



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

Processo n° 16327.720508/2011-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.065 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Luizacred S/A Sociedade de Crédito, Financiamento e Investimento
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

Fere a razoabilidade concluir que os limites de que trata o §1º do art. 9 da Lei 9.249/95 são referentes ao ano em que há o pagamento ou o crédito, já a variação da TJLP de que trata o caput pode ser de qualquer período, inclusive de anos anteriores, pois levaria a absurda conclusão de que o auferimento de lucros em ano posterior poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP.

O § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 expressamente dispõe que o limite de 50% é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo dessarzoado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A remissão feita, pelo **caput** do art. 30 da Lei nº 10.522/02, aos débitos referidos no art. 29 do mesmo diploma legal, alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*".

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento da CSLL tudo quanto fora decidido sobre o lançamento do IRPJ, tendo em vista que derivam das mesmas circunstâncias fáticas e do mesmo conjunto probatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Guilherme Pollastri e Márcio Frizzo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro.

EDUARDO DE ANDRADE - Presidente.

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

EDITADO EM: 29/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Andrade, Luiz Tadeu Matosinho, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Guilherme Pollastri e Márcio Frizzo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

Versa o presente processo sobre recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n° 16-34.915 da 10ª Turma da DRJ/SP1, cuja ementa assim dispõe:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

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

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido, sendo incabível a dedução de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

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.

Impugnação Improcedente

Em sua peça recursal, a recorrente apresenta as seguintes razões de defesa:

a) que a inovação trazida pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, coincidente com a extinção do sistema de correção monetária dos balanços, visou dar tratamento tributário isonômico entre o capital próprio aplicado ao negócio e o capital tomado junto aos terceiros, em relação ao qual sempre foi admitida a dedução de juros pagos pela sua utilização;

b) que o objetivo da dedução dos juros pagos aos sócios e titular das pessoas jurídicas, conforme expressamente consignado na Exposição de Motivos da Lei nº 9.245/95, foi o de *“provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento”*;

c) que os dividendos, remuneração por excelência das participações societárias, têm por pressuposto a existência de lucros a serem partilhados entre os sócio ou acionistas, que, por aplicarem seus capitais em investimentos de risco da empresa explorada pela sociedade, participam nos resultados desta por meio dos dividendos;

d) que juros são remuneratórios dos recursos financeiros colocados temporariamente à disposição de outrem, independentemente dos riscos do empreendimento do tomador, sendo ganhos pelo simples decurso do tempo e tendo como base o próprio valor do capital entregue;

e) que os juros do art. 9º da Lei nº 9.249, a seu turno, assumem caráter misto, pois são remuneratórios do patrimônio dos sócios ou acionistas, embora calculados sobre o patrimônio da pessoa jurídica, mas também pressupõem a existência de lucros na pessoa jurídica;

f) que os JCP se justificam, sob o ponto de vista econômico, porque a sociedade deixa de tomar empréstimos perante terceiros, além disso, representam uma substituição dos dividendos que os sócios ou acionistas teriam recebido caso não tivesse havido a retenção de lucros pela sociedade, o que inclusive, justifica o fato de eles serem calculados sobre a totalidade do patrimônio líquido desta e não apenas sobre o valor do capital social;

g) que, conforme se pode verificar, a possibilidade de dedução dos juros sobre o capital próprio inaugurada por esse dispositivo legal não é absoluta, estando condicionada à observância de certos limites e condições, tanto em função da taxa de juros quanto em função dos lucros disponíveis;

h) que, no que se refere à limitação imposta em função da taxa de juros, a legislação prevê que os juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica, estando limitados à variação diária pro rata da taxa de juros de longo prazo (TJLP);

i) que, no que se refere aos limites em função dos lucros disponíveis, o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 determina que o pagamento dos juros fica condicionado à existência de lucros no período em que eles forem pagos ou creditados, computados antes da sua dedução, ou à existência de lucros acumulados em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;

j) que, com o intuito de dirimir eventuais dúvidas que pudessem surgir quanto ao conteúdo e alcance das limitações contidas no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 13/96, esclarece que o limite para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, dos juros sobre capital próprio, será de 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da dedução da provisão para o imposto de renda e da dedução dos próprios juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior;

l) que sendo assim, totalmente é descabida a conclusão veiculada pelo acórdão combatido de que o pagamento de juros sobre o capital próprio referentes a períodos anteriores constitui indevida redução do lucro tributável;

m) que, ao contrário do afirmado pela D. Autoridade Julgadora, não há na legislação reguladora da matéria, acima transcrita, nenhuma determinação no sentido de afastar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio nos casos em que o pagamento ou crédito do respectivo valor seja feito em períodos-bases posteriores àquele ao qual o pagamento se refere;

n) que, com efeito, caso o legislador quisesse vedar o pagamento ou crédito relativo a dois ou mais períodos, teria ele manifestado essa vedação de forma expressa, estabelecendo algum tipo de restrição temporal ou condicionando a dedutibilidade dos juros ao pagamento dentro de determinado prazo;

o) que, em não o fazendo, deixou que o contribuinte decidisse sobre o momento adequado para seu crédito ou pagamento, o que toma absolutamente possível o pagamento de juros após o término do ano-calendário relativo àquele período;

p) que, dessa forma, não tendo a pessoa jurídica exercido o direito de pagar ou creditar juros sobre o capital próprio em um determinado período base de apuração do imposto, não há que se falar em decadência anual do direito de pagar ou creditar os referidos juros, pois não há, como visto, qualquer referência, expressa ou implícita, na legislação nesse sentido;

q) que, como é sabido, pretender incluir no texto legal condição não escrita é violar o princípio básico de hermenêutica no sentido de que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir;

r) que, nem se alegue, tal como pretende o acórdão vergastado, com fundamento no artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96, que a observância ao regime de competência limita a dedutibilidade do pagamento ou crédito do valor dos juros sobre capital próprio ao exercício em que tenha havido os respectivos pagamentos ou créditos;

s) que, demonstrado que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 não contém nenhuma restrição à dedutibilidade dos juros além daquelas já explicitadas, não há que se falar na

possibilidade de restrição da dedutibilidade dos juros sobre capital próprio ao exercício em que tenham ocorrido os respectivos créditos ou pagamentos, em razão da mera referência, na citada Instrução, à observância do regime de competência;

t) que, em estrita observância ao regime de competência, tornou-se usual entre as companhias abertas provisionar os valores de juros de capital próprio a serem pagos ou creditados, só considerando dedutíveis essas provisões quando do momento do efetivo crédito ou pagamento dos juros, permanecendo, portanto, indedutíveis os valores provisionados até que esses eventos efetivamente se materializem;

u) que, ademais, a menção ao regime de competência não altera em nada o art. 9º da Lei nº 9.249/95. Isso porque é inconteste o fato de que a apuração do lucro real deve ser feita a partir do lucro líquido do exercício, que é calculado segundo o regime de competência, conforme previsto expressamente no art. 177 da Lei nº 6.404/76;

v) que, daí infere-se que a D. Autoridade Julgadora conclui, de forma equivocada, quanto à aplicabilidade da regra. De fato, exatamente em observância ao regime de competência, é que os juros sobre o capital próprio somente poderão ser computados como despesa no exercício em que forem pagos ou creditados. Isso porque a despesa de juros de que trata o art. 9º - por estar sujeita a condição - compete ao exercício em que essa for implementada, ou seja, quando efetivamente ocorrer o seu pagamento ou crédito.

x) apresenta várias decisões administrativas e judiciais em socorro da sua tese;

z) que, admitido, para argumentar, que não seja declarada insubsistente a exigência fiscal, o Fisco não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício;

aa) que, se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício.;

ab) que, se a multa de ofício estivesse compreendida na referência feita pelo caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 aos débitos de tributos e contribuições, chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o § 3º do artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício;

ab) que o artigo 164 do CTN confirma essa conclusão quando, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades;

ac) que a mesma clara distinção ocorre no art. 161, caput, do CTN, por consequência, também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês, referidos no § 1º do art. 161 do CTN.

É o relatório.

Voto

O recurso interposto em 19/01/2012 é tempestivo, já que a contribuinte tomou ciência da decisão recorrida em 20/12/2011 (AR a fls. 203), e foi subscrito por advogado com poderes para tal, conforme instrumento de mandato a fls. 217 dos autos. Assim sendo, conheço do recurso.

Primeiramente, há que se atentar que, no presente caso, o que interessa saber é o limite de dedutibilidade dos JCP pagos no ano de 2006 na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL do mesmo ano.

A única questão a ser dirimida, por este Colegiado, então, é saber se o contribuinte poderia considerar dedutível, no ano-calendário de 2006, os JCP pagos em 2006, referentes aos anos de 2001 a 2005, ou seja, resultante da aplicação da variação da TJLP em cada um desses anos sobre os saldos das contas patrimoniais também em cada um desses anos.

Da leitura do caput do art. 9º da Lei 9.249/95, verifica-se que o legislador falou menos do que queria, se não vejamos como dispõe:

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

Ora, limitados à variação da TJLP de que período? O legislador não falou expressamente que estaria limitada à variação da TJLP no ano-calendário em que efetuado o pagamento, mas também não permite que se deduza ser dedutível, em um determinado ano, o pagamento de JCP relativos à aplicação da variação da TJLP de anos anteriores sobre os saldos de contas do PL de tais anos. Diante disso, há que se interpretar o artigo como um todo, para se buscar a melhor interpretação, o que leva a refletir sobre os outros limites impostos, se não vejamos como dispõe o § 1º do mesmo art. 9º, *in verbis*:

§ 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.

Enquanto o limite imposto no caput do art. 9º refere-se à dedutibilidade dos JCP na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, por sua vez, o § 1º dispõe que o pagamento fica limitado, ou seja, não é a dedutibilidade que fica limitada, mas o pagamento, de tal forma que o que excede tal limite não pode ser considerado JCP. Por sua vez, o valor pago até o limite imposto pelo § 1º é JCP, embora possa até não ser dedutível na apuração das bases tributáveis caso não se observe o limite imposto pelo **caput** do art. 9º.

Por outro lado, é relevante verificarmos que os JCP e os dividendos são ambas formas de remuneração do capital dos sócios retidos pela sociedade. O art. 9º criou apenas uma forma alternativa de se remunerar o capital, na qual a tributação é transferida para os sócios, já que os JCP são despesas financeiras para quem paga e receita, para quem recebe. Já os lucros distribuídos (dividendos) não são despesas para quem paga nem receita tributável para quem recebe (art. 10 do mesmo diploma), logo, a tributação fica toda na sociedade. Fora tal diferença no tratamento tributário, os JCP têm a mesma natureza dos lucros distribuídos, repito, ambos são formas de se remunerar capital dos sócios retido pela sociedade.

À míngua de qualquer vedação expressa em lei, poder-se-ia concluir que, da mesma forma que se pode distribuir dividendos de anos anteriores, desde que se tenha lucros acumulados de tais anos; os JCP que deixaram de ser pagos em determinados anos poderiam ser dedutíveis na apuração das bases tributáveis do ano em que foram efetivamente pagos ou creditados aos sócios, desde, logicamente, que o valor total pago ou creditado observe o limite imposto no indigitado § 1º - o qual indubitavelmente se refere a lucros e saldos de lucros acumulados e reserva de lucros do ano do pagamento.

Assim chegaríamos a conclusão de que os lucros do períodos e os saldos de lucros acumulados e reserva de lucro de que trata o § 1º são aqueles referentes ao ano em que há o pagamento ou o crédito, já a variação da TJLP de que trata o caput pode ser de qualquer período, inclusive de anos anteriores.

No entanto, tal conclusão levaria ao absurdo, pois, desde que respeitado o limite de 50% do lucro do ano em que há o pagamento (já que prevalece o maior dos limites impostos pelo § 1º), o contribuinte poderia pagar os JCP de períodos anteriores, ainda que em tais períodos não preenchesse as condições impostas pelo § 1º. Ou seja, se um contribuinte não teve lucros nos anos anteriores, poderia distribuir JCP relativos a esses anos (anteriores), já que só teria que observar o limite de 50% do lucro do ano (posterior) em que está efetuando o pagamento ou crédito? Isso fere a razoabilidade, já que o auferimento de lucros em ano posterior não poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP.

Por último, ressalto que o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 não permite que se conclua ser possível que os limites ali estabelecidos devam ser aplicados duplamente, ou seja, tanto sobre o lucro do ano do pagamento como sobre o lucro do ano a que se quer que se refira o JCP. Ocorre que o aludido parágrafo expressamente dispõe que o limite (de 50%) é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo dessarazado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

Concluo, então, que os limites de que tratam o § 1º e o caput do art. 9º da Lei 9.249/95, obrigatoriamente, devem se referir ao mesmo período, ou seja, tanto os lucros e os saldos dos lucros acumulados e reserva de lucros, como a variação da TJLP e os saldos das contas de PL, todos devem se referir ao ano em que há o pagamento dos JCP.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No que tange à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, peço de vênia aos meus pares, para reproduzir, *mutatis mutandis*, voto que proferi na 1ª Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.474), o qual foi acolhido pelo voto de qualidade.

De plano, vale analisarmos o art. 161 do CTN, o qual assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

....."

Note-se que o termo crédito no caput do art. 161 vem desacompanhado do adjetivo "tributário", o que deixa clara a intenção do legislador de, nele, incluir também multas (*ad valorem* ou específicas). A mesma preocupação teve o legislador nos §§ 1º e 3º do art. 113 do CTN, pois, ao dispor que a penalidade se converte em obrigação qualificou apenas com o adjetivo principal (obrigação de dar), mas não com o adjetivo "tributário". Com isso, já se desconstitui qualquer argumento de ofensa ao conceito de tributo do art. 3º do CTN.

Por sua vez, não procede a alegação de que a expressão "*sem prejuízo de outras penalidades cabíveis*" levaria à conclusão de que a multa de ofício (punitiva) não estaria contida no termo "crédito". Ora, a referida expressão autoriza o legislador ordinário a criar multas de caráter moratório, pois, da simples leitura do dispositivo, verifica-se que a penalidade ali tratada tem como causa apenas a impontualidade. Realmente, à luz do caput do art. 161 do CTN não incidem juros de mora sobre multa de mora, logicamente, quando for o caso de sua aplicação. Agora, quanto à multa de ofício, cuja causa não reside na mera impontualidade, esta compõe o crédito devido e, por consequência, sofre a incidência dos juros de mora.

Assim sendo, em caso de vazio normativo, incidirá, por força do § 1º do art. 161, juros de mora à taxa de 1% a.m.. Cabe, então, agora, verificarmos se a matéria foi realmente disciplinada no art. 30 da Lei nº 10.522/02. Para tanto, trago à colação tanto o art. 30 como o dispositivo a que ele se remete, *in verbis*:

"Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

.....

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1 de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Surge de plano uma questão a ser dirimida, qual seja, se a remissão feita, pelo **caput** do art. 30, aos débitos referidos no art. 29, limita-se ou não aos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994. Ora, a remissão é técnica legislativa que visa abreviar o texto legal, evitando repetições desnecessárias. Todavia, há que ser cuidadosamente analisada, pois não pode levar a uma interpretação desarrazoada, resultante da absorção puramente mecânica e literal de uma norma pela outra. Desarrazoado é aquilo em que não se observa a lógica, a razão, é o despropósito. Logo, fere a lógica concluir que apenas as multas de ofício anteriores a 1995 sofreriam a incidência da taxa SELIC, enquanto que as multas posteriores sofreriam a incidência de outra taxa de juros.

Assim, entendo que a melhor exegese leva-nos a concluir que a remissão feita pelo **caput** do art. 30 alcança apenas a expressão "*débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União*", razão pela qual, no presente caso, concluo que incidem juros de mora à taxa Selic sobre as multas de ofício *ad valorem*.

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Frizzo.

Adoto integralmente o relatório do voto do relator, uma vez que todos os eventos relevantes ocorridos neste PAF encontram-se adequadamente descritos, de modo que se evitam repetições desnecessárias. Entretanto, no que se refere ao entendimento de que o regime de competência restringe a dedutibilidade dos JCP pagos ao ano-calendário em que auferiu o lucro, peço vênia para divergir.

Pragmaticamente, não visualizo no teor do art. 9º da Lei n. 9.249/45 qualquer determinação que restrinja a cômputo de Juros sobre Capital Próprio ao lucro do ano-calendário em que há a deliberação de efetuar seu pagamento.

Pelo contrário, pelo regime de competência impõe seja considerada incorrida a despesa no momento em que a relação jurídica se forma. No caso do JCP, isso só acontece quando da deliberação societária, razão pela qual não há afronta ao regime da competência.

Referido entendimento foi bem esclarecido pelo voto do Cons. Antônio José Praga de Souza, no Acórdão 1402-001.178, o qual reproduzo e utilizo como fundamentação no presente caso:

De início registre-se que não há qualquer outra irregularidade apontada pela Fiscalização, especialmente no cálculo e pagamento dos aludidos JCP.

A meu ver, o procedimento adotado pelo Recorrente é legalmente amparado pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, verbis:

“Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do

patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

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

§ 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. (...)”

Ao contrário do que afirma a fiscalização, o procedimento adotado pela Recorrente não ofendeu o regime de competência.

Com efeito, o regime de competência está umbilicalmente ligado ao conceito de “despesa incorrida” e a despesa só se torna incorrida no momento em que “se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica tornase devedora dos juros” e “o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu”, como ensina Edmar Oliveira Andrade Filho (in Perfil Jurídico do Juro sobre o Capital Próprio, MP Editora, 2006, p. 55). E como bem ressalta o autor referido, somente a partir desse momento é que se cogita a aplicação do regime de competência.

No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros, no caso, 2006 e 2007.

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

Se o pagamento de juros sobre o capital próprio tem tratamento fiscal de despesa financeira para a empresa pagadora, tal despesa, em observância ao regime de competência, só deve ser

imputada aos seus resultados no momento em que a sociedade se obrigou a pagar os juros.

Como se observa, antes da deliberação societária no sentido de que se efetue o pagamento de juros sobre o capital próprio não há de se falar em direito subjetivo dos sócios ou acionistas ao seu recebimento e nem em despesa incorrida, não se podendo cogitar antes disso em observância ao regime de competência posto que não há ato jurídico tornando a empresa devedora dos referidos juros. (CARF. Acórdão 1402-001.178. Cons. Antonio José Praga de Souza. Sessão 11/09/2012).

O presente PAF informa que houve a deliberação para o pagamento de JCP em 2006, o que foi feito considerando o patrimônio líquido de 2001 a 2005, atendidas as condições e limites previstos na Lei nº 9.249/95. A despesa correspondente ao pagamento desses juros, portanto, somente surgiu para o Recorrente em 2006.

Somente em 2006 a recorrente se tornou devedora de JCP em face de seus sócios, antes disso não havia nenhuma obrigação jurídica entre as partes. Esta é a razão primeira pela qual diverjo do entendimento do relator, sobretudo porque a despesa foi incorrida no mesmo ano em que houve a deliberação de seu pagamento.

Apenas se tomou em consideração as contas de patrimônio líquido de anos calendários anteriores. Nesse sentido, a recorrente tem direito inequívoco de considerar tais despesas na apuração do lucro real. Este é o sentido da norma contida no art. 29 da IN SRF 11/96, no sentido de que se deve observar o regime de competência.

Em apoio ao posicionamento em defesa, colaciono decisões administrativas e judiciais albergando a conduta da recorrente:

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. (Acórdão 101-96.751)

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. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, DAR

provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (Acórdão 101-96.751)

No voto condutor do aludido acórdão, da lavra do ilustre conselheiro Valmir Sandri, extrai-se os seguintes fundamentos:

“(...) Por ser este o procedimento que está em discussão nos presente autos, e para o desate da presente questão, cabe indagar se pode o contribuinte pagar em períodos futuros o valor do JCP apurado em períodos pretéritos segundo os limites e de acordo com a legislação de regência?

Quanto à indagação acima respondo afirmativamente, tendo em vista que os juros sobre o capital constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros. Teria a natureza de juros compensatórios em razão da indisponibilidade de recurso em favor da companhia.

Tais juros sobre o capital não são uma figura nova, introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 9.249/95, eis que esta norma apenas cuidou de aspectos tributários referentes aos juros sobre o capital próprio, conforme acentua Fábio Ullúa Coelho, verbis:

"Deve se acentuar, desde logo, que não foi a Lei de 1995 que, a rigor, introduziu o pagamento de juros sobre o capital da pessoa jurídica, em benefício de seus membros. A antiga Lei do Anonimato, de 1940, fazia referência expressa ao seu pagamento, durante a instalação da sociedade (art.129, parágrafo único, d); eram os chamados 'juros de construção' (Valverde, 1959, 2:383). Também registro que a Lei das Cooperativas, em 1971, cuidou do assunto, estabelecendo o limite de 12% ao ano para os juros sobre o capital pagos em favor dos seus associados (Lei n.5.764/71, art.24, §3º), a vigente lei do anonimato igualmente o menciona ao disciplinar sua forma de escrituração (LSA, art. 179. V). O pagamento desse tipo de remuneração, por outro lado, nunca foi proibido na lei, daí ser sustentável sua pertinência e validade. Como, porém, a legislação tributária, entre 1964 e 1995, não admitida a dedução dos juros pagos aos sócios, não se costumava realizar nenhum pagamento a esse título. A mudança do regime tributário e as vantagens decorrentes impulsionaram, a partir de 1996, a larga utilização desse gênero de pagamento, em favor do acionista. A referência da lei tributária tornou obsoleta a postura tecnológica, que tradicionalmente condenava o pagamento de juros sobre o próprio capital, por reputá-lo incompatível com o risco próprio dos investimentos em ações e com o princípio da intangibilidade do capital social (cf Mendonça, 1914, 3:49/50). (Curso de Direito Comercial, Saraiva, 2008, p. 342).

Ou seja, é preciso segregar as implicações no âmbito da legislação comercial e das normas que regulam a dedutibilidade

fiscal. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho diz o seguinte:.

"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. Esta faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode, no presente, deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para contagem de juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer".

E ressalta o seguinte:

"Há de 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, a dedução dos juros sobre capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos no momento em que eles vierem a diminuir o resultado do período que servirá de elemento para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL".

Quanto ao primeiro aspecto, o societário, não vejo qualquer óbice de a empresa apurar os juros sobre o capital próprio e estabelecer o seu pagamento no todo ou em parte em períodos subsequentes. O registro na contabilidade do valor dos juros sobre o capital que deixaram de ser pagos quando de sua apuração, constituirá uma mera provisão indedutível para efeito de apuração do lucro real no período de sua apuração, podendo selo quando do efetivo pagamento ou crédito individualizado (p.e. contas a pagar).

Pode o contribuinte, por conta disso, reconhecer contabilmente o valor da "despesa", na verdade uma provisão, dos juros sobre o capital próprio para pagamento de parte no próprio ano de sua apuração e parte em períodos subsequentes. O que for e quando for efetivamente pago ou creditado individualizadamente constituirá uma despesa dedutível, eis que não existe qualquer impedimento em relação a este procedimento.

Do ponto de vista fiscal, a provisão se tomará uma despesa dedutível se e quando os juros forem efetivamente pagos ou creditados individualizadamente. Esta é a dicção do artigo 9º da Lei nº 9.249/05, que prescreve:

"Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do

patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP."

De plano, observe-se que o caput do artigo 9º da Lei nº 9.249/05 fala em dedução "para efeito do lucro real", tratando, pois, tão somente do aspecto fiscal para efeito da apuração do lucro real. As condições estipuladas para a dedutibilidade da despesa são:

I - Temporal: quando os juros forem pagos ou creditados individualizadamente;

II Quantitativo: 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.

Estas são as duas condições estabelecidas para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio; não há outra. Respeitadas a condição temporal e quantitativa, os juros são totalmente dedutíveis.

Existe, ainda, uma condição que diz respeito ao pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, e não à dedutibilidade, prevista no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/05, que prescreve:

"§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.(Redação dada pela Lei nº9.430, de 1996)"

Este dispositivo registre-se, limita o pagamento e o crédito dos juros sobre o capital próprio para todos os fins. Então é uma condição estabelecida para fins societários que repercutem na órbita fiscal. O que quero dizer com isso é que se houver a deliberação a respeito de pagamento ou crédito de JCP acima do limite acima mencionado, os administradores incorrem numa afronta à legislação societária, com as implicações correspondentes, além da consequência de ser glosada a parcela paga em valor superior ao permitido legalmente.

Mas se de um lado o pagamento ou crédito fica condicionado ao limite quantitativo acima mencionado, de outro a norma legal não prevê qualquer limitação temporal para a realização do pagamento.

Assim, não vejo qualquer óbice na legislação de regência de a Recorrente adotar o procedimento acima descrito pelo fiscal, que vale repetir, "de calcular ano a ano o montante do valor de JCP passível de dedução, ou seja, crédito ou pagamento, lançar este montante ou um valor aproximado como despesa financeira e adicionar via Lalur no mesmo momento o valor que não pretende creditar ou pagar, assim levando ao resultado o que somente a ata da reunião deliberativa decide distribuir, armazenando a diferença no Lalur para ser utilizado oportunamente." Vejamos com mais detalhes.

O valor glosado em 2001 pela fiscalização da ordem de R\$ 589.147.634,71, corresponde às diferenças contabilizadas e controladas no Lalur do ano de 1996 a 1999, conforme constatou o Relatório Fiscal não contestado pela r. decisão recorrida, que também afirma que estes valores foram apurados nos limites que seriam passíveis de dedução em cada período de apuração. O que ocorreu em 2001 foi o mero pagamento daqueles saldos, que a legislação não restringe aos períodos de origem.

Cabe registrar, entretanto, que não tratou o fiscal, e também não cuidou a contribuinte em seu recurso, da demonstração de que o pagamento dos saldos acumulados dos anos de 1996 a 1999 poderiam ser efetivados em 2001, isto é, se o pagamento respeita a condição legal de "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". Repito que esta condição não diz respeito apenas à questão da dedutibilidade, mais sim à própria possibilidade de a empresa deliberar sobre o pagamento.

(...)

Por fim, cabe fazer aqui algumas considerações acerca do artigo 29 da IN 11/96, que serviu de fundamento para a glosa da referida despesa, vejamos o que diz o referido artigo:

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.

O dispositivo diz respeito ao regime de competência "para efeito de apuração do lucro real", isto é, quando se toma possível deduzir os valores dos JCP. Assim, o dispositivo não discrepa de todo o que foi afirmado acima, reiterando que para efeito de dedutibilidade do JCP o que importa é o pagamento ou o crédito, considerado este o momento adequado para efeito do regime de competência. Mas de modo algum este dispositivo veda o procedimento adotado pela Recorrente, como quer fazer crer a decisão recorrida.

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 a 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. (...)"

No mesmo sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça, como faz prova a ementa que segue transcrita:

“MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/AACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário de 2002, relativo aos anos calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II - 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. ao contrário, permite que ela ocorra em ano calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III – Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V – Recurso especial improvido.” (Recurso Especial nº 1.086.752PR, julgado pela 1ª Turma em 17.02.2009. Ementa publicada no DJ de 11.03.2009 – destaques nossos).

Por esta razão, entendo que procede o recurso voluntário na parte em que se alega a possibilidade de dedutibilidade do JCP de períodos acumulados, excluindo-se da base de cálculo do ano calendário de 2006.

(assinado digitalmente)

Processo nº 16327.720508/2011-46
Acórdão n.º **1302-001.065**

S1-C3T2
Fl. 243

Márcio Rodrigo Frizzo

CÓPIA