



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

Processo nº 16327.001409/2010-81
Recurso nº 918.937 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.901 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2012
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO RETROATIVO.
Recorrente Citibank Leasing S/A - Arrendamento Mercantil
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

Eemnta:

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 há 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

(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 16-31.884, 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. 366 a 383) a Autos de Infração de IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ (fls. 352 a 356), por ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, CUSTOS/EXCESSO DE JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO, e de CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL Reflexa (fls. 357 a 363), relativos a fatos geradores ocorridos em 31/12/2006, lavrados pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras – DEINF/SPO, em 21/10/2010.

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

IRPJR\$ 10.227.779,13
***Juros de Mora* (calculados até 30/09/2010)R\$ 3.918.262,18**
***Multa Proporcional*R\$ 7.670.834,34**
***Valor do Crédito Tributário Apurado*R\$ 21.816.875,65**
CSLLR\$ 3.682.000,48
***Juros de Mora* (calculados até 30/09/2010)R\$ 1.410.574,38**
***Multa Proporcional*R\$ 2.761.500,36**
***Valor do Crédito Tributário Apurado*R\$ 7.854.075,22**

3. Como enquadramento legal do lançamento do IRPJ, o autuante assinala o artigo 177 da Lei nº 6.404/76, 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. 356). Como fundamento da exigência da CSLL, designa o artigo 177 da Lei nº 6.404/76, 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. 361). 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. 353 e 358).

4. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 339 a 351), a autoridade notícia, em resumo, que:

i) o autuado teria deduzido, na apuração do lucro real do ano-calendário de 2006, o valor de R\$ 95.061.000,00, a título de Juros sobre o Capital Próprio – JsCP, consoante constaria na sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ do ano-calendário de 2006 (fl. 336);

ii) desse total, R\$ 40.911.116,55 teriam sido calculados retroativamente aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, com base na Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP e no Patrimônio Líquido – PL desses períodos de apuração (fls. 262 a 267), sem que houvesse deliberação social tomada no devido tempo, ou seja, nos anos-calendário em questão, e, também sem que tivessem sido efetuados os respectivos lançamentos contábeis;

iii) não materializada regularmente a opção nos anos-calendário de 2001 a 2005, por inexistência de deliberação social tomada no devido tempo e por falta de contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios, dos JsCP, não seria possível validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor, isto é, do regime de competência, consoante o previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95, no artigo 29 da IN SRF nº 93/97, no Alto Declaratório Normativo nº 13/96, no artigo 29 da IN SRF 11/96, da IN SRF nº 41/98, nos artigos 176, 177, 186 e 202 da Lei nº 6.404/76, e nos artigos 247, 248 e 251 da RIR/99;

iv) assim, não se poderia reconhecer como dedutível o valor de R\$ 40.911.116,50, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2006 e nos limites legalmente estabelecidos para este período;

v) o referido valor deveria, então, ser tributado, como Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real – Juros Pagos ou Creditados a título de remuneração do capital próprio indedutíveis.

5. Cientificado do lançamento, em 21/10/2010 (fls. 355 e 360), o autuado impugnou o Auto de Infração em 19/11/2010 (fl. 366), 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. 397 e 399) e nos documentos que junta (fls. 403 a 464);

ii) estando em condições de pagar JsCP até o montante de R\$ 141.892.830,48 (fl. 397) teria deliberado, em Assembleia Geral Extraordinária (fl. 405), pagar JsCP no valor de R\$ 95.061.000,00, relativos a exercícios findos até o ano-calendário de 2006, em montante inferior ao limite (acumulado) de dedutibilidade de 50% do lucro líquido dos exercícios de 2005 e 2006, de R\$ 95.853.162,35 (fl. 399);

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

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

iii) inexistiria vedação na legislação tributária à dedutibilidade de JsCP pagos em relação a anos-calendário anteriores, mesmo na forma acumulada, o que teria sido a razão para efetuar a dedução no ano-calendário de 2006, quanto aos JsCP apurados no ano-calendário de 2005; maltratei

iv) o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 nada disporia acerca do momento em que deve ser feita a deliberação social pelo pagamento; ao utilizar a expressão “poderá deduzir”, no mencionado artigo, 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 pagara os JsCP em 28/11/2006 (fls. 410 e 412), no mesmo mês de competência da deliberação social que determinou o pagamento, a qual teria ocorrido também em 28/11/2006 (fls. 405 a 408);

vi) nenhum dos dispositivos legais citados no “Enquadramento Legal” 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) não seria válida a argumentação utilizada pela autoridade em torno da legislação societária, que vedaria a conduta do autuado por “ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados”, bem como seria sem justificativa a inferência de que o pagamento referente a exercícios passados poderia ferir algum interesse público, mormente se se trata de sociedade anônima de capital fechado, como o presente caso.

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 16-31.884, 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. É obstada 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, ensejando 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 (fls. 353 a 355):

Conforme informação na Ficha 06B - Demonstração do Resultado - da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) às fls. 336, a fiscalizada registrou despesas de Juros sobre Capital Próprio no montante de R\$ 95.061.000,00 (noventa e cinco milhões e sessenta e um mil reais) no ano-calendário de 2006.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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 ELSON FREIRE DA SILVA

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

O contribuinte apresentou suas considerações, anexando "Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 28 de novembro de 2006" (fls. 227 a 229), que em sua 2ª deliberação trata acerca da distribuição e pagamento dos JCP no ano de 2006, in verbis:

*"2ª Deliberação: Foi aprovada, por unanimidade, a distribuição e pagamento dos juros sobre capital próprio aos acionistas da sociedade, na proporção participações, **no valor de R\$ 95.061.000,00** (noventa e cinco milhões e um mil reais), sendo **R\$ 40.911.116,55** (quarenta milhões, novecentos e onze mil, cento e dezesseis reais e cinquenta e cinco centavos) apurados do exercício findo em 31 de dezembro de 2005 e **R\$ 54.149.883,45** (cinquenta e quatro milhões, cento e quarenta e nove mil, oitocentos e oitenta e três reais e quarenta e cinco centavos) **apurados durante o exercício do ano 2006**". (Grifos nossos)*

Diante deste fato, lavramos Termo de Constatação Fiscal às fls. 250, solicitando as memórias de cálculo dos JCP referentes aos dois exercícios.

Apesar de constar em ata que os JCP foram apurados no balanço do exercício findo em 31 de dezembro de 2005, em sua resposta de fls. a , informa "que para o exercício findo em 31/12/2005, foi determinado valor de R\$ 40.911.116,55, sendo considerado para esse pagamento os cálculos relativos aos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005".

Informa, ainda, que a planilha resumo anteriormente enviada (fls. 15) encontrava-se errada devido à utilização de TJPL indevida nos cálculos, e apresenta novas planilhas de fls. 261 a 267.

Intimado a apresentar a escrituração dos juros nos anos anteriores, o contribuinte apresenta sua resposta às fls. 280 nos seguintes termos: "Esclarecemos que os Juros de Capital próprio referente o período de 2001 a 2005 foi contabilizado em 2006, por ocasião do pagamento".

*Cabe neste momento ressaltar a definição de Período de Competência, conforme o art. 9º da Resolução nº 750, de 29 / 12 / 93 , do Conselho Federal de Contabilidade: "**as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem**, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, **independentemente de** recebimento ou pagamento".*

Conforme já minuciosamente exposto no tópico 3, as Sociedades Anônimas estão obrigadas à observância do regime de competência por força legal do art. 177 da Lei 6.404/76, e, também, às observâncias legais previstas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR) no momento da apuração dos tributos e contribuições devidos.

Como se isto não fosse ainda o suficiente, no caso da matéria em questão, o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 é

explícito acerca da necessária observância do regime de competência no pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade.

(...)

Além disso, as demonstrações financeiras dos anos-calendário 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005 foram aprovadas sem a previsão do pagamento/creditamento de Juros sobre Capital Próprio no período.

Ou seja, a empresa deduziu, no ano-calendário de 2006, R\$ 40.911.116,55 de JCP calculados retroativamente aos anos-calendário de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, com base na TJLP e PL desses períodos de apuração (planilhas de fls. 261 a 266), sem que houvesse qualquer deliberação social tomada no devido tempo, ou seja, nos anos-calendário em questão e, também, sem que tenha efetuado os lançamentos contábeis, conforme informação do próprio contribuinte às fls. 280.

(...)

Desta forma, de acordo com o acima exposto, não se pode reconhecer como dedutível o valor de R\$ R\$ 40.911.116,55, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2006 e nos limites legalmente estabelecidos para esse período.

Conclui-se então que só podem ser consideradas para fins de dedução tributária no ano-calendário de 2006 as distribuições de Juros sobre o Capital Próprio cujo cálculo que se reporte ao próprio ano de 2006, no montante de R\$ R\$ 54.149.883,45, valor que atende também aos limites previstos no art. 9º da Lei n º 9.249/95. [...]

De início, cabe ressaltar que a Recorrente sustenta em sua impugnação que o valor a pagar a título de JCP, no ano-calendário de 2005, não é composto por saldos de anos anteriores (isto é, 2001 a 2004). Para tanto, afirmou que: *“para manter a dedutibilidade da despesa de JCP utilizada em 2006, no montante de R\$ 95.061.000,00, o Impugnante não demanda a apuração de JCP de anos-calendários anteriores a 2005, bastando evidenciar os cálculos dos limites de pagamento (doc. 2.1) e de dedutibilidade (doc. 2.2) referentes aos anos-calendários de 2005 a 2006, sem qualquer efeito fiscal relevante ou prejuízo aos cofres públicos, e em consonância com a deliberação de pagamento constante da Assembléia Geral Extraordinária em 28/11/2006 (doc. 2.4).”*

Entretanto, essa discussão é irrelevante para o desfecho do caso analisado, visto que a discussão em tela diz respeito ao pagamento retroativo dos referidos juros, cuja deliberação somente ocorreu em 28/11/2006. O cerne da questão não é, portanto, saber qual é a composição do saldo de JCP de 2005, mas saber se houve o pagamento de JCP de relativo aos anos-calendário anteriores a 2006, não importando se compreendem os anos-calendário de 2001 a 2005, ou tão-somente 2005, haja vista que qualquer um desses períodos é anterior ao ano-calendário de 2006.

Também não está em pauta a análise do limite de dedutibilidade condicionado à existência de lucros acumulados e reserva de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos.

Pelo que dos autos consta, esse limite foi devidamente respeitado (e não contestado pela DRJ), conforme sustentado pela Recorrente em sua impugnação, ao afirmar que *“respeitou o limite de dedutibilidade do JCP em 50% de seu lucro líquido apurado nos exercícios findos em 2005 e 2006 (doc. 2.2), apurado em R\$ 95.853.162,35 a partir dos saldos contábeis constantes de suas Demonstrações Financeiras auditadas (docs. 3.3 a 3.4) e das DIPJ's (docs. 3.1 e 3.2) referentes aos exercícios findos no período de 2005 a 2006. (...) Estando em condições de pagar JCP até o montante de R\$ 141.892.830,48 (doc. 2.1), a Impugnante, em 28/11/2006, deliberou, em Assembleia Geral Extraordinária, pagar JCP no valor de R\$ 95.061.000,00, referente aos exercícios de 2005 e de 2006 (doc. 2.4) em montante inferior ao limite de dedutibilidade de 50% do lucro líquido desses dois exercícios, apurado no valor de R\$ 95.853.162,35 (doc. 2.2)”*.

Ademais, em seu recurso a contribuinte voltou a reforçar que tal limite foi devidamente atendido, ao alegar que *“resta claro da tabela acima que a Recorrente computou corretamente os JCP nos anos de 2005, tendo observado o limite de 50% dos lucros acumulados, não havendo que se falar em excesso de dedução caso a d. Autoridade Fiscal tivesse considerado o valor de JCP relativo a 2005*. Tal afirmação também não foi objeto de questionamento pela PGFN em suas contrarrazões ao recurso voluntário.

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.

Inconformada 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 (fl. 497):

[...] 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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 20/05/2013 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/06/2013 por JORGE C

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

ELSO FREIRE DA SILVA

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

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, 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 (fls. 541 a 546):

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 assembleia-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.

(...)

Ora, em se tratando de exercícios sociais pretéritos, os quais já houve a realização de Assembleia-Geral ordinária imposta por lei, foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e aprovação das demonstrações financeiras, tendo, assim, lucro já destinado, bem como um ato jurídico perfeito, este apto a produzir todos os efeitos, razão pela qual é vedada a dedutibilidade de JsCP retroativo.

(...)

*Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio (anos 2001 a 2005), 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,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

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 28/11/2006 (fl. 231).

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 calendário 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 e, diante disso, deixo de apreciar a alegação da Recorrente quanto à existência de erro material na apuração da base de cálculo dos tributos devidos, bem como deixo de analisar a sua argumentação no que diz respeito à incidência dos juros de mora sobre todo o crédito tributário, inclusive sobre a multa por infração.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.