



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

Processo n° 16095.720146/2015-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.882 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente ACHÉ LABORATÓRIOS FARMACÊUTICOS SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. GLOSA DE DEDUÇÃO RELATIVA A JUROS APURADOS EM PERÍODOS ANTERIORES. PROCEDÊNCIA.

Configura desobediência ao princípio da competência a dedução de JSCP em um exercício, relativos a juros calculados em períodos anteriores. Mantém-se o lançamento que glosou referidas deduções.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Procede a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício aplicada, em obediência às normas legais. Lançamento procedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Livia De Carli Germano em relação à glosa de juros sobre o capital próprio, item para o qual o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva votou pelas conclusões, e vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva em relação aos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antônio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), José Roberto Adelino da Silva. Ausente justificadamente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Iniciemos com a transcrição do relatório da decisão de Piso sobre o caso.

Por meio dos autos de infração, fls. 632 a 644, são exigidas da contribuinte acima identificada as importâncias de **R\$ 19.111.565,25** e de **R\$ 1.952.494,79**, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, respectivamente, referente ao ano-calendário de 2011, apuradas em conformidade com o regime de apuração do lucro real, acrescidas de multa de ofício de 75% e de juros de mora.

A exigência tem como fundamento a redução indevida do lucro real por conta de dedução de juros sobre o capital próprio calculados sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Conforme consta no Auto de Infração – IRPJ:

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO

INFRAÇÃO: REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS – JCP

O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP), calculados sobre bases pretéritas, resultando no recolhimento a menor do IRPJ no período (ano-calendário de 2011, exercício de 2012) em que reconheceu o custo ou despesa postergada, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa</i>
<i>31/12/2011</i>	<i>76.446.261,00</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art.177 da Lei nº 6.404/1976

Art.3º da Lei nº 9.249/95

Art.29 da IN SRF nº 11/1996

Arts.247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, fls. 645/652, a autoridade fiscal assim se manifestou:

1.3. DA DESCRIÇÃO DOS FATOS

[...]

O montante aproveitado pelo contribuinte, no ano-calendário de 2011, como despesa relativa a JCP foi de R\$ 104.708.000,00 (cento e quatro milhões, setecentos e oito mil reais).

A partir dos demonstrativos/documentações apresentados pelo contribuinte, elaboramos a tabela I, com a composição desse JCP:

Período (AC)	JCP sobre PL	Data Apropriação	Valor JCP
2008	47.676.686,00	30/06/2011	27.000.000,00
2008	47.676.686,00	31/12/2011	6.394.833,00
2009	43.693.613,00	31/12/2011	249.006,00
2010	42.802.421,00	31/12/2011	42.802.422,00
Subtotal JCP apropriado em 2011, relativo a bases de períodos anteriores			76.446.261,00
2011	50.616.552,00	31/12/2011	28.261.739,00
Total JCP apropriado em 2011			104.708.000,00

O pagamento/crédito de JCP é uma faculdade do contribuinte, ou seja, pode, ou não, ser exercida. Entretanto, ocorre que no presente caso, o contribuinte, além de haver pago/creditado, em 2011, JCP calculado sobre o patrimônio líquido do ano de 2011 (R\$ 28.261.739,00), também pagou/creditou JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, quais sejam, os anos de 2008 a 2010 (76.446.261,00).

[...]

Diante do exposto, os valores relativos anteriores ao ano-calendário de 2011 não podem ser considerados como despesas de JCP, devendo ser objeto de lançamento, conforme os valores constantes na tabela I, as despesas relativas a JCP referente aos anos-calendário de 2008 a 2010.

4. DOS REFLEXOS

As demais infrações, cujas descrições e enquadramentos legais constam dos respectivos Autos de Infração do qual este Termo é parte integrante, são meros reflexos dessa infração principal.

Diante disso, estamos elaborando o auto de infração de CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).

Neste sentido, cita e transcreve o art.29 da IN SRF nº 11/96 e art.177 da Lei das S/A que tratam de destacar que o **regime de competência** deve ser observado pelas companhias. Também acrescenta ementas de julgados do CARF, as quais sinalizam que os juros de capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 662/717, onde, após fazer um resumo da autuação, alegou, em síntese, que os JCP (i) tem natureza semelhante aos dividendos, (ii) que se constitui em uma faculdade concedida à pessoa jurídica e deve ser objeto de deliberação em assembleia geral, em qualquer momento, segundo os critérios de conveniência financeira. Menciona julgado do STJ de entendimento favorável a tese que defende.

Ainda, que não violou o regime de competência, pois a obrigação de pagar juros sobre capital próprio nasceu somente em 2011, no caso em questão, a deliberação pelo pagamento dos JCP no montante de R\$ 76.446.261 ocorreu apenas em 2011, de forma que antes de 2011 os acionistas não tinham o direito de exigir o pagamento de tais montantes. Transcreve, neste sentido, excerto doutrinário, de Ricardo Mariz de Oliveira e ementas de julgados do CARF.

No mais, repete argumentos e reitera que o pagamento dos JCP respeitou os devidos limites, e que o fato de não exercer o direito ao pagamento de juros em períodos anteriores não implicaria em sua renúncia (acrescenta ementas de julgados do CARF neste sentido). Por fim, que não teria havido prejuízo ao Erário, pois teria antecipado IRPJ e CSLL, decorrente da postergação no reconhecimento das despesas em JCP.

Em outro tópico alega pela ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a parcela da multa.

Da análise do caso a Delegacia de Julgamento emitiu o seguinte pronunciamento.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário com o seguintes termos:

- 1) Que a distribuição do JSCP apurado em períodos anteriores não viola o princípio da competência; pois a deliberação para distribuição destes só foi tomada em 2011;
- 2) Não existem limitações temporais para o pagamento de JSCP e a sua dedutibilidade das bases de IRPJ e CSLL;
- 3) Não houve renúncia ou decadência do direito da empresa de distribuir o JSCP;
- 4) Apresenta outros fundamentos para a reforma da decisão como a questão do momento em que os JSCP se tornam dedutíveis; da inexistência de prejuízo ao erário;
- 5) Da ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre a multa;

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

A discussão apresentada na análise do presente recurso prende-se à possibilidade de dedução, na apuração do resultado do exercício, do valor das despesas com Juros Sobre o Capital Próprio - JSCP - relativos a exercícios anteriores ao ano em que foram utilizados como dedução de despesas.

O fiscal responsável pela autuação, por meio do Termo de Verificação Fiscal, aponta que, no ano de 2011 a empresa realizou a dedução de JSCP no montante de R\$ 76.446.261,00, relativos aos anos de 2008, 2009 e 2010.

Assim, considerou desobediência ao princípio da competência e às normas que regem a distribuição e dedutibilidade do JSCP, realizando a glosa da referida dedução e realizando o lançamento dos valores de IRPJ e CSLL que deixaram de ser pagos pela realização da dedução tida como indevida.

O contribuinte, em sua impugnação e recurso voluntário apresenta alegações informando que os juros somente podem ser deduzidos como despesas no exercício em que houver deliberação da assembleia geral determinando o pagamento de JSCP; Que não há ofensa ao princípio da competência, vez que a dedutibilidade somente nasce com a decisão da assembleia geral, quando surge a obrigação de pagar; Que inexistente restrição temporal para o pagamento do JSCP e sua dedutibilidade; Que não existe renúncia ao direito de distribuição do JSCP pelo término do exercício; Que não existe prejuízo ao erário quanto ao pagamento em exercício posterior.

1) Análise sobre o exercício em que podem ser pagos ou deduzido na DRE os JSCP distribuídos.

Iniciemos pela leitura das normas aplicáveis ao caso. Em primeiro lugar vejamos a norma que autoriza as empresas a realizar o pagamento de JSCP, que é definida pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Lei nº 9.249/95

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

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

§ 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 fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

I - capital social; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

II - reservas de capital; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

III - reservas de lucros; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

IV - ações em tesouraria; e [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

V - prejuízos acumulados. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no [art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

A norma que possibilita a dedução do JSCP, estabelece a possibilidade desta dedução a ser realizada pelo contribuinte na sua apuração do resultado do exercício. Assim sendo, e tendo em vista que a discussão fundamenta-se basicamente na época em que esses JSCP podem ser utilizados como dedução fiscal, vale a pena demonstrarmos as normas contábeis estabelecidas na Lei das Sociedades por Ações para a realização da apuração do resultado do exercício.

Lei nº 6.404/76

Demonstração do Resultado do Exercício

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 outras receitas e as outras despesas; ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

*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, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; ([Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009](#))

*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.

Importante destacar a leitura do parágrafo primeiro do art. 187, da Lei 6.404/76. Nesta resta claro que o resultado do exercício englobará as receitas e rendimentos ganhos no período, no caso, o interstício de 01/01/2011 até 31/12/2011, e os custos, despesas e encargos pagos ou incorridos correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Se o resultado do exercício de 2011, deve ser composto das receitas e despesas incorridos no exercício de 2011, como poderíamos aceitar que parcelas de JSCP que teoricamente sobraram dos pagamentos realizados em 2008, 2009 e 2010, possam ser utilizadas na apuração do resultado do exercício de 2011? Não entendo ser possível esta análise, sob pena de, ao estarmos privilegiando a interpretação de um dispositivo, no caso a autorização da Lei nº 9.249/95, estarmos ofendendo dispositivos de outra norma, no caso da Lei nº 6.404/76, no que tange ao correto exercício de competência para a apuração do resultado.

A alegação principal do recorrente, juntamente com a jurisprudência administrativa e judicial acostada, baseia-se no fato de que as normas da Lei nº 9.249/95, não apresentam qualquer vedação quanto ao pagamento do JSCP após o encerramento do exercício. Ocorre que, no nosso entender esta não pode ser a interpretação mais adequada.

O estabelecimento da possibilidade de distribuição e dedução fiscal dos JSCP foi criado para possibilitar a remuneração, durante o exercício, do montante do capital investido em atividade produtivas. Consultando a exposição de motivos da criação da norma, verifica-se que a intenção da mesma foi estimular a aplicação de capital em investimentos produtivos ao equiparar a alíquota do imposto incidente sobre esta remuneração às alíquotas incidentes sobre os ganhos do mercado financeiro.

Como funciona esta benefício: Antes da existência do mesmo, a empresa somente poderia distribuir os lucros apurados após o encerramento do exercício e, quando desta distribuição na forma de dividendos, este lucro já teria sido tributado segundo a alíquota de 15% mais o adicional de 10% do IRPJ sobre a parcela do lucro excedente a R\$ 240.000,00. Ou seja, para a maioria das empresa que distribuem dividendos a alíquota do imposto incidente seria de praticamente 25% com a imputação do adicional.

Ao estabelecer a possibilidade de pagamento e dedução do JSCP durante o exercício a Lei nº 9.249/95 possibilitou que a empresa pudesse pagar remuneração aos seus acionistas, antes do encerramento do exercício, com o pagamento da alíquota de imposto de renda de 15%, ou seja, a mesma que sofreriam se mantivessem o dinheiro aplicado no mercado financeiro. Veja-se a exposição de motivos encaminhada ao Congresso Nacional.

1 LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995

Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

Exposição de Motivos

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Submeto à consideração de Vossa Excelência Projeto de Lei que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e dá outras providências.

10. Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionista, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo prazo - TJLP; compatibiliza as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de capital de risco àquelas pela qual são tributados os rendimentos do mercado financeiro; desonera os dividendos; caminha na direção da equalização do tratamento tributário do capital nacional e estrangeiro; e revoga antiga isenção do imposto de renda incidente sobre a remessa de juros para o exterior, prevista no Decreto-Lei nº 1.215, de 1972 (arts. 9] a 12, § 2º do art. 13, art. 28, e inciso I do art. 32), a fim de que não ocorra qualquer desarmonia no tratamento tributário que se pretende atingir. Igualando-se, para esse fim, o aplicador nacional e estrangeiro.

11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento.

Não por outro motivo a Lei fixou o critério para cálculo do JSCP. Como o pagamento dos JSCP se dava como antecipação da distribuição de dividendos do exercício, sem que este tivesse sido encerrado e ainda não conhecido o lucro líquido, estabeleceu-se que esta remuneração seria calculada pela aplicação da taxa TJLP sobre as parcelas do capital social.

Como se pode deduzir destes esclarecimentos, a expressão "poderá deduzir" estabelecida pela norma quanto à dedução do JSCP não pode ser ampliada, como entendem

alguns dados da jurisprudência apresentada, para permitir a empresa deduzir em qualquer exercício, JSCP relativos a um determinado exercício. Tal possibilidade não foi autorizada, nem precisaria ser expressamente autorizada pela Lei.

Como já apresentado anteriormente, a Lei nº 6.404/76, restringe as deduções de despesas na apuração do resultado do exercício àquelas vinculadas as receitas e ganhos do mesmo. Ora, se os JSCP pagos ou creditados se referem aos exercício 2008, 2009 e 2010, estes não poderiam ser utilizados na dedução do resultado do exercício de 2011, sobre pena de infração às normas contábeis.

A norma que estabeleceu a possibilidade de dedução dos JSCP não necessitaria de determinar que somente poderiam ser deduzidos no mesmo exercício os JSCP relativos àquele exercício. Diversas outras normas que possibilitam deduções, quer na apuração do IRPJ, quer na apuração do resultado também não especificam que só podem ser deduzidos os valores relativos àquele exercício e nem por isso vemos qualquer discussão sobre a possibilidade de dedução ao arrepio do princípio da competência que rege as normas contábeis. Vejamos:

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica **poderá deduzir do imposto devido** o valor ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º](#)):*

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os respectivos limites, bem assim o disposto no [art. 543](#);

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto pago na forma dos [arts. 222 a 230](#).

*Art. 342. Após dois meses do vencimento do crédito, sem que tenha havido o seu recebimento, a pessoa jurídica credora **poderá excluir do lucro líquido**, para determinação do lucro real, o valor dos encargos financeiros incidentes sobre o crédito, contabilizado como receita, auferido a partir do prazo definido neste artigo ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 11](#)).*

*Art. 350. **Poderão ser deduzidas como operacionais** as despesas que as pessoas jurídicas efetuarem direta ou indiretamente:*

I - na pesquisa de recursos naturais, inclusive prospecção de minerais, desde que realizadas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, em projetos por ela aprovados ([Decreto-Lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, art. 32, alínea "a"](#));

II - na pesquisa de recursos pesqueiros, desde que realizadas de acordo com projeto previamente aprovado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA ([Decreto-Lei nº 221, de 28 de](#)

fevereiro de 1967, art. 85, alínea "a" , e Lei nº 7.735, de 22 de fevereiro de 1989, art. 2º).

Art. 363. A pessoa jurídica **poderá deduzir como despesa operacional** o valor das quotas adquiridas em favor de seus empregados ou administradores, do Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, instituído na forma da Lei nº 9.477, de 1997, desde que o plano atinja, no mínimo, cinquenta por cento dos seus empregados, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 361 (Lei nº 9.477, de 1997, arts. 7º e 10, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, §§ 2º, 3º e 4º).

Art. 371. Sem prejuízo da dedução do imposto devido, e observado o disposto nos art. 475, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real **poderá deduzir integralmente, como despesa operacional**, os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais ou artísticos, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 1º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, § 2º, inciso I).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos dispêndios com doações e patrocínios na produção cultural dos segmentos de que trata o art. 476 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 18, § 2º, e Medida Provisória nº 1.739-19, de 1999, art. 1º).

Art. 416. A **Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS** **poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido**, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru (Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, art. 12).

Art. 475. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real **poderá deduzir do imposto devido** as contribuições efetivamente realizadas no período de apuração em favor de projetos culturais devidamente aprovados, na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - PRONAC (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26).

§ 1º A dedução permitida terá como base (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, inciso II):

I - quarenta por cento das doações; e

II - trinta por cento dos patrocínios.

§ 2º A dedução não poderá exceder a quatro por cento do imposto devido, observado o disposto no art. 543 (Lei nº 8.313, de 1991, art. 26, § 2º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 5º).

Como se pode ver de todas as normas acima indicadas, em nenhuma delas existe a menção que a dedução autorizada pela norma se restringe ao mesmo exercício da apuração do resultado. A razão é simples, não há necessidade de tal especificação. As normas contábeis já determinam que o encontro de contas entre receitas e despesas para a apuração do resultado ocorra entre as despesas e gastos vinculadas aos ganhos e receitas do exercício, por isso despiendo o acréscimo de tal especificação na norma fiscal.

Mais ainda, se uma norma é editada autorizando um benefício à empresa que, no caso, é o pagamento de JSCP em vez de dividendos com a aplicação da alíquota de 15% em vez da incidência do IRPJ mais adicional, trata-se de norma de exclusão do crédito tributário e, assim, há se interpretá-la expressamente, de acordo com a norma do art. 111 do CTN, conforme abaixo.

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Por isso nosso entendimento diverge daqueles que entendem ser possível a dedução de JSCP apurados em um exercício em qualquer outro exercício. Não existe permissivo legal para tanto. Mais ainda, existe vedação legal imposta pelas normas contábeis que impedem a realização desta dedução em exercício diverso.

Ainda com relação à argumentação de que somente assembleia geral realizada após o encerramento do exercício poderia determinar a distribuição dos JSCP, novamente devemos aqui divergir do entendimento do recorrente.

Primeiro porque, após o encerramento do exercício não mais se pode distribuir JSCP sobre aquele exercício, mas sim dividendos sobre o lucro apurado. Não faz sentido lógico uma assembleia realizada após o encerramento do exercício decidir sobre o pagamento de JSCP de exercícios passados.

Mais ainda, no caso da empresa, compulsando as DIPJ dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, verificamos que já ocorreu a distribuição de JSCP dentro do exercício, fato que a recorrente diz não ser possível, Vejamos o quadro abaixo:]

Ano de distribuição	Juros distribuídos conf. DIPJ
2008	-
2009	43.444.607,00
2010	148.936.871,37
2011	104.708.000,00

Ora, com exceção do ano de 2008, a empresa já tinha realizado, dentro do próprio exercício, o pagamento de JSCP e sua dedução na declaração nos anos de 2009 e 2010. Como pode agora, após a autuação, alegar que não poderia realizar a distribuição dentro do ano calendário porque dependente da realização de assembleia, quando já realizou este mesmo ato em anos anteriores.

Por isso é que em relação à renúncia ou decadência do direito à utilização do benefício. Referido benefício é uma faculdade apresentada pela legislação, da qual a empresa

pode se utilizar ou não. Não o fazendo, ocorreu simplesmente a não utilização do benefício, assim como inúmeros outros, como deduções de incentivo, que podem ou não ser utilizados.

Quando o benefício é utilizado dentro do exercício e efetivado em obediência às normas limitadoras do mesmo. Tudo perfeito e acabado. Não há mais discussão. Quando a empresa deixa de utilizá-lo dentro do exercício simplesmente decaiu de seu direito por não tê-lo utilizado na época correta.

Entender de outra forma, seria possibilitar ao recorrente e a qualquer outra empresa que, em relação não só ao JSCP, mas em relação a qualquer dos benefícios ou faculdades relacionados neste voto, esta pudesse a qualquer momento, sem respeito ao princípio da competência em matéria de contabilidade, exercer o seu direito.

Como já dito anteriormente neste voto, interpretar neste sentido equivaleria a jogar por terra a norma do art. 187 da Lei nº 6.404/76, como foi realizado pelo recorrente ao utilizar as bases de cálculo de 2008, 2009 e 2010 para calcular o JSCP e deduzí-los indevidamente no ano de 2011.

Finalizando, em relação ao argumento apresentado pelo recorrente de que não haveria prejuízo ao fisco, posto que os JSCP que foram deduzidos em período posterior poderiam ter sido distribuídos em período anterior e, assim, não haveria prejuízo ao fisco, também entendo de maneira diversa. A dedução de JSCP em período diverso do de referência dos juros é despesa indevida e, portanto, não mais passível de dedução em função do princípio da competência. Por tal razão não há que se falar em compensação destas pela não tributação em períodos anteriores. Posto que, conforme já dito diversas vezes, a não utilização do benefício no exercício não autoriza a sua manutenção para utilização em períodos posteriores.

Apenas para concluir apresentamos jurisprudência deste Conselho favorável ao nosso ponto de vista.

Processo nº 19647.015287/2007-80

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

Ementa:

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.

INOBSEVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA - Não tratando os autos de registro em período diverso ao que competia a despesa, ou de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99).

ACÓRDÃO: 1202-001.063

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008
DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE CAPITAL. FACULDADE REGIME DE COMPETENCIA GLOSA DE PRÓPRIO. OBSERVNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO. O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio - JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei, para ser exercida no ano calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução, na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste ponto; tanto em relação ao IRPJ, quanto em relação à CSLL, conforme § 11, do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

2) Incidência de Juros sobre a Multa

Com relação à alegação de impossibilidade de incidência de juros calculados pela SELIC sobre a multa de ofício, entendo por suficiente a argumentação apresentada pela Delegacia de Julgamento em relação ao assunto. Por isso transcrevo a mesma aqui e a adoto como suficiente para justificar a não aceitação das alegações do recorrente quanto a este ponto.

De todo modo, para comprovar que o tema não está pacificado nas Egrégias Câmaras Superiores administrativas, como pretende fazer crer o interessado, cita-se ementa de acórdão proferida pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada em lei:

“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)

A partir da leitura do Código Tributário Nacional, conclui-se que a multa, apesar de não ter a natureza de tributo, faz parte do crédito tributário. Os artigos a seguir assim dispõem:

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”(negritamos)

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

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

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

Enquanto o art. 3º exclui as multas da definição de tributo, os dispositivos seguintes (art. 113, §1º, e art. 139) trazem-nas para compor o crédito tributário. Por conseguinte, a cobrança das multas lançadas de ofício deve receber o mesmo tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.

Por sua vez, o artigo 161, do mesmo diploma legal, dispõe que ao crédito tributário não pago no vencimento devem ser acrescidos os juros moratórios.

“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.”(negritamos)

Destarte, o CTN admite a incidência de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício. A expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” apenas reforça a idéia de que juros e multa não são excludentes entre si.

A incidência de juros sobre as multas de ofício, ao contrário do que alega o interessado, foi introduzida pelo legislador ordinário justamente através da Lei nº 9.430/1996, cujo art. 61 dispõe:

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

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

Verifica-se que a lei utiliza a expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições". Ora, as multas de ofício proporcionais, lançadas em função de infração à legislação tributária de que resulta falta de pagamento de tributo, como é o caso, são débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não se trata de mera imprecisão terminológica do legislador, mas sim de ampliação do campo de incidência dos juros de mora para abranger também as multas de ofício, o que é perfeitamente compatível com nosso sistema jurídico tributário. Tanto é assim, que a mesma Lei nº 9.430/1996, em seu artigo 43, expressamente prevê essa hipótese no caso de multas lançadas isoladamente:

"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." (negritamos)

Desta forma, conforme demonstrado, mostra-se perfeita a conclusão a que chegou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

"3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95."

Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios – Taxa Selic sobre a multa de ofício aplicada em decorrência de infração, como é o caso dos autos, haja vista esta compor o crédito tributário.

Pelo apresentado acima, entendo estar correta a decisão de Piso na parte em manteve a exigência da aplicação da taxa SELIC sobre o crédito tributário relativo à multa de ofício. Assim, voto por negar provimento ao recurso quanto a este ponto.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

Processo nº 16095.720146/2015-98
Acórdão n.º **1401-001.882**

S1-C4T1
Fl. 1.155
