos, conforme Ficha 06A, Linha 34, da DIPJ 2008 - Ano-Calendário 2007	Total dos Lucros computados antes da dedução dos JCPs, conforme §1º, do art. 9º, da Lei 9.249/1995	Limite para distribuição (%), conforme §1º, do art. 9º, da Lei 9.249/1995	Valor passível de distribuição dentro do limite de 50%, conforme previsto do §1º, do art. 9º, da Lei 9.249/1995	Total de JCPs efetivamente distribuídos, (Ficha 06A, Linha 34, da DIPJ 2008 - Ano-Calendário 2007)
83.272.166,74	42.813.861,77	126.086.028,51	50%	63.043.014,26	42.813.861,77

Tornou a anotar que a fiscalização ignorou o critério estabelecido pelo § 1º, do artigo 9º, da Lei 9.249/1995, pois não observou que 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, ou seja, a autoridade fiscal considerou como limite para distribuição dos JCPs, o Lucro Líquido antes do IRPJ apresentado na DIPJ ano-base 2007, Ficha 06A, Linha 55 (Documento 1), sem observar que este lucro é após a distribuição do próprio JCPs e, dessa forma, estaria configurada a hipótese prevista nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 16 do Decreto nº 70.235/722, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 8.748/93 e 9.532/97, reiterando o pedido de nulidade total do auto de infração apresentada na peça impugnatória, por não ter a autoridade fiscal observado: 1) O critério de aplicação da variação *pro rata* dia da TJLP, descumprindo o artigo 9º, da Lei 9.249/1995 e o ADI nº 13 de 1996; 2) O critério para apuração do limite de 50% para fins de dedutibilidade, previsto no §1º, do artigo 9º, da Lei 9.249/1995, com redação dada pela Lei 9.430/1996, de que 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.

Aduziu em conclusão, que o procedimento que adotou para apurar o valor dos JCPs que poderiam ter sido pagos no período de 1996 a 2006 foi o de (i) aplicar a TJLP sobre o valor do Patrimônio Líquido apurado ano a ano (o que não havia sido observado pela autoridade fiscal, mas que foi aceito pelo r. Acórdão), (ii) verificar se o valor apurado não excedia os limites legais (50% do lucro do exercício ou 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros); (iii) deduzir do valor a pagar aquilo que já poderia ter sido objeto de pagamento em ano anterior e, por essas razões, reiterou o pedido de cancelamento total da exigência fiscal, por ser medida de justiça.

Em argumento alternativo insurgiu-se contra a concomitância das multas de ofício e isolada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos de recorribilidade. Bem assim, o Recurso de Ofício atende aos requisitos legais e regimentais, admito-os para julgamento.

Tal como descrito no relatório acima circunstanciado, cuida-se na espécie de autos de infração versando glosa à dedução de pagamentos de juros sobre o capital próprio (JCP), no ano-calendário 2007, considerando que foram incluídos valores de exercícios anteriores, ultrapassando o limite estabelecido para o período de apuração em curso.

A decisão recorrida afastou, substancialmente, o conteúdo das imputações fiscais ao dispor que o procedimento adotado pela recorrente seria legalmente amparado pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, e que seu procedimento não ofendeu o regime de competência, o qual está ligado ao conceito de “despesa incorrida”, que assim só se torna, no momento em que “se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros” e “o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu”, situações que somente se aperfeiçoam, no caso dos juros sobre capital próprio, quando a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo, ou seja, após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá.

Relativamente à parcela mantida, o entendimento da decisão recorrida foi de que, segundo o disposto no Ato Declaratório Normativo ADI nº 13 de 1996, “o limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior”, observando que o ADI não limitou a incidência da TJLP (taxa de juros) apenas ao ano em que foi efetuado o pagamento e que a limitação ao valor máximo dedutível seria 50% do Lucro Líquido em 2007 antes do IRPJ (R\$ 41.636.083,37), conforme apurado pela fiscalização (TVF fl. 893) e que o valor apurado com base na TJLP dos períodos relativos aos JCP pagos pelo contribuinte, limitados pelo lucro a distribuir de cada período, atingirem o montante de R\$ 59.329.879,19 (demonstrativo de fl. 885, apresentado durante a auditoria fiscal), sendo que o contribuinte efetuou o pagamento e a dedução do valor de R\$ 42.813.861,77, registrando que a apuração do valor do limite no ano de 2007 pela Fiscalização não foi contestado na peça impugnatória e, de igual forma, inexistiria no relatório fiscal ressalvas aos cálculos do contribuinte no que tange a TJLP. Assim, entendeu remanescer tributável a parcela de R\$ 1.177.778,40 da base de cálculo original, em dezembro de 2007 (42.813.861,77 – 41.636.083,37).

Marcados os limites objetivos do caso concreto, apresenta-se oportuna a apreciação segregada dos Recursos Voluntário e de Ofício.

I – RECURSO DE OFÍCIO

Seguramente o enfretamento promovido pela decisão recorrida foi acertado ao dispor 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, de sorte que 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 ponto central do entendimento sufragado, que prestigiou os precedentes deste CARF, para mim, dá-se ao observar que antes da deliberação dos sócios para viabilizar e dar os parâmetros dos pagamentos, não existe direito subjetivo dos sócios ao recebimentos do aventados JCP, e por isso, igualmente inexistente despesas incorrida, o que obsta imaginar respeito – ou desrespeito – ao regime de competência, porquanto não dívida oponível contra a sociedade devedora dos JCP.

Vê-se que a decisão recorrida de ofício, bem assinalou que no caso concreto a contribuinte deliberou efetuar o pagamento de juros sobre capital próprio em 2007, e levou em conta o patrimônio líquido de 1996 a 2006, em exata atenção aos limites previstos na Lei nº 9.249/95, de sorte que a despesa correspondente ao pagamento desses juros, somente surgiu em 2007, nos exatos termos reconhecidos pela decisão objetada.

Com este raciocínio, é irretorquível a conclusão de que o contribuinte não pretendeu computar em um exercício, valores de JCP pertinentes a exercícios anteriores, conquanto os juros pagos e deduzidos em 2007 tenham sido calculados também com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores de 1996 a 2006, eis que se trata de despesas relativas ao ano-calendário de 2007, e não de 1996 a 2006, tendo em vista que somente em 2007 ocorreu a deliberação sobre o pagamento/crédito dos valores desses juros, portanto, somente naquele ano-calendário a despesa a eles relativa tornou-se incorrida, ou seja, o pagamento desses valores tornou-se obrigação da empresa e direito dos acionistas, afetando o resultado.

Em vista do exposto, impõem-se o desprovisionamento do Recurso de Ofício.

II – RECURSO VOLUNTÁRIO

Em relação à parcela subjacente da autuação, entendeu a decisão recorrida que o ADI nº 13/96 não limitou a incidência da TJLP (taxa de juros) apenas ao ano em que foi efetuado o pagamento, porém, dispõe limitação ao valor máximo dedutível de 50% do Lucro Líquido em 2007 antes do IRPJ, que na espécie seria de R\$ 41.636.083,37, conforme apurado pela fiscalização (fl. 893), sendo que o valor apurado com base na TJLP dos períodos relativos aos JCP pagos pelo contribuinte, limitados pelo lucro a distribuir de cada período, atingirem o montante de R\$ 59.329.879,19 (fl. 885), e o contribuinte efetuou o pagamento e a dedução do valor de R\$ 42.813.861,77, ou seja, remanesce tributável a parcela de R\$ 1.177.778,40 da base de cálculo original, em dezembro de 2007 (42.813.861,77 – 41.636.083,37).

Conquanto a contribuinte não tenha mesmo se insurgido contra a forma de apuração utilizada pela autoridade fiscal quanto ao limite de R\$ 41.636.083,37 apontado pela fiscalização e utilizado pela decisão recorrida, é fato que em sede de Recurso Voluntário apresentou suas justificativas, que se coadunam, ao meu sentir, ao fato de ter sustentado a nulidade integral dos autos de infração.

Ademais, estando as alegações da contribuinte amparadas em documentos que sempre estiveram à disposição da Fiscalização, não vejo óbice preclusivo de apreciar a correta composição do limite para dedutibilidade dos JCP no caso concreto.

Anote-se, por oportuno, que a contribuinte argumenta, com razão, que diante do entendimento sufragado pela decisão recorrida, o dito ADI 13/96 não limitou a incidência da TJLP (taxa de juros) apenas ao ano em que foi efetuado o pagamento, de sorte que, o correto exame da DIPJ 2008 ano-base 2007 e do quadro elaborado pela recorrente revelam que a contribuinte observou o limite de 50% para dedutibilidade dos JCP no ano de 2007, conforme prevê o §1º, do artigo 9º da Lei 9.249/1995, eis que a Fiscalização ignorou o critério estabelecido pelo §1º, do artigo 9º, da Lei 9.249/1995, pois não observou que 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, ou seja, a autoridade fiscal considerou como limite para distribuição dos JCP, o Lucro Líquido antes do IRPJ apresentado na DIPJ ano-base 2007, Ficha 06 A, Linha 55, sem observar que este lucro é após a distribuição do próprio JCP.

DA MULTAS ISOLADA

Considerando que as glosas subsistentes impactaram a apuração das estimativas, de rigor o enfrentamento da questão relacionada à multa isolada, já adianto que entendo absolutamente impertinente a aplicação, na espécie, desta penalidade.

Assiste razão à contribuinte em contestar a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa com a multa de lançamento de ofício, uma vez que a duplicidade de imposição caracteriza dupla penalização. Não se pode acolher a aplicação em duplicidade de penalidade de ofício sobre uma mesma infração, tendo em vista que o valor da contribuição tanto fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa, bem como foi utilizado a título de base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, prevê a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa. Ainda, a legislação autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Nesse sentido, o inciso V do parágrafo 4º da Lei nº 9.430/96 estabelece a aplicação da multa isolada na hipótese de falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL declarada e não recolhida.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições,

atingindo valores superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo-se para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes idênticos ou não, aplica-lhes a mais grave das penas cabíveis, ou se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

Ora, a legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento da estimativa.

Trata-se de tema já pacificado nesta Câmara Superior, conforme se constata dos julgados a seguir transcritos por suas ementas:

Acórdão 91010.375, de 01/10/2009:

IRPJ. MULTA ISOLADA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento do tributo apurado no balanço Acórdão 910100.430, de 03/11/2009, de idêntico teor aos Acórdãos nºs, 910100.500 de 25/01/2010; 910100.501 de 25/01/2010; 910100.502 de 25/01/2010; 910101.193, de 17/10/2011; 9101001.261, de 22/11/2011; 9101001.307, de 24/04/2012; 910101.455 de 15 de agosto de 2012:

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. 9101000.844, de 22/02/2011 (de idêntico teor: Acórdãos 910101.237, de 21/11/2011; 910101.246, de 22/11/2011)

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Pelo exposto voto no sentido de cancelar a multa isolada.

Por todo exposto encaminho meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 04 de junho de 2014.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Voto Vencedor

Wilson Fernandes Guimarães, Redator designado.

Não obstante a densidade da argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado pronunciou-se em sentido diverso, relativamente a dedutibilidade da despesa com juros sobre o capital próprio.

O presente pronunciamento, portanto, cuida, exclusivamente, da glosa empreendida pela Fiscalização relacionada à apropriação no resultado, por parte da contribuinte fiscalizada, de despesa com o pagamento de juros sobre o capital próprio.

Em conformidade com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 888/926, no ano de 2007, a autuada efetuou o pagamento de R\$ 42.813.81,77, a título de juros sobre o capital próprio. Tomando por base a legislação de regência, a autoridade fiscal determinou, conforme quadros abaixo, os limites que deveriam ser observados na dedução dos juros sobre o capital próprio na apuração do resultado fiscal¹.

Patrimônio Líquido em 31/12 do ano anterior	R\$ 341.301.207,69
Reservas de Reavaliação	R\$ 30.405.107,21
Base de Cálculo para a TJLP	R\$ 310.896.100,48
TJLP ponderada referente ao ano	6,38%
Juros com base na TJLP	R\$ 19.835.171,21

Lucro Líquido em 2007 antes do IRPJ	R\$ 83.272.166,74
50%	R\$ 41.636.083,37

Lucros Acumulados 31/12 ano anterior	R\$ 0,00
Reservas de Lucros 31/12 ano anterior	R\$ 48.843.853,45
50%	R\$ 24.421.926,73

A partir de tais demonstrativos, concluiu a autoridade fiscal que no ano de 2007 a contribuinte só poderia deduzir a despesa com pagamento de juros sobre o capital

¹ Embora a autoridade autuante tenha denominado o quadro como referente ao LIMITE DE JCP QUE PODERIA SER PAGO EM 2007, resta evidente que o que ela queria dizer era LIMITE DE JCP QUE PODERIA SER DEDUZIDO EM 2007, vez que é disso que a legislação cuida e é isso que caberia a ela, à autoridade fiscal, verificar.

próprio até o montante de R\$ 19.835.171,21, motivo pelo qual promoveu a glosa do valor de R\$ 22.978.690,56.

Registra, ainda, o citado Termo de Verificação Fiscal:

O representante da empresa, José Carlos Pantaroto, ciente dos valores apurados marcou um dia para esclarecer alguns pontos.

Em 04/06/2012 José Carlos Pantaroto compareceu nesta Delegacia e esclareceu que o valor total distribuído, que somou R\$ 42.813.861,77, refere-se a distribuição de valores, posteriormente apurados, referentes aos anos de 1996 a 2006. Segundo ele, os valores que não foram distribuídos à época foram calculados em 2007 conforme planilha apresentada em 12/06/2012.

A controvérsia, pois, está representada pela seguinte questão: juros sobre o capital próprio, referentes a anos calendário pretéritos, uma vez apurados posteriormente, podem ser deduzidos em outro ano calendário, isto é, em período de apuração diverso do correspondente ao que supostamente deveriam ter sido pagos.

Do ponto de vista da legislação tributária, penso não existir óbice ao fato de que despesas com juros sobre o capital próprio, referentes a anos calendário pretéritos, uma vez apurados posteriormente, possam ser deduzidos em outro ano calendário. Contudo, não se pode deixar de observar que, como se verá adiante, as condições de dedutibilidade devem ser verificadas no momento em que a despesa efetivamente é incorrida.

A dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, encontra-se disciplinada no artigo 9º da Lei nº. 9.249, de 1995.

Ali está estabelecido, *verbis*:

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.

§ 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.

§ 9º - REVOGADO PELA LEI Nº. 9.430/96

§10 - REVOGADO PELA LEI Nº 9.430/96

Cabe destacar que a norma em referência cuida, única e exclusivamente, de dedutibilidade da despesa com remuneração do capital próprio (juros), estabelecendo, pois, as condições para tanto.

Nesse sentido, preconiza:

a) que os juros dedutíveis devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e devem ser limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP; e

b) que 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.

Releva notar que antes da edição da Lei nº. 9.249/95 não eram admitidas, como custo ou despesa dedutível, as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital (artigo 49 da Lei nº. 4.506/64).

Ao introduzir a possibilidade de dedução, a norma tributária impôs condições, como anteriormente explicitado.

A Instrução Normativa SRF nº. 11, de 1996, complementando as disposições trazidas pelo art. 9º da Lei nº. 9.249, de 1995, estabeleceu:

Juros Sobre o Capital Próprio

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.

...

Como é cediço, no Regime de Competência as receitas e despesas são apropriadas no período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

Em que pese as referências feitas ao regime de competência, a questão versada nos autos não trata exatamente de inobservância do referido regime na apropriação de despesa, mas, sim, de descon sideração das condições de dedutibilidade estabelecidas na legislação de regência.

Ademais, revela-se absolutamente impróprio falar-se em inobservância de regime de competência no registro de despesa na situação em que ela própria (a despesa) não existe, pois, se apurada e não refletida contabilmente, descabe falar em despesa incorrida.

Cabe destacar, assim, que na situação sob análise, em que se fala em “apuração” mas não se prova a contabilização, o regime de competência se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, isto é, no momento em que a despesa é efetivamente incorrida.

Resta fora de dúvida, portanto, que, no presente caso, a solução da controvérsia está diretamente associada à aferição do cumprimento das condições estabelecidas pela legislação tributária para fins de dedutibilidade da despesa.

Não custa repisar que, **para fins de dedução, os juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP e que 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.**

O entendimento muitas vezes esposado no sentido de que não há um limite temporal para que se possa deduzir a despesa aqui discutida (juros sobre o capital próprio), efetivamente não pode ser acolhido.

No regime de competência, o cômputo das receitas e despesas é indissociável do período de tempo em que os correspondentes montantes são realizados, justificando, assim, o registro da mutação patrimonial respectivo.

No que diz respeito especificamente à despesa com juros sobre o capital próprio, releva transcrever excertos da manifestação do ilustre Professor Edmar Oliveira Andrade Filho², que aborda com propriedade a questão.

...

A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses

critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

O art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.

Pois bem, o “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em *cash basis* e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o *pro rata tempore*. Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.

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

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do

Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequências porque a observância – e a eventual inobservância – desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade³.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

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

...

Do referido texto, aqui acolhido por inteiro, resalto as seguintes conclusões:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;

³ O autor ressalta que "consequências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente".

4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;

5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;

6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;

7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

8. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

Assim, não havendo dúvida de que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, e que, no caso, tal regime se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, resta expresso na norma tributária que a dedutibilidade de tal pagamento ou crédito fica limitado à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido e 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 (art. 9º, *caput* e parágrafo primeiro, acima transcritos).

São merecedores de reprodução também, fragmentos das contrarrazões trazidas pela Ilustre Representante da Fazenda Nacional, que, em tudo, converge para o entendimento aqui esposado.

[...]

No presente caso, quanto ao exercício social pretérito (1996 a 2006), certo que já houve a realização de assembléia, na qual foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e a aprovação das demonstrações financeiras.

Como já foi dito, essa forma de remuneração dos sócios é uma faculdade conferida a empresa que, se optar por ela, poderá deduzi-la até o limite fixado pela lei. Se, em determinado período a empresa deliberou sobre JCP abaixo do limite dedutível, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito. Tem-se, então, ato jurídico perfeito, estando apto a produzir todos os seus efeitos.

Ocorre que os acionistas, em 2007, determinaram o pagamento de JCP acima do montante autorizado para fins de dedução. No intuito de se aumentarem esse limite e deduzirem todo o valor, usam argumento de que uma parte do excesso decorre de “estoque” não utilizado em anos anteriores.

Não existe óbice para a assembléia, em exercício posterior, deliberar sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver. Os critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95 dizem respeito apenas aos efeitos fiscais, ou seja, a

dedução do lucro real para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Logo, a empresa pode determinar o pagamento de juros sobre o capital próprio até mesmo acima dos limites trazidos pela Lei nº 9.249/95. Trata-se de um direito exercido com base nos princípios da livre iniciativa e da autonomia privada.

Porém, a parcela dedutível deve sempre obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Os limites em questão bem demonstram que o JCP é pago de acordo com o lucro apurado ao final do exercício social correspondente ou as reservas de lucro existentes. Ao assim dispor, a lei quis impedir que todo o lucro do período fosse distribuído na forma de JCP, impedindo a tributação. Sendo assim, se a empresa, como no caso dos autos, está deliberando sobre JCP de exercícios passados, é certo que o lucro do respectivo período já teve a sua destinação, não estando mais disponível para fins de pagamento na forma pretendida. E se já foi dada destinação ao lucro dos exercícios encerrados, deve-se respeitar a vontade social externada na assembléia, não podendo ser modificada a qualquer tempo, como se ela não tivesse ocorrido.

E mais, a remuneração é calculada sobre as contas do patrimônio líquido, limitada à variação pro rata dia da TJLP. Por óbvio, na apuração do montante dedutível para o ano-calendário, a TJLP deve ser aplicada apenas quanto ao PL do respectivo período, e não quanto a exercícios anteriores, sob pena de se tornar inócuo o limite trazido pela Lei.

Não pode a empresa tentar dilatar esse limite, sob o fundamento de que está realizando pagamento 'acumulado', referente a exercícios anteriores. Independentemente do montante pago, a parcela dedutível obedecerá ao critério quantitativo previsto na legislação e, por óbvio, deverá ser calculada para o exercício no qual foi deliberado o pagamento do JCP, e não conforme exercícios sociais anteriores já devidamente encerrados.

...

Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, decidiu pela remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio abaixo do limite dedutível, conforme ocorreu no ano de 2005, por óbvio, naquele exercício acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.

A deliberação acerca da destinação dos lucros referentes aos anos pretéritos é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia, onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre o tratamento a ser dado ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração do balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade. Como já houve a destinação do lucro do período, não pode a empresa simplesmente ignorar a deliberação e nos exercício seguinte determinar o pagamento de JCP.

Amparado por tais fundamentos, o Colegiado considerou absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio.

Trata-se, em suma, de despesa incorrida por ocasião do pagamento e/ou crédito aos beneficiários, em que a contribuinte deixou de observar as condições de dedutibilidade impostas pela lei.

Por todo o exposto, decidiu o Colegiado DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Wilson Fernandes Guimarães - Redator Designado