



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

Processo nº 16327.001202/2009-72
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.754 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente SANTANDER BRASIL S.A. CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

O pagamento ou creditamento dos juros devem ser objeto de deliberação do sócios na época própria, momento em que a lei faculta a sua dedução para fins fiscais. Não havendo deliberação no respectivo ano-calendário, resta caracterizada a renúncia ao direito de dedução previsto em lei, descabendo se considerar a hipótese de reconhecimento tardio da despesa.

JUROS SOBRE MULTAS.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão de julgamento conhecer a impugnação e apreciar a matéria preventivamente.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

No rito do processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas com a impugnação ou, nos casos autorizados, mediante requerimento do interessado, inexistindo previsão legal para deferir sua produção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar-lhe provimento

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente de julgamento de Recurso Voluntário interpostos face v. acórdão que decidiu manter integralmente as exigências descritas nos Autos de Infração.

Em 19.11.2009, foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 2007.

De acordo com o TVF (fl.55 e seguintes), o Agente Fiscal de Rendas constatou a seguinte infração:

O contribuinte deduziu na Ficha 06/Linha 46- Juros sobre Capital Próprio da DIPJ— Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica referente ao ano-calendário de 2007 o valor de R\$ 19.250.000,00, parte do qual constitui dedução indevida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Segundo o documento 1 entregue pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 01/2009.00108-9, ocorreram no ano-calendário de 2007 as seguintes deliberações de distribuição de valores, alegadamente a título de Juros sobre o Capital Próprio-JSCP, perfazendo o valor total de R\$ 19.250.000,00 declarado na Linha 46 da Ficha 06 da DIPJ:

<i>Data</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>30/03/2007</i>	<i>1.550.000,00</i>
<i>31/10/2007</i>	<i>17.000.000,00</i>
<i>21/12/2007</i>	<i>700.000,00</i>

*No tocante ao valor de R\$ 14.600.000,00, cuja deliberação de distribuição ocorreu em 31/10/2007, segundo o demonstrativo de cálculo houve a aplicação da TJLP vigente ao longo do **anos-calendário de 1999, 2000 e 2003** ao patrimônio líquido desses anos.*

[...]

Como exposto no tópico "I-DOS FATOS", entre os valores deduzidos pela empresa a título de Juros sobre o Capital

*Próprio, no ano-calendário de 2007, encontram-se não apenas valores calculados com base na TJLP- Taxa de Juros de Longo Prazo e Patrimônio Líquido- PL do ano-calendário de 2007, como também valores calculados retroativamente aos **anos-calendário de 1999, 2000 e 2003** (total de R\$ 14.600.000,00), com base na TJLP e PL desses períodos de apuração.*

De acordo com a interpretação da legislação exposta pela fiscalização, no caso só podem ser consideradas para fins de dedução tributária no ano-calendário de 2007 as distribuições de Juros sobre o Capital Próprio cujo cálculo se reporte ao próprio ano de 2007, cuja somatória é de R\$ 4.650.000,00, valor que atende também aos limites previstos no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

*Segundo documento datado de 26/06/2009, entregue pela fiscalizada em atendimento aos Termos de Intimação nº 03 e nº 04, inexistem lançamentos contábeis nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2003 referentes aos valores deduzidos em 2007 a título de JSCP. Ou seja, a empresa deduziu, no ano-calendário de 2007, R\$ 14.600.000,00 de JSCP calculados **retroativamente aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2003**, com base na TJLP e PL desses períodos de apuração, **sem qualquer contabilização** nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2003.*

[...]

Ademais, já haviam decorrido mais de cinco anos quando da dedução efetuada em 2007 de valores de JSCP calculados retroativamente aos anos-calendário de 1999 e 2000, com base na TJLP e PL desses períodos de apuração, pelo que o IRPJ e a CSLL dos anos-calendário de 1999 e 2000 já se encontravam devidamente homologados, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional- CTN- Lei nº 5.172/66. Em suma, na linha de interpretação da empresa não há qualquer consideração a limitações de decurso temporal, o que constitui evidente ofensa ao disposto no CTN, como exposto.

Frente ao fatos acima indicados, a Fiscalização ao interpretar a legislação decidiu autuar por entender que na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2007 a Recorrente deduziu indevidamente o valor de R\$ 14.600.000,00 a título de juros sobre capital próprio, valores que seriam referentes aos anos-calendário 1999, 2000 e 2003, o que viola o princípio da competência e, conseqüentemente, a dedutibilidade da despesa.

Após ter sido devidamente notificada dos Autos de Infração, a Recorrente ofereceu impugnação alegando resumidamente, conforme relatório do v. acórdão recorrido, o seguinte:

A autuada apresentou extensa impugnação às fls. 97 e seguintes, na qual, após resumir os fatos, afirma que no lançamento há interpretação equivocada do art. 9º da Lei 9.249, de 1995, pois, para dedução dos juros sobre capital próprio, basta, tão somente, cumprir os requisitos de efetivo pagamento ou crédito, existência de lucros ou de suas reservas em montante superior a duas vezes ao seu montante, limitação da taxa à dos juros a longo prazo e retenção do imposto incidente na fonte.

Assim, entende que não há limite temporal para pagamento desses juros, apontando doutrina e jurisprudência administrativa nesse sentido, e que é desprovida de base legal a limitação nesse sentido, prevista na Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, que viola diversos princípios constitucionais e, tampouco é aplicável ao caso o disposto no art. 177 da Lei das S/A, pois trata-se de despesa meramente tributária.

Argumenta também que seu procedimento não trouxe prejuízo ao Fisco, pois não postergou o pagamento de imposto nem reduziu o lucro real de nenhum período, apontando jurisprudência administrativa nesse teor.

Argúi ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa, apontando doutrina e jurisprudência administrativa que entende aplicável e apresenta seus pedidos:

Diante de todo o exposto, protestando desde logo provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, requer a Impugnante sejam acolhidas as razões de fato e de direito anteriormente aduzidas, que levarão à decretação da improcedência integral das presentes autuações, extinguindo-se, por consequência, os créditos tributários de IRPJ e de CSLL exigidos e arquivando-se o respectivo processo administrativo.

Caso não seja esse o entendimento dessa C. Turma Julgadora, requer a Impugnante, de forma subsidiária, "ad argumentandum" a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Em seguida, foi proferido pela DRJ de Campo Grande, v. acórdão onde deixou de conhecer a alegação em relação a cobrança dos juros sobre a multa e negou provimento a impugnação, mantendo integralmente a exigência dos créditos objeto dos Autos de Infração.

Na seqüência, foi juntado pela Recorrente petição de desistência de fls. 180/181, informando que tinha aderido aos benefícios da Lei 11.941/09. Entretanto, verificou-se que a petição representava pedido de contribuinte distinto ao dos autos e foi dirigida para outro processo administrativo, de número 16327.001202/2003-87, portanto, foi equivocadamente juntada ao processo em epígrafe.

Tal constatação foi feita pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras de São Paulo, Divisão de Controle e Acompanhamento do Crédito Tributário, que preferiu o r. despacho de fls. 241/242.

Ato contínuo, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, repisando os mesmos argumentos da impugnação, acrescentando a preliminar de nulidade do v. acórdão recorrido, eis que o julgado se limitou apenas em reproduzir a Solução de Consulta 329/2014 para fundamentar a decisão pela manutenção da exigência relativa a dedução de JPC em desacordo com o regime de competência.

Para dar maior consistência a sua alegação preliminar de nulidade do v. acórdão devido ao cerceamento do direito de defesa e afronta ao devido processo legal, aponta no corpo de recurso jurisprudência do STJ, reproduz o texto dos artigos 31 e inciso II do artigo 59, ambos do Decreto-Lei 70.235/72 e requer a aplicação subsidiária do artigo 489 do Novo Código de Processo Civil nos termos do artigo 15 do Codex (aduz que tal obrigação das decisões também já se encontrava prevista no antigo CPC).

Em relação a cobrança de juros sobre a multa, alega que apesar de nos Autos de Infração originários do presente processo administrativo não exigirem expressamente a cobrança de juros sobre a multa, é certo que esta se inicia a partir de sua lavratura, conforme se depreende do extrato de cobrança atualizado, sendo, portanto, objeto do presente lançamento.

Desse modo, entende que a cobrança de juros sobre as multas de ofício não poderão prevalecer face ausência de previsão legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

Recurso Voluntário:

O Recurso Voluntário é tempestivo, não contraria súmula deste E. Tribunal e preenche os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser admitido e totalmente conhecido.

Em relação a **preliminar de nulidade do v. acórdão** devido a decisão de manutenção da exigência do crédito objeto dos Autos de Infração ter sido exclusivamente fundamentada na transcrição do texto da Solução de Consulta 329/2014, entendo que não merece ser acatada.

A motivação da decisão com base na solução não significa que os Julgadores "a quo" deixaram de analisar as alegações feitas na impugnação da Recorrente.

A fundamentação do v. acórdão no texto da solução de consulta não contraria o princípio do devido processo legal, ou cerceou o direito de defesa da Recorrente, eis que não foi impedida de apresentar qualquer petição, defesa ou recurso nos autos.

Ademias, como pode se verificar na decisão recorrida, o v. acórdão fundamentou o entendimento relativo a indedutibilidade do JCP quando não respeitado o regime de competência e complementou ao final motivando o não provimento desta e das demais alegações feita em relação a matéria do JCP.

Transcrever texto da solução de consulta para demonstrar e fundamentar o entendimento do julgador e, no caso, acompanhado por seus pares da DRJ, não implica em nulidade do v. acórdão.

A solução de consulta expõe o entendimento específico da Receita Federal sobre a matéria relativa a JCP. Este entendimento, pelo visto, é acompanhado pelos julgadores da DRJ de Campo Grande.

Na decisão recorrida em epígrafe, não se trata da situação em que o julgador colaciona apenas a ementa de um outro julgado para fundamentar seu voto e deixa de demonstrar que o v. acórdão do outro processo se adéqua a situação dos autos ora analisado.

Ademais, da leitura do v. acórdão recorrido se pode verificar que, mesmo que de forma sucinta, todas as alegações postas na impugnação foram analisadas.

Em relação à suposta necessidade de se refutar todos os argumentos de defesa, nem mesmo o § 1º do art. 489 do CPC/2015 agasalha tal entendimento. Tal exegese foi confirmada por unanimidade por todos os Ministros da Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 21.315DF, cuja parte de interesse da ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

[...]

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisum.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Sendo assim, afasto a preliminar alegada relativa a nulidade do v. acórdão, eis que foram analisadas e motivadas todas as alegações feitas pela Recorrente em sua impugnação.

Mérito:

Em relação ao ponto principal dos autos, relativo a dedutibilidade do JCP quando não respeitado o regime de competência, tal matéria já foi analisado por este E. CARF/MF diversas vezes.

A título exemplificativo colaciono abaixo algumas ementas.

Ementa do v. acórdão 1401001.742 (sessão de 05 de outubro de 2016).

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ*

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 201

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

É vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, em observância ao regime de competência.

*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES QUANTITATIVOS.
INOBSERVÂNCIA. GLOSA.*

O pagamento de JCP fica condicionado à existência de lucros, computados antes da redução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes o juros a serem pagos ou creditados. Não há previsão legal para que a conta Reserva para Aumento de Capital seja utilizada para verificar se os limites quantitativos foram observados.

*IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE OS JCP PAGOS.
COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.
IMPOSSIBILIDADE.*

A atuada não tem legitimidade para pedir a compensação dos créditos tributários lançados, em razão do excesso de despesas incorridas com juros sobre o capital próprio, com o imposto de renda retido na fonte incidente sobre estes valores. O sócio/acionista que recebeu o JCP é o sujeito passivo do IRRF, sendo o titular do direito de pedir a repetição no caso de ocorrer indébito.

*EXCESSO DE COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZO ACUMULADO
DOS ANOS ANTERIORES. GLOSA. CABIMENTO.*

É procedente o lançamento quando constata-se que houve excesso de compensação com prejuízo fiscal acumulado dos anos anteriores.

*JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
CABIMENTO.*

É procedente a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício quando o crédito tributário apurado não é pago no seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

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

Ordinária. No mesmo sentido, segue ementa do v. acórdão da 3ª Câmara, da 1ª Turma

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ*

Ano-calendário: 2009, 2010

*JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE DE
JUROS CALCULADOS SOBRE PERÍODOS ANTERIORES*

O pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio sujeita-se, para fins de dedutibilidade fiscal, à observância dos critérios e limites estabelecidos pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, apurados no momento em que a despesa com juros é apropriada ao resultado, motivo pelo qual são indedutíveis os juros calculados sobre períodos anteriores ao período do pagamento/crédito.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. INOCORRÊNCIA.

Considerando que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos motivo pelo qual não há que se falar em postergação de despesa inexistente.

CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora devidos à taxa SELIC.

Consagrando o entendimento apontado nas ementas dos v. acórdãos acima indicadas, segue a ementa do v. acórdão 9101002.778, proferido pela C. Câmara Superior:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ*

Ano-calendário: 2006

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

1 O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e

a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

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

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

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

Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5 O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2006 despesas de juros no ano de 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

No processo em epígrafe, a Recorrente deduziu a título de JCP no ano-calendário de 2007 não apenas valores calculados com base na TJLP e Patrimônio Líquido desse ano-calendário, como também valores sem fundamentação legal, calculados retroativamente a anos-calendário anteriores (1999, 2000 e 2003), os quais compõem o montante de R\$ 14.600.000,00 em 2007.

No que se refere a esses valores anteriores, não houve qualquer registro nas aprovações das demonstrações financeiras anteriores aos respectivos períodos de dedução, bem como registro contábil desses valores como JCP nos períodos utilizados para os cálculos retroativos, com evidentes consequências dos pontos de vista tributário.

Na impugnação apresentada a contribuinte alega ser perfeitamente legal a remuneração de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores por se tratar de despesa cuja dedutibilidade não se encontra condicionada a cada exercício.

Afirma que, ainda que se entendesse de forma contrária, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos exercícios anteriores, mas em momento posterior, não causou nenhum prejuízo aos cofres públicos.

A Turma Julgadora *a quo* negou provimento à impugnação da Recorrente fundamentando sua decisão no fato de que as despesas com juros sobre capital próprio são opcionais (mera liberalidade) e que deve ser observado o regime de competência, assim, ao não exercer o benefício fiscal em época própria, o interessado não pode deduzir a despesa de JSCP de forma acumulada em períodos subsequentes. Consta ainda da decisão que a variação da TJLP e o lucro do período que limitam a dedução fiscal devem corresponder ao período de apuração em que a despesa pode ser deduzida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em sua peça recursal defende a Recorrente que o período de competência relativo ao pagamento/crédito da remuneração sobre o capital próprio é sempre aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento, isto porque antes da manifestação inequívoca da intenção da Recorrente em pagar a remuneração, via deliberação em Assembléia, inexistia a obrigação de pagá-la.

Entende que a previsão da Instrução Normativa SRF nº 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. Acrescenta que o limite para fins de dedutibilidade fiscal são os lucros existentes no momento em que ocorre o pagamento ou crédito da remuneração sobre o capital próprio, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

A questão central a ser decidida cinge-se à possibilidade de dedução ou não das despesas com juros sobre o capital próprio calculados sobre períodos anteriores e que foram deliberados e pagos no ano-calendário de 2007.

Para solução da lide, transcrevo o art. 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação vigente à época dos fatos geradores, que trata da dedutibilidade dos juros sobre capital próprio:

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 die, 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;

§ 4º Revogado pela Lei nº 9.430/96

§ 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

A Instrução Normativa nº 11/96, ao regulamentar o art. 9º da Lei nº 9.249/95, assim dispôs:

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.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;

b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;

c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas. § 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

[...]

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, identificam-se as seguintes condições para dedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio:

(i) 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;

(ii) o valor dos juros pagos ou creditados fica limitado ao maior dos dois valores: 50% do lucro líquido do período de pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o IR e da dedução dos referidos juros ou 50% dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

A Recorrente, por sua vez, afirma ter atendido às exigências previstas no art. 347 do RIR/99, o qual possui como base legal o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Entendo que não assiste razão à Recorrente pois foi justamente por não ter calculado os valores dos juros sobre as contas do patrimônio líquido utilizando a variação da TJLP no período de apuração em que se deu o crédito ou pagamento, no caso o ano-calendário de 2007, que a fiscalização realizou a glosa das despesas com juros sobre capital próprio.

Alega que não há limite temporal para pagamento dos juros sobre capital próprio, podendo a remuneração ser feita de forma acumulada e retroativa.

Acrescenta que o período de competência relativo ao pagamento/crédito da remuneração sobre o capital próprio será sempre aquele em que ocorrer sua respectiva deliberação.

Assiste razão à Recorrente quando afirma que apenas após a manifestação da intenção do pagamento dos juros, via deliberação em assembléia, é que surge a obrigação de pagá-los e, conseqüentemente, considera-se incorrida a despesa. Todavia, a dedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, além do dever de observar o regime de competência, no sentido de que o cômputo da despesa deve ser feito levando-se em consideração o mencionado regime, está também sujeita aos limites impostos pela legislação tributária.

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

apropriada no resultado, motivo pelo qual são indedutíveis os juros calculados sobre períodos distintos do período do pagamento/crédito da remuneração do capital. Neste sentido, transcrevo excerto do voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no acórdão 130200.465, julgado na sessão de 27/01/2011.

O citado acórdão também conclui pela indedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio de forma acumulada e retroativa, o qual adoto como razões de decidir:

"No que diz respeito especificamente à despesa com juros sobre o capital próprio, releva transcrever excertos da manifestação do ilustre Professor Edmar Oliveira Andrade Filho que, a meu ver, 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 consequência porque a observância e a eventual inobservância desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha

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

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

Do referido texto, que acolho por inteiro, ressalto 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;*
- 4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;*
- 5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do*

pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;

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

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

8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;

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

[...]

O argumento de que "em momento algum a legislação condicionou a dedutibilidade dos JSCP à sua contabilização ano a ano em favor dos sócios, inexistindo qualquer impedimento legal para a contabilização de JSCP relativos a períodos anteriores no exercício de seu pagamento", com a devida permissão, carece de lógica, vez que não se pode admitir que a verificação quanto as condições de dedutibilidade postas pela lei possa, no caso presente, levar em consideração um período (ou períodos) em que a própria despesa sequer existia.

Não havendo dúvida que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, e que, no caso, tal regime de competência 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).

[...]

Assim, tenho por absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, vez que resta evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio."

Alega a recorrente que ainda que se entenda que houve inexatidão quanto ao período de dedução, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos anos de 1999, 2000

e 2003, mas em momento posterior, não traria qualquer prejuízo ao Fisco, isto porque haveria apenas a postergação de uma despesa, fato este que não é o caso dos autos tendo em vista que os tributos referentes aos anos de 1999, 2000 e 2003, bem assim os relativos ao ano de 2007 foram devidamente quitados.

Não há que se falar em inexatidão quanto ao período de dedução da despesa. Por se tratar a remuneração do capital próprio de uma faculdade da pessoa jurídica (mera liberalidade), esta pode exercê-la ou não. No caso concreto, em que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos, motivo pelo qual são descabidas as alegações de postergação de despesa inexistente.

Em relação a alegação de ilegalidade da IN 11/96, vejamos.

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

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

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

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do *caput* do citado art. 29, em razão da presença desta expressão ("*observado o regime de competência*") em sua redação.

Tal ilegalidade não me parece procedente, eis que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para constatar que não haverá nenhuma modificação para a aplicação do *caput* do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, o artigo com ou sem a expressão incluída em seu texto, terá a mesma efetividade.

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

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

Dos juros sobre a multa:

Quanto à alegações da ilegalidade de incidência de juros sobre multa, está C.

2ª Turma acompanha o atual entendimentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entende ser devida a incidência de juros sobre as penalidades, bem como pela correta eleição da taxa SELIC.

O Acórdão nº 1402.002.340, de relatoria do I. Presidente, Leonardo de Andrade Couto, publicado em 05/10/2016, ilustra esse posicionamento:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

(...)

*Por fim, no que se refere aos juros sobre a multa de ofício, tendo em vista que a peça recursal preocupou-se em trazer a jurisprudência que embasaria os argumentos, cabe simplesmente registrar que o acórdão apresentado contém entendimento superado e a jurisprudência atual desta Corte é unânime em reconhecer a incidência dos juros de mora sobre a multa, como se pode ver abaixo em julgados recentíssimos de **todas** as turmas da CSRF:*

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

(Acórdão 9101002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC

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

(Acórdão 9202003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até

o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(Acórdão 9303003.385, CSRF, 3ª Turma).

De resto, cumpre ressaltar que os juros que incidirão, serão calculados a partir do momento em que a exigência dos créditos restar confirmada definitivamente por meio de decisão definitiva a ser proferida nos autos deste processo administrativo.

Desta forma, ao contrário do acórdão recorrido, conheço esta parte do recurso e nego provimento entendendo incidem os juros sobre a multa.

Em relação a CSLL, aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

Pelo exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço integralmente do Recurso Voluntário e dou parcial provimento para que os juros não incidam sobre a multa, mantendo o restante dos Autos de Infração.

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves