



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

Processo nº 16327.001366/2010-33
Recurso nº 919.893 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.900 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2012
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO RETROATIVO.
Recorrente CITIBANK
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL - O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito. Inclusive, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.

PRECLUSÃO. INAPLICABILIDADE. A preclusão está relacionada à perda de direitos, faculdades ou poderes processuais, não se relacionando à hipótese de ausência de deliberação de JCP em exercícios anteriores.

RENÚNCIA. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. Não havendo previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP. A renúncia de direitos deve ser interpretada de forma restrita, não devendo o silêncio do acionista ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários.

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 do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 20/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por JORGE C ELSO FREIRE DA SILVA

Impresso em 25/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 16-31.807, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que, por unanimidade de votos, decidiu julgar improcedente a impugnação apresentada pela Recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado, pelas razões que serão adiante expostas.

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Trata-se de impugnação (fls. 43 a 56) a Autos de Infração de IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ (fls. 27 a 31), por ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, EXCESSO DE JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO, e de CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL Reflexa (fls. 32 a 36), relativos a fatos geradores ocorridos em 31/12/2006, lavrados pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras – DEINF/SPO, em 05/10/2010.

2. O crédito tributário constituído foi composto pelos valores a seguir discriminados:

IRPJR\$ 17.467.152,35

Juros de Mora (calculados até 30/09/2010)R\$ 6.691.666,06

Multa ProporcionalR\$ 13.100.364,26

Valor do Crédito Tributário ApuradoR\$ 37.259.182,67

CSLLR\$ 6.288.174,84

Juros de Mora (calculados até 30/09/2010)R\$ 2.408.999,78

Multa ProporcionalR\$ 4.716.131,13

Valor do Crédito Tributário ApuradoR\$ 13.413.305,757

3. Como enquadramento legal do lançamento do IRPJ, o autuante assinala o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 78 da Lei nº 9.430/96, e os artigos 249, inciso I, e 347 do RIR/99 (fl. 29). Como fundamento da exigência da CSLL, designa o artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 7.689/88, o artigo 1º da Lei nº 9.316/96, o artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 37 da Lei nº 10.637/02 (fl. 34). Para os JUROS MORATÓRIOS, nomeia os artigos 6º, parágrafo 2º, e 28 da Lei nº 9.430/96, e,

para a MULTA DE OFÍCIO, o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (fls. 31 e 36).

4. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 37 a 40), a autoridade noticia, em resumo, que o autuado teria deduzido, na apuração do lucro real do ano-calendário de 2006, o valor de R\$ 94.846.500,00, a título de Juros sobre o Capital Próprio – JsCP, consoante o constante na Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ do ano-calendário de 2006 (fl. 25), quando o limite de dedutibilidade autorizado pelo artigo 347 do RIR/99 seria de R\$ 24.977.890,58, o que teria ensejado excesso de dedução de R\$ 69.868.609,42, objeto de glosa.

5. Cientificado do lançamento, em 14/10/2010 (fl. 28 e 33), o autuado impugnou o Auto de Infração em 12/11/2010 (fl. 43), apresentando as seguintes razões, em resumo:

i) teria atendido a todas as condições contidas no artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e nas Instruções Normativas nº 11/96 e nº 41/98, para a dedução de valores pagos ou creditados a título de JsCP no ano-calendário de 2006, conforme evidenciado nos demonstrativos (fls. 69 e 71) e nos documentos que junta (fls. 73 a 324);

ii) teria deliberado, em Assembléia Geral Extraordinária (fls. 75, 76 e 78), pagar JsCP no valor de R\$ 94.846.500,00, relativos a exercícios findos até o ano-calendário de 2006, em montante inferior ao limite de dedutibilidade de 50% do lucro líquido dos exercícios de 2001 a 2006, no valor acumulado de R\$ 193.474.126,92 (fl. 71);

iii) inexistiria vedação na legislação tributária à dedutibilidade de JsCP pagos em relação a anos-calendário anteriores, mesmo na forma acumulada, não dispondo o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 acerca do momento em que a despesa deva ser realizada ou o crédito contabilizado;

iv) ao utilizar a expressão “poderá deduzir” no artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o legislador não estaria obrigando o contribuinte a deduzir os JsCP em determinado exercício, mas sim permitindo que a dedução seja efetuada no momento da deliberação do pagamento ou creditamento dos JsCP, quando, então, é que seria relevante o período de competência;

v) nem mesmo a IN SRF nº 11/96 vedaria a dedutibilidade acumulada de JsCP apurados em outros exercícios financeiros; no seu artigo 29, disporia sobre a necessidade de observância do “regime de competência”, no sentido de que a despesa de JsCP deveria ser reconhecida no mesmo mês do creditamento, o que teria sido observado, vez que pagará os JsCP em 28/11/2006 (fls. 80 e 82), no mesmo mês de competência da deliberação social que determinou o pagamento, a qual teria ocorrido em 27/11/2006 (fls. 75, 76 e 78);

vi) nenhum dos dispositivos legais citados no “Enquadramento Legal” do lançamento trataria do tema;

vii) haveria farta jurisprudência administrativa admitindo o pagamento de JsCP em exercícios posteriores a sua apuração,

mesmo na forma acumulada, a teor de julgados cujos excertos colaciona, havendo, ainda, julgado do STJ neste sentido, cuja ementa transcreve;

viii) inexistiria fundamento legal para a desconsideração por parte da autoridade, no cálculo do JsCP, da Reserva de Capital, no montante de R\$ 3.161.902,37 (fl. 109), visto que a Reserva de Capital não se enquadraria nas hipóteses de exclusão do cálculo do limite de pagamento de JsCP, previstas no parágrafo 8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e no artigo 29 da Instrução Normativa nº 11/96;

Submetida a Impugnação à apreciação da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, esta, por unanimidade de votos, a julgou improcedente, cujos fundamentos foram consignados no acórdão nº 16-31.807, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES.

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

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

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

As normas fiscais que disciplinam o lançamento com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Em face do referido acórdão, a Recorrente interpôs o recurso voluntário ora analisado, no qual reiterou as alegações apresentadas em sua impugnação, acrescidas do

fundamento da impossibilidade de se fazer incidir juros de mora sobre os valores exigidos a título de multa por infração, fixada no percentual de 75%.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Alexandre Antônio Alkmim Teixeira

O recurso preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Em resumo, é possível sintetizar os fundamentos da autuação em dois pontos principais: o pagamento retroativo de Juros sobre Capital Próprio (JCP) e os limites de dedutibilidade que o cercam. Confira-se o trecho abaixo extraído do Termo de Verificação Fiscal:

O valor do JCP no ano calendário de 2006 é de R\$ 24.977.890,58 (vinte e quatro milhões, novecentos e setenta e sete mil, oitocentos e noventa reais e cinqüenta e oito centavos) conforme cálculo abaixo:

Capital Social	R\$ 127.603.408,60
Reserva de Lucro	R\$ 189.693.000,00
Total do Patrimônio	R\$ 317.296.408,60
Taxa aplicada	7,8721%
Limite de pagamento	R\$ 24.977.890,58
JCP deduzido	R\$ 94.846.500,00
Excesso a ser glosado	R\$ 69.868.609,42

No demonstrativo de cálculo do JCP apresentado pelo CITIBANK DTVM, verifica-se que o valor deduzido de R\$ 94.846.500,00 respeita a condição de existência de lucros acumulados e reserva de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos (§1º, art. 347, RIR/99), porém não respeita o cálculo dos juros sobre o capital próprio no ano de 2006. No cálculo do total do patrimônio o CITIBANK DTVM subtrai o JCP calculado e não distribuído em anos anteriores.

Deste modo, no ano calendário de 2006 o CITIBANK DTVM não respeitou o limite de dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (art. 347, RIR/99), deduzindo valor superior ao JCP calculado no ano!

Assim sendo, impõe-se revisar o lançamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido efetuado pelo

contribuinte para recalcular a base tributável. O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela dedução apenas do JCP calculado em 2006, sendo glosado o valor excedente.

Assim, apesar de a Autoridade Fiscal verificar que o valor deduzido total respeita a condição de existência de lucros acumulados e reserva de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos, efetuou o lançamento do IRPJ e da CSLL por entender que somente seriam dedutíveis em 2006 os valores correspondentes à variação da TJLP incidente sobre as contas do patrimônio líquido daquele ano.

Inconformado com o lançamento, a Recorrente apresentou impugnação defendendo a tese de que atendeu a todas as condições legais para a dedução de valores pagos ou creditados a título de JCP no ano-calendário de 2006. Também afirmou inexistir na legislação tributária qualquer vedação à dedutibilidade de JCP pagos em relação a anos-calendário anteriores e, ainda, demonstrou ter observado o regime de competência na medida em que deduziu os JCP no mesmo exercício em que houve a deliberação pelo pagamento dos valores.

Ao apreciar a defesa da Recorrente, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento decidiu manter integralmente o auto de infração ao fundamento de que houve **desrespeito ao regime de competência**, uma vez que somente seriam dedutíveis os juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura lucro real em que se fará a dedução.

Além disso, a DRJ ressalta que a não deliberação de JCP em períodos pretéritos culmina em **preclusão temporal** do direito de deliberação. Confirma-se os principais fundamentos da manutenção do lançamento:

[...] falta a condição necessária para legitimar a dedução, a saber: o pagamento ou crédito contabilmente reconhecido deve se referir exclusivamente aos juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, por serem o que se pode conceber como juros incorridos no período, conforme anteriormente explanado. Não podem se referir a juros incidentes sobre o PL de períodos anteriores, e, portanto, a juros incorridos em períodos anteriores.

Desta forma, não possui respaldo nas normas de regência o argumento do autuado de que teria observado o regime de competência pelo fato de a Assembléia ter decidido o creditamento do montante de JsCP em questão, no mesmo ano, 2006, em que levou a efeito a dedução no lucro real de juros incorridos em anos anteriores.

*Importa esclarecer, ainda, que o não exercício da faculdade em questão, pelo autuado, nos anos-calendário de 2001 a 2005, ensejou **a preclusão temporal do direito de fazê-lo, por decurso do prazo concedido para seu exercício**. Não cabe, na hipótese, cogitar-se de “direito adquirido”, naqueles anos, para a decisão e dedução, em anos posteriores, de pagamento ou creditamento de JsCP não realizado, como também defende o autuado.*

Antes de adentrar na análise dos demais argumentos, é necessário que se faça algumas considerações sobre o instituto da preclusão que está restrito ao âmbito processual, sendo relacionado a perda, extinção ou consumação de um direito processual e não de um direito material, como enfoca a DRJ.

O eminente processualista Humberto Theodoro Júnior¹, ao tratar da preclusão, ensina:

A essência da preclusão, para Chiovenda, vem a ser a perda, extinção ou consumação de uma faculdade processual pelo fato de se haverem alcançado os limites assinalados por lei para seu exercício.

Decorre a preclusão do fato de ser o processo uma sucessão de atos que devem ser ordenados por fases lógicas, a fim de que se obtenha a prestação jurisdicional, com precisão e rapidez.

Sem uma ordenação temporal desses atos e sem um limite de tempo para que as partes pratiquem, o processo se transformaria numa rixa infundável.

Justifica-se, pois, a preclusão pela aspiração de certeza e segurança que, em matéria de processo, muitas vezes prevalece sobre o ideal de justiça pura ou absoluta.

(Sem destaques no original)

Neste sentido, Luiz Rodriguez Wambier, Flávio Renato Correia de Almeida e Eduardo Talamini, citados no REsp nº 662452, asseveram que a “**preclusão é fenômeno exclusivamente processual**, vinculado à idéia de que passo a passo os atos processuais vão acontecendo subseqüentemente no processo, realizando o modelo procedimental que se tenha adotado em cada caso”. Segundo os referidos autores, “o instituto da preclusão está umbilicalmente ligado à questão do andamento processual, e de seu destino inexorável, que é o de extinguir-se, para dar lugar à solução concreta decorrente da prestação da tutela jurisdicional do Estado”.

De forma convergente, Fredie Didier Jr.² diferencia a preclusão temporal da prescrição e da decadência, conforme pode ser observado:

Cabe ainda, diferenciar preclusão temporal, prescrição e decadência. Isso porque confusões podem ser feitas entre tais institutos pelo fato de todos eles relacionarem-se à ideia de tempo e inércia.

Pois bem.

Caducidade é designação genérica para a perda de uma situação jurídica. A preclusão e a decadência são exemplos de caducidade.

A decadência é a perda do direito potestativo, em razão do seu não-exercício dentro do prazo legal ou convencional. Aproxima-se da preclusão temporal por também se referir à perda de um direito decorrente da inércia de seu titular – ou seja, em razão de ato-fato caducificante. Distancia-se, contudo, por se referir,

¹ Em: Curso de Direito Processual Civil, Volume I, 47ª ed., Editora Forense, p. 601.

² Em: Curso de Direito Processual Civil, Volume I, 13ª ed., Editora Podivm, p. 307.

em regra, à perda de direitos pré-processuais, enquanto a preclusão temporal refere-se sempre à perda de faculdades/poderes processuais. Além disso, a preclusão pode decorrer, como visto, de outros fatos jurídicos, além da inércia, inclusive de ato ilícito (a decadência sempre decorre de um ato-fato lícito).

Já a prescrição é o encobrimento (ou extinção, na letra do art. 189 do CC) da eficácia de determinada pretensão (perda do poder de efetivar o direito a uma prestação), por não ter sido exercitada no prazo legal. Apesar de decorrer de uma inércia do titular do direito – também ato-fato lícito caducificante –, não conduz à perda de direitos, faculdades ou poderes (materiais ou processuais), como a preclusão e a decadência, mas, sim, ao encobrimento de sua eficácia, à neutralização da pretensão – obstando que o credor obtenha a satisfação da prestação almejada.

Enquanto a prescrição relaciona-se, em princípio, aos direitos a uma prestação de cunho material, a preclusão temporal refere-se, tão-somente, a faculdades/poderes de cunho processual.

Demais disso, prescrição e decadência são institutos de direito substantivo, enquanto preclusão é instituto de direito processual.

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

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

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

Deste modo, não merece prosperar o argumento de preclusão temporal, vez que esse instituto não é aplicável à perda de direito material e tampouco existe previsão legal de prazo para deliberação de pagamento de JCP.

Outro ponto que deve ser esclarecido é a alegação da DRJ no sentido de que “o não exercício da faculdade de dedução de despesas de JCP dos anos-calendário de 2001 a 2005, como ocorrido no presente caso, configura renúncia ao direito de exercício então disponível”.

Equivoca-se, entretanto, o órgão julgador ao realizar tal afirmação, porque a renúncia a direitos sempre deve ser expressa, não sendo presumida pelo simples não exercício de determinada faculdade, salvo nos casos em que houver expressa previsão legal, que, definitivamente, não é a hipótese dos autos.

Neste momento, é importante analisar o art. 114 do Código Civil, incluso no Capítulo das Disposições Gerais do Negócio Jurídico, cuja redação alerta que “os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente”.

Ora, se não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP, se até mesmo no Direito Privado a renúncia deve ser interpretada de forma restrita, não vejo como o silêncio do acionista ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários.

Nas contrarrazões apresentadas, a PGFN também desenvolve raciocínio similar ao da DRJ, alegando ser a deliberação tomada em assembléia um negócio jurídico que não pode ser revogado ou modificado a qualquer tempo, salvo se comprovado erro, dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, conclui que se já houve a assembléia ordinária referente ao exercício passado, na qual foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros, os acionistas acabaram por renunciar a faculdade que lhes foi conferida (pagamento de JCP).

Confira-se a alegação da PGFN (fl. 757):

O artigo 132 da Lei nº 6.404/76 impõe a obrigatoriedade da empresa realizar uma Assembleia- Geral ordinária anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, no intuito de votar as seguintes matérias:

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembléia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, **examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;**

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167).

De acordo com o artigo 134, § 6º da Lei nº 6.404/76, “a ata da assembléia-geral ordinária será arquivada no registro do comércio e publicada”.

A Assembleia-Geral é um órgão formado por acionistas e tem a função de decidir os assuntos sociais, manifestando a vontade da companhia. A fusão das vontades individuais acaba por externar a vontade social.

*A deliberação tomada em Assembleia pode ser classificada como um **negócio jurídico plurilateral**. Negócio jurídico, no conceito desenvolvido por Antonio Junqueira de Azevedo (Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia, 4ª edição Saraiva, 2002) é: “todo fato jurídico consistente na declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”.*

Plurilateral, por se tratar de negócio que envolve a composição de mais de duas vontades paralelamente manifestadas por diferentes partes.

Nos termos do artigo 1072 do Código Civil, aplicado às sociedades anônimas em razão do artigo 1.089 do Código Civil, “§ 5º As deliberações tomadas de conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes”.

(...)

Significa, então, que as deliberações tomadas em Assembleia pelos acionistas não podem ser modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, conforme art. 166 e seguintes do Código Civil.

(...)

Em conclusão, para os exercícios passados, não existe mais lucro disponível para que a empresa possa deliberar sobre o pagamento de JCP e efetuar a dedução. O lucro que foi apurado em cada período, repita-se, teve a sua destinação determinada em assembléia-geral ordinária. Tratando-se de ato jurídico perfeito, não cabe a modificação sem prova de erro, dolo, fraude ou simulação.

(...)

*Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio (anos anteriores a 2006), por óbvio, **acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida.***

Tudo em absoluta observância ao princípio da livre iniciativa e autonomia privada.

Porém, não pode agora pretender mudar tal decisão, sem qualquer justificativa ou prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas, inclusive porque o lucro dos períodos pretéritos já foi destinado.

Ocorre que, a i. Procuradora, apesar de bem fundamentar o conceito de “negócio jurídico”, visando defender a sua imutabilidade, se esquece de verificar que a renúncia, no âmbito dos negócios jurídicos, deve ser interpretada restritivamente, não sendo aceitável a sua presunção.

Além disso, é importante salientar que a Assembleia Geral Ordinária, como bem elucidado pela PGFN, tem o dever de deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição dos dividendos.

Repare que o artigo 132 da Lei nº 6.404/76 não faz qualquer referência à obrigatoriedade de constar na AGO a deliberação do pagamento de JCP. Portanto, além do

impedimento de presumir a renúncia, quando esta não for explícita, não há obrigatoriedade legal em definir o pagamento de JCP na AGO.

Entender o contrário é equiparar o instituto do JCP aos dividendos. E, mesmo que admitida a analogia entre os institutos para atribuir um efeito tributário, haveria a necessidade de manter um entendimento uniforme e coerente nas decisões por nós proferidas.

Se esta Câmara já se pronunciou que os JCP não possuem natureza jurídica de dividendos e, conseqüentemente, sendo tributável o recebimento daqueles, não é admissível que diante do presente caso se desconsidere o que fora outrora afirmado para, então, acolher o argumento de que JCP e dividendo possuem a mesma natureza jurídica.

Confira-se o julgado anterior no qual o Contribuinte pleiteava o reconhecimento da isenção aos valores recebidos a título de JCP sob o argumento de possuírem natureza jurídica de dividendos:

Enfim, não merece prosperar a vontade do Recorrente de que as remunerações recebidas pelos investidores devem receber o mesmo tratamento tributário dos dividendos, sob o argumento de que possuem “a mesma natureza”, sendo que a legislação imputa tratamento tributário diverso.

(Acórdão nº 1401-0100.401 de 16 de dezembro de 2010)

Portanto, o fato de a Lei nº 6.404/76 prever a necessidade de deliberação da distribuição dos dividendos na AGO não confere essa obrigatoriedade de deliberação dos JCP.

Mesmo que pudéssemos aplicar, por analogia, o entendimento de que a AGO deveria deliberar sobre o pagamento de JCP, o entendimento do Fisco não prosperaria. Isso porque, suponhamos que a sociedade não deliberou o pagamento de dividendos de um determinado exercício. Isso significaria a sua renúncia em distribuir aquele lucro e, conseqüentemente, aquele valor não mais poderia ser distribuído? Logicamente que não.

Convém ressaltar que a Lei nº 6.404/76 estabelece expressamente que os lucros que deixarem de ser distribuídos (por inviabilidade momentânea do seu desembolso - exemplo: falta de caixa para efetuar o seu pagamento) poderão ser distribuídos de forma extemporânea, por meio de deliberação posterior.

Vê-se que o pagamento de dividendos pode ser deliberado a qualquer momento, desde que apurada a existência de lucros passíveis de distribuição. Assim sendo, mesmo admitindo a analogia entre o JCP e os dividendos, não haveria qualquer proibição ao pagamento ou creditamento de JCP que deixaram de ser deliberados em períodos anteriores.

Feitos esses apontamentos e ausente qualquer vedação legal nesse sentido, dúvidas não remanescem quanto ao fato de que os acionistas presentes em assembléia podem, a qualquer momento, deliberar sobre essa modalidade de remuneração do capital, ainda que para períodos pretéritos, desde que observados os requisitos e limites de dedução impostos pela legislação.

Destarte, a deliberação em período posterior não significa modificação ou retificação das deliberações das Assembleias antigas, que continuam válidas e vigentes. Ocorre que, em período posterior, foi deliberado algo que não foi objeto das Assembleias anteriores.

Passa-se, agora, a analisar o argumento do desrespeito ao regime de competência na deliberação retroativa dos JCP.

Na hipótese dos autos verifica-se que houve o pagamento retroativo de juros sobre capital próprio, relativo ao período de 2001 a 2006, mediante deliberação dos sócios realizada em Assembléia Geral realizada em 27/11/2006. Esse contexto fático foi comprovado pelo contribuinte ao longo dos autos, não sendo objeto de questionamento pela Autoridade Fiscal e, muito menos, pela Autoridade Julgadora ou pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Por meio do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o legislador inseriu em nosso ordenamento jurídico a figura dos JCP, facultando à pessoa jurídica “*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*”.

O trecho supracitado permite inferir que a dedução – para efeitos da apuração do lucro real – deve ocorrer quando os juros forem pagos ou creditados aos sócios ou acionistas. E, logicamente, os JCP somente serão pagos ou creditados quando da deliberação dos sócios ou acionistas neste sentido.

Contudo, o referido diploma não realizou qualquer ressalva sobre o momento adequado para deliberação do pagamento dos juros sobre capital próprio. É dizer: não há nenhuma restrição legal em pagar ou creditar JCP aos acionistas referentes aos anos calendários anteriores.

No caso analisado, o evento que criou a obrigação de pagar os JCP, que fez com que a entidade não tivesse nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação, nasceu em 2006. Logo, o passivo – e consequentemente a despesa – é de competência do ano-calendário de 2006.

É importante lembrar que, de acordo com o Pronunciamento CPC nº 25 *passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos*. Desta forma, a obrigação de pagamento de JCP somente se torna “obrigação presente” quando da deliberação pelos sócios.

A razão é simples: é apenas por meio da deliberação que nasce para a pessoa jurídica a obrigação de remunerar o capital dos sócios. Por outro lado, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo pagamento dos JCP, valendo frisar que não existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa.

O período de competência é, portanto, marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP.

O pagamento retroativo e acumulado de JCP é pautado exclusivamente pelos critérios de conveniência financeira da pessoa jurídica e dos seus sócios, cabendo-lhes a faculdade de deliberar ou não pelo seu pagamento no mesmo ano em que apurado o lucro ou nos exercícios subsequentes, não havendo que se falar em renúncia ou preclusão temporal desse direito.

Nesse mesmo sentido, merece destaque o precedente abaixo, também emanado deste Conselho, que aborda muito bem os pontos aqui levantados. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 2002 e 2006

Ementa: JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL - O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o 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, ou seja, 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.

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.

Recurso Voluntário Provido.

Por oportuno, convém transcrever o seguinte trecho, extraído do voto condutor do julgado acima, corroborando o que foi dito até o momento:

De fato, a IN SRF nº 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, apenas esclarece que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período-base em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento teria nascido à obrigação a eles relativa, indispensável ao reconhecimento de despesas na forma daquele regime.

Nesse sentido, faço uso novamente dos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, que assevera que o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, e sendo assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há o que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Portanto, tendo a Recorrente respeitado, para efeito de dedutibilidade, os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, não há como negar a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio por ela lançada e glosada pela fiscalização.

(Acórdão 101-96.751 de 29 de maio de 2008)

Neste sentido, não há como prosperar a alegação de que as demonstrações financeiras dos exercícios anteriores deveriam ser retificadas no caso de JCP retroativo, pois a obrigação não nasceu nas demonstrações financeiras antigas, mas sim no momento da deliberação do pagamento.

Entender o contrário é violar o princípio do livre exercício da atividade econômica, pois o Fisco, além de não ter respaldo legal para impedir a dedução retroativa do pagamento dos juros sobre capital próprio (já que a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa), também não tem o direito de interferir na gestão dos negócios da empresa.

Ademais, mesmo no caso de se entender pela desobediência do regime de competência, como fundamentou a DRJ e a PGFN, não seria o caso de prosperar o lançamento.

Isso porque, o RIR/99 disciplina em seu art. 273 como e quando deve ser realizado o lançamento no caso de inobservância de regime de competência. Confira-se a redação do citado dispositivo:

Seção VIII

Inobservância do Regime de Competência

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Depreende-se da leitura do dispositivo acima que **somente** constitui fundamento para o lançamento de imposto ou diferença de imposto (inclusive adicional, correção monetária e multa): **se da inobservância do regime de competência resultar**

postergação do seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Entretanto, o pagamento retroativo de JCP não se enquadra nessa hipótese, justamente porque há a antecipação – e não postergação – do imposto devido, na medida em que a pessoa jurídica opta por deduzir em exercícios subsequentes despesas financeiras que já poderia reduzi-las do lucro tributável dos anos-calendário anteriores, caso tivesse optado pela deliberação do pagamento do JCP naquela época.

Em virtude do exposto, por entender que não tem aplicabilidade a alegação de preclusão temporal (mesmo se tivesse, não há prazo legal ou convencional que permita impor a caducidade), ser impossível a presunção de renúncia, o período de competência está correto (mesmo se não tivesse o lançamento deveria respeitar o art. 273 do RIR/99), discordo da DRJ e admito o pagamento ou creditamento retroativo de JCP, desde que sejam observados os limites de dedutibilidade impostos pela lei, que foram observados no presente caso.

Em razão do exposto, voto pelo cancelamento do Auto de Infração.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.