



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

Processo n° 16327.720512/2015-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-002.363 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente JS ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS S/A
Recorrida 1ª Turma da DRJ/POA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. EXERCÍCIO
REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE**

A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL**

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos, que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por JS Administração de Recursos S/A por meio do qual insurge-se em face de decisão da DRJ de Curitiba que glosou o

pagamento de JCP "acumulados" em períodos anteriores em função da inobservância do regime de competência.

Adoto integralmente o relatório da DRJ complementando-o ao final no que necessário:

1. Trata o processo de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativos aos anos calendários de 2010 e 2011.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 178/185) exige o recolhimento de R\$ 19.233.961,26 de imposto e R\$ 14.425.470,95 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 136/150:

Adições não computadas na apuração do lucro real. Infração: excesso de juros sobre capital próprio: nos períodos de 31/12/2010 e 31/12/2011. Enquadramento legal no art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 247, 249 inciso I e 347 do RIR/1999. Multa de 75%.

3. O auto de infração de CSLL (fls. 187/191) exige o recolhimento de R\$ 6.924.226,05 de contribuição e R\$ 5.193.169,54 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. Foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 136/150:

Falta/insuficiência de adições à base de cálculo ajustada da CSLL. Infração: excesso de juros sobre capital próprio: nos períodos de 31/12/2010 e 31/12/2011. Enquadramento legal nos arts. 2º e 3º da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 2º e 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Multa de 75%.

4. Cientificada em 22/06/2015, conforme informação de fl. 318, tempestivamente, em 06/07/2015, a interessada apresentou impugnação aos lançamentos, às fls. 293/305, acompanhada dos documentos de fls. 3306/315, que se resume a seguir:

DOS FATOS

a. Relata que se trata de Autos de Infração lavrados para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), acrescidos de multa de 75% e juros, em razão da suposta indedutibilidade das despesas com o pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio ("JCP"), deduzidas nos anos das despesas com o pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio ("JCP"), deduzidas nos anos-calendário de 2010 e 2011, mas referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, mas referentes aos anos-calendário 2008, 2009, 2010 e 2011, conforme tabela abaixo: conforme tabela abaixo:

Ano	JCP do Período	Pagamento realizado
2008	116.522.437,40	
2009	39.327.142,25	
2010	16.576.254,17	110.810.647,24
2011	10.506.471,84	25.999.652,75

b. Afirma que a questão posta em debate trata da (i) possibilidade de serem deduzidos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL as despesas com o pagamento de créditos acumulados de JCP, e (ii) se, para fins de dedutibilidade dos JCP pagos/creditados, deve ser observado o lucro acumulado/lucro do ano-calendário a que se referem os JCP; ou do ano-calendário em que houve a deliberação pelo pagamento dos JCP;

c. Explica que, conforme narrado no Relatório Fiscal, em 30/07/2010 e 24/12/2010, os sócios da Impugnante deliberaram o pagamento de JCP referente ao ano-calendário de 2010. Após isso, em 27/12/2011, deliberaram o pagamento de JCP referente ao ano-calendário de 2011. Diante disso, a Impugnante calculou o montante de JCP referente a cada ano, levando em consideração: (i) a variação, pro rata dia, da Taxa de Juros a Longo Prazo ("TJLP") aplicada sobre as contas do patrimônio líquido, assim considerado segundo o art. 182 da Lei nº. 6.404/76, e demais dispositivos legais pertinentes, sendo excluídas as reservas de reavaliação; e (H) as variações do patrimônio líquido. Após isso, submeteu o valor encontrado ao limite de dedutibilidade determinado pelo § 1º do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, considerando, para tanto, como valor máximo a ser deduzido, o montante correspondente a 50% dos lucros correntes constantes dos balanços nos anos-calendário de 2010 e 2011, nos quais houve a deliberação pelo pagamento dos JCP;

d. Esclarece que, a partir do valor encontrado, a Impugnante pagou/creditou R\$ 110.810.647,24 (no ano 2010) e R\$ 25.999.652,75 (no ano 2011) a seus sócios. Toda a operação foi levada a cabo em conformidade com o disposto no art. 9º da Lei nº. 9.249/95, alterada pela Lei nº. 9.430/96;

e. Argumenta que, nada obstante a legalidade da operação, a fiscalização glosou despesas nos valores de R\$ 94.235.820,93 (AC 2010) e R\$ 15.672.529,05 (AC 2011), relativas às diferenças entre os valores pagos e os valores que entendia serem efetivamente dedutíveis (R\$ 16.576.254,17 para o AC 2010 e R\$ 10.327.470,95 para o AC 2011), sob o argumento de que a Impugnante não poderia ter pagado JCP fora do regime de competência, assim entendido o período a que se referem os JCP e, conseqüentemente, tais valores seriam indedutíveis. Ressaltou, ainda, que o procedimento adotado pela Impugnante resultou em prejuízo ao Erário, pois ao invés de recolher IRPJ no valor de R\$ 58.303.166,14 (R\$ 55.083.100,25 AC 2010 + R\$ 3.220.065,89 AC 2011) e CSLL no valor de R\$ 21.053.463,83 (R\$ 19.831.412,70 AC 2010 + R\$ 1.222.051,12 AC 2011), recolheu, tão somente, R\$ 39.069.204,87 e R\$ 14.129.237,77, respectivamente, de forma que teria ocorrido somente, R\$ 39.069.204,87 e R\$ somente, R\$ 39.069.204,87 e R\$ 14.129.237,77, respectivamente, de forma que teria ocorrido 14.129.237,77, respectivamente, de forma que teria ocorrido um prejuízo aos cofres públicos de R\$ 19.233.961,27 (IRPJ) e R\$ 6.924.226,06 (CSLL). A autuação teve como fundamento a interpretação fiscal conferida ao supracitado art. 9º da Lei nº. 9.249/95 e artigos 177 da Lei nº. 6404/76 e 274 do RIR/99;

f. Contesta o entendimento da fiscalização, pois afasta-se de princípios fundamentais do direito tributário e baseia-se em princípios fundamentais do direito tributário e baseia-se em interpretação absolutamente equivocada do disposto no art. 9º da Lei nº. 9.249/95, conforme se passa a demonstrar;

Da dedutibilidade dos JCP pagos retroativamente

g. Aduz que a premissa básica inquestionável de que a Lei não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP. Ou ainda, em outras palavras, não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP. Ou ainda, em outras palavras, não existe qualquer menção no texto que o pagamento ou crédito seja feito em cada ano, em cada exercício social, base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo; base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo;

h. Alega que o art. 9º da Lei nº. 9.249/95 estabelece que a pessoa jurídica "poderá deduzir" os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, deixando claro, pois, que o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, a qual não está

condicionada a qualquer espécie de periodicidade. Sendo assim, observadas as regras legais de cálculo e limites, os JCP que eventualmente não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente, em um ano-calendário qualquer, podem sê-lo em qualquer momento posterior, quando houver deliberação societária neste sentido. Muito embora claras as disposições da Lei, a interpretação fiscal pretende explorar a lacuna da Lei para restringir a possibilidade de dedução dos JCP pagos, majorando silenciosamente a tributação, sem autorização legal;

i. Anota que, se dúvida houvesse a respeito do direito da possibilidade de se deduzir os JCP pagos acumuladamente/retroativamente, dever-se-ia aplicar o art. 112 do CTN. Nele o legislador determinou que fosse adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte, sempre que a dúvida se instalasse na penalização do contribuinte. E, no caso, a interpretação mais favorável é, manifestamente, aquela que possibilita a dedução dos JCP pagos acumuladamente/retroativamente no cálculo do IRPJ e da CSLL. Caso o legislador tivesse querido vedar ou limitar tais possibilidades, teria estabelecido na Lei, expressamente, qualquer vedação ou limite, como, por exemplo, poderia ter estabelecido algum tipo de restrição temporal para a computação dos valores a pagar ou creditar, ou poderia ter condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo, como fez a Lei nº. 9.532/97 (art. 1º, § 4º) , que estabelece prazo para dedução do IR incidente sobre rendimentos obtidos no exterior, perante o imposto brasileiro;

j. Entende que, querer acrescentar qualquer restrição temporal a dedutibilidade dos JCP importa em extravasar o texto da Lei, incluindo no texto legal condição nele não escrita, o que não é tolerado por pacífica doutrina e consolidada jurisprudência dos nossos tribunais. Como é sabido, a instituição e cobrança de tributos, assim como as condutas da Administração Pública em geral, são pautadas pelo princípio da legalidade (art. 150, I, CF), sendo vedado à Administração Tributária exigir tributo sem amparo em lei. Nesse sentido, não pode o Fisco atribuir à Lei restrições nela não contidas de forma a aumentar a carga tributária do contribuinte. Além disso, não nos parece válida a interpretação fiscal no sentido de que teria ocorrido violação ao regime de competência (artigos 177 da Lei nº. 6404/76 e 274 do RIR/99);

k. à Lei nº. 6.404/76 e ao Decreto-lei nº. 1.598/77, e que até hoje informa o entendimento do conceito, o regime de competência "costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em conceito, o regime de competência "costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa". Cita trechos do parecer; rendimento ou a obrigação de pagar a despesa". Cita trechos do parecer; Recorre ao Parecer Normativo CST nº. 58/77, contemporâneo

l. Aplicadas essas diretrizes, conclui que a despesa com o pagamento dos JCP apenas é incorrida pela sociedade quando houver deliberação dos sócios e/ou acionistas neste sentido e ainda sob condição de haver efetivo pagamento ou crédito dos juros, que no caso concreto ocorreu em 2010 e 2011, anos em que a Impugnante deduziu os juros, que no caso valores referentes aos JCP. Apenas com a efetiva deliberação e pagamento ou crédito dos JCP valores referentes aos JCP é que existe a obrigação incorrida incondicionalmente. Antes da correspondente deliberação, é que existe a obrigação incorrida incondicionalmente intenção da sociedade em realizar o pagamento dos juros, não há de se falar na sua dedutibilidade para fins fiscais, nem tampouco na obrigação de a sociedade pagar ou creditar os juros a seus sócios ou acionistas;

m. Acrescenta que a disciplina legal-fiscal dos JCP difere daquela aplicada às despesas financeiras em geral, já que essas são dedutíveis independentemente de pagamento ou crédito, ao passo que a dedutibilidade dos JCP ainda depende da sua deliberação e do seu efetivo pagamento ou crédito, de tal modo que, antes deste último evento, a despesa não existe fiscalmente. A hipótese fática de incidência da norma do art. 9º da Lei nº. 9.249/95 é o pagamento ou crédito de JCP, significando que a ocorrência desse fato faz parte da materialidade da incidência da norma. As despesas com JCP só

podem ser consideradas incorridas quando definitivamente devidas, isto é, o momento em que as obrigações a que se referem estejam constituídas de acordo com a norma de direito aplicável. Logo, as despesas de JCP serão consideradas incorridas no período-base em que houver sua deliberação e seu pagamento ou crédito. Antes da deliberação e do pagamento ou crédito não há o que deduzir, e não há que se dizer que o regime de competência não foi cumprido. Desse modo, o que a Impugnante pleiteia é apenas a correta aplicação do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, que não estabeleceu qualquer limite temporal para o pagamento de JCP calculados em determinado período, podendo ser pagos em períodos subsequentes, quando passariam a ser dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, como aconteceu no caso concreto;

Da observância aos limites de dedutibilidade dos JCP

n. Registra que, a fim de que a opção por este regime alternativo de tributação dos JCP não criasse despesas em demasia, a Lei criou limites a fim de preservar o interesse do erário. Por isso, o art. 9º da Lei nº. 9.249/95 prevê que, para efeitos da dedutibilidade do IRPJ, os JCP devem ser limitados à variação, pro rata dia, da TJLP. Igualmente, a Lei prescreve que o pagamento dos JCP só poderá ser efetuado se forem computados lucros antes da dedução dos juros ou se houver lucros acumulados ou reserva de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Não existem limites, no entanto, com relação à periodicidade, não havendo suporte legal à autuação ora impugnada. A despesa pertence, assim, ao ano-calendário em que for deliberado o pagamento e ocorrer ou este ou o crédito. Por consequência, segundo esta interpretação, tais limites devem ser apurados com base nos valores do ano-calendário em que o pagamento ou crédito ocorrer;

p. Conclui que, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos JCP, deve-se atentar apenas para as condições previstas em Lei, quais sejam, a existência de lucros, no momento em que haja deliberação para pagamento ou crédito, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados. E foi assim que a Impugnante procedeu. Diante dos fatos e fundamentos apresentados, forçoso concluir que não prospera o entendimento da fiscalização, uma vez que o procedimento levado a cabo pela Impugnante é compatível com a legislação fiscal, devendo ser julgada a cabo pela Impugnante é compatível com a legislação fiscal, devendo ser julgada improcedente a autuação fiscal em questão; improcedente a autuação fiscal em questão;

DO DIREITO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DOS VALORES DO DIREITO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS E DOS SALDOS DE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL - Ad Argumentandum

q. Argumenta que, admitindo-se que de fato houvesse ocorrido no caso a infração de que é acusada a Impugnante, cumpre salientar que ainda assim não no caso a infração de que é acusada a Impugnante, não poderia prosperar o lançamento nos moldes gravados pela d. Autoridade Autuante. Nos termos poderia prosperar o lançamento nos moldes gravados pela d. Autoridade Autuante., a não contabilização da despesa de JCP nos períodos 2008 e 2009 e sua "postergação" para períodos subsequentes trouxe prejuízo ao Erário, tornando-se necessário apurar a sua repercussão tributária. Assim, procedendo aos ajustes que entendeu necessários, a d. Autoridade Autuante apurou, ano a ano, o IRPJ e a CSLL devidos, conforme tabelas e cálculos às fls. 145/147 dos autos;

r. Justifica que, conforme cálculos da própria Autoridade Autuante, a alocação da despesa de JCP no valor de R\$ 116.522.437,40 no ano-calendário 2008 e no valor de R\$ 39.327.142,25 no ano-calendário 2009 gerou saldo de prejuízo fiscal e bases de cálculos negativas de CSLL que não foram aproveitados pela Impugnante. Da mesma forma, consoante cálculos da Autoridade Autuante, os recolhimentos de IRPJ e a CSLL efetuados pela Impugnante no Ajuste Anual do ano-calendário 2008 mostraram-se indevidos. Á vista disso, na remota hipótese de serem julgados procedentes os autos

de infração combatidos, deve ser garantido à Impugnante o direito à compensação/restituição dos recolhimentos indevidamente realizados e dos saldos de prejuízo fiscal e bases de cálculo negativa de CSLL, conforme valores apurados pela d. Autoridade Autuante e ilustrados às fls. 145/147 do Termo de Verificação Fiscal;

DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

s. Assevera que, a prevalecer a exigência fiscal, o que se admite apenas a título de argumentação, o Fisco certamente exigirá da Recorrente juros de mora sobre o valor da multa de ofício, como vem procedendo em outros casos. A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG n.º 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3o da Lei n.º 9.430/96;

t. Entende que, pela simples leitura do texto acima, resta claro que ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" o legislador somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora. Além disso, o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96 vem evidenciar ainda mais que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições;

u. Pondera que, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do art. 61 da Lei n.º 9.430/96.

v. Cita decisões do CARF.

A DRJ de Curitiba ao apreciar a impugnação da recorrente proferiu decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO : NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 JUROS SOBRE MULTA. CABIMENTO. ART. 161 DO CTN. ART. 61 DA LEI N° 9.430/96. A incidência de juros sobre multa tem amparo legal, pois o art. 161 do CTN prevê sua aplicação para "o crédito" e o art.61 da Lei n.9430/96 o faz para "os débitos", sendo que ambos os termos alcançam o tributo e a multa e esta não foi ressalvada pelo legislador.

ASSUNTO : IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011 JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010, 2011 CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Processo nº 16327.720512/2015-38
Acórdão n.º **1402-002.363**

S1-C4T2
Fl. 384

Irresignada com a decisão a contribuinte apresenta o presente Recurso Voluntário reiterando as razões lançadas em sede da Impugnação o que passamos analisar a seguir.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira - Relator

1. DA ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi tempestivamente interposto e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, portanto, merecer conhecimento.

2. DO MÉRITO:

Conforme visto em sede do relatório trata-se de glosa da dedução de pagamentos de JCP de exercícios pretéritos em suposto descompasso com a autorização legal do art. 9º da Lei 9.249/95 cuja transcrição se faz por oportuna:

“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.

(...)”

Da atenta leitura ao dispositivo se constata que não há limite temporal algum para dedução do JCP, portanto, ausente qualquer infringência ao regime de competência, ao contrário do que afirma a fiscalização.

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

Ricardo Mariz de Oliveira, com a didática que lhe é própria, leciona que três são as fontes a determinar o momento a ser autorizada a dedução dos JCP como despesa (Revista de Direito Tributário Atual - RDTA” – N. 28. Coord. Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti. Coedição IBDT e Editora Dialética, p. 316, 2012):

“- sua fonte remota é a norma legal do art. 9º da Lei n. 9249, que autoriza e regula as possíveis relações jurídicas a serem estabelecidas com a função de

remunerar sócios ou acionistas pelo capital social, lucros acumulados e reservas mantidas na empresa (exceto a de reavaliação não realizada);
- sua fonte mediata é a norma estatutária que permite aos órgãos diretivos efetuar o pagamento dos juros, sem prefixar tempo, valores, termos ou condições;
- sua fonte imediata é a deliberação do órgão interno competente, que autoriza a distribuição de JCP e estabelece valores e demais condições do respectivo pagamento."

Da análise dessas diferentes fontes conclui-se que 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, 2011.

Antes de 2011 não há JCP devidos, logo, não há que cogitar-se que a contribuinte detinha o direito de proceder a dedução nos exercícios anteriores, portanto, ausente qualquer "renúncia" ou "preclusão terminativa" como pretende fazer crer a SRF.

Esta própria 2ª T.O. desta 4ª Câmara tem entendimento reiterado pela legitimidade da dedução do pagamento de JCPs "acumulados" de modo que não deve subsistir a glosa empreendida pela autoridade fiscal no caso ora em exame, vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano- calendário: 2006, 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para 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. 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.

Recurso Voluntário Provido. (Acórdãos n.1402-001.178 e 1402-001.179)

Tal entendimento é fundamentado a partir de profundas discussões da matéria perante os Tribunais Superiores que em decisão paradigmática do Min. Francisco Falcão do Superior Tribunal de Justiça que restou assim ementada:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. 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*". (Recurso especial improvido." Recurso Especial nº 1.086.752-PR)

Do transcrito dúvidas não há para este relator quanto à legitimidade da dedução do JCP "acumulado" em períodos anteriores de modo que empreender interpretação diversa quando a lei não estabelece qualquer limite temporal implica em ferir de morte o princípio constitucional da capacidade contributiva na medida em que estar-se-á a impor ônus tributário ao contribuinte enquanto ausente manifestação de capacidade econômica ante ao desajuste na base de cálculo do IRPJ.

3. CONCLUSÃO:

Diante do exposto voto pelo provimento do Recurso Voluntário interposto.

Brasília, 24 de janeiro de 2017.

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Embora reconhecendo os sólidos argumentos com que o ilustre relator sustentou seu voto, vejo a matéria de que tratam estes autos sob outro ângulo.

DO PAGAMENTO DE JCP DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

A respeito do pagamento de JCP em períodos posteriores, ou, no linguajar dos autos, pagamento acumulado de valores relativos a exercícios anteriores, já tive oportunidade de me manifestar em processos de minha relatoria e acompanhando votos de outros Conselheiros sempre no sentido de não aceitar estas operações na forma como pretendida pelos contribuintes.

Por refletir o pensamento deste Relator, adoto como razões de decidir, o voto exarado pelo I. Conselheiro Marcelo Cuba Netto no Processo nº 16327.720497/2011-02, Acórdão nº 1201-000.857, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 10/09/2013, abaixo reproduzido, com os devidos ajustes pontuais pertinentes ao caso concreto aqui analisado:

Acerca dos juros sobre o capital próprio o art. 9º da Lei nº 9.249/95 assim estabelece:

(...)

Pois bem, é pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio é uma faculdade da pessoa jurídica, e, como tal, poderá ou não vir a exercê-lo, conforme melhor lhe convier. Essa faculdade encontra-se regulada pela norma acima transcrita, bem como pelas demais normas comerciais, societárias e fiscais que com ela interajam.

Parece claro que a faculdade de pagar/creditar juros sobre o capital próprio poderá ser exercida ao longo dos anos em que o capital do titular, sócios ou acionistas permanecer no patrimônio líquido da pessoa jurídica, e que o valor dos JCP será calculado mediante a aplicação da taxa de juros (limitada à TJLP) sobre o patrimônio líquido do ano em que exercida a faculdade, observados os limites estabelecidos na norma acima transcrita.

Mas no caso dos presentes autos a contribuinte, além de haver pago/creditado, em 2007, JCP calculados sobre o patrimônio líquido do ano de 2007, também pagou/creditou JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, quais sejam, os anos de 2002 a 2006. É a dedutibilidade desses últimos que está aqui em discussão.

Nesse sentido, especificamente no caso sob exame, é preciso responder às duas seguintes questões de direito:

- a) a faculdade de pagar/creditar JCP poderá ser legalmente exercida em um determinado ano, mas incidir sobre o patrimônio líquido de anos anteriores?*

b) *Em caso positivo, em qual ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?*

Passemos, então, a responder essas questões.

2.1) Do Exercício da Faculdade de Pagamento/Crédito de JCP

Sobre a possibilidade legal do exercício da faculdade de pagar/creditar JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, peço licença para transcrever, a seguir, trechos do excelente voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido em 12/06/2013 nos autos do processo nº 16327.002051/2007-16, e acompanhados pela unanimidade dos demais membros da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

“Como se vê, a lei não disciplina precisamente este aspecto, motivo pelo qual há diferentes entendimentos firmados pelos colegiados deste Conselho acerca deste tema.

A recorrente invoca os seguintes julgados administrativos:

(...)

De outro lado, há jurisprudência administrativa favorável ao entendimento que justificou o lançamento, exteriorizada nos seguintes acórdãos:

(...)

*Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi et alli em *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), que “(...) a contabilização **no período-base correspondente** é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte.*

***Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente dos juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento”. (grifos acrescidos).*

*À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio (Op. cit., p. 131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3ª Ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240/242).*

(...)

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquela que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando, dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros

acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76, na redação vigente no período de apuração autuado.

(...)

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios.

Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.

(...).”

Portanto, segundo o acórdão acima referido, cujas conclusões aqui adoto, a lei não permite que os JCP incidam sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, em especial, porque nos anos anteriores, à falta do exercício tempestivo da faculdade de pagar/creditar JCP, a pessoa jurídica destinou integralmente o lucro ao pagamento de dividendos, ou à reserva de lucros para posterior distribuição.

Nesse sentido, é de se admitir que no caso dos autos a contribuinte pagou/creditou em 2007 JCP até o limite legal permitido para o período, sendo inde dutível a despesa com JCP relativos a períodos anteriores.

2.2) Da Apropriação da Despesa com Pagamento/Crédito de JCP

Mas ainda que admitíssemos, meramente para fins de argumentação, que o exercício da faculdade de pagar/creditar JCP pudesse incidir sobre o patrimônio

líquido de períodos anteriores, teríamos ainda que responder à questão levantada na letra “b”, contida ao final do item 2 deste voto, qual seja: em que ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?

Pois se é certo que a lei faculta à pessoa jurídica pagar/creditar JCP, uma vez exercida essa faculdade, não caberá a ela determinar, a seu bel prazer, o período em que deverá ser apropriada respectiva despesa com JCP.

Sobre o período em que deverão ser apropriadas as mutações patrimoniais (despesas, custos, perdas, receitas, ganhos, etc.), a lei societária assim estabelece:

Lei nº 6.404/76:

(...)

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência (grifamos)

(...)

Não é demais recordar que o registro das mutações patrimoniais pelo regime de competência constitui regra geral que, por conseguinte, deverá ser observada na interpretação e aplicação das demais normas contábeis e fiscais relativas às pessoas jurídicas em geral e, em especial, por aquelas constituídas sob a forma de sociedade anônima, como é o caso da contribuinte.

Dai porque é desnecessário que cada uma dessas normas contábeis e fiscais contenha expressamente a observação de que o registro das respectivas receitas, despesas, etc., deva observar o regime de competência. Em verdade, ocorre justamente o contrário. Quando a receita, despesa, etc. deva ser registrada segundo o regime de caixa é que deverá haver expressa referência na norma, já que esse regime é empregado apenas excepcionalmente.

Isso posto, e uma vez que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 é silente sobre qual o regime de apropriação da despesa com JCP deverá ser adotado, é de se concluir, necessariamente, que deverá ser empregado o regime de competência, pois, se a lei desejasse excepcioná-lo haveria que estabelecer, expressamente, a apropriação pelo regime de caixa.

Mas afirmar que a despesa com JCP deverá ser apropriada segundo o regime de competência resolve apenas parte da questão que no propusemos a responder. Resta ainda investigar a qual período compete a apropriação de juros sobre o capital próprio. Em outras palavras, e especificamente no caso dos autos, resta investigar se a despesa competirá a 2007, data em que a contribuinte exerceu a faculdade de distribuir JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, ou se a despesa competirá aos anos de 2002 a 2006¹.

Para tanto, necessário se faz determinar a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. Sobre o assunto vale transcrever as lições de Luís Eduardo

¹ No caso concreto, anos de 2009, e de 2006 a 2008

Schoueri, em seu artigo intitulado Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193):

(...)

Afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a uma remuneração do capital.

O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta. Em tal contexto, o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital.

(...)

Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse "emprestado" dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros. (Grifamos)

Ora, pelo acima exposto, é de se concluir que as despesas com JCP têm a natureza jurídica de despesa com juros pagos/creditados ao titular sócios ou acionistas pelo uso do capital por estes investido na empresa. Em outras palavras, trata-se de despesa pelo uso do dinheiro investido na pessoa jurídica. E, segundo o regime da competência, as despesas pelo uso do dinheiro devem ser apropriadas ao longo dos períodos em que for utilizado esse dinheiro.

Respondendo, então, à questão objeto deste item do voto, ainda que a contribuinte estivesse autorizada por lei a exercer, em 2007, a faculdade de pagar/creditar JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, a respectiva despesa com JCP deveria ter sido apropriada nos anos de 2002 a 2006, e não em 2007, como fez a recorrente, já que se trata de uma despesa pelo uso, ao longo daqueles anos, do capital empregado na pessoa jurídica por seus acionistas.

Por fim, quanto à decisão do STJ proferida nos autos do REsp 1.086.752/PR, em que acolhe o argumento trazido pela recorrente, e cuja ementa abaixo se transcreve, é importante ressaltar que se trata da única decisão do STJ sobre o assunto, e que, a meu sentir, não é negligenciável a possibilidade de a Corte vir a rever seu entendimento em outra oportunidade, pois aquele julgado considera que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 deve ser aplicado segundo o regime de caixa, quando, de acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76, correto seria o emprego do regime de competência.

Postos estes argumentos, saliente-se ser pacífico não haver vedação às empresas para cálculo e pagamento de JCP sobre suas contas patrimoniais.

O que se discute, entretanto, não é sua permissibilidade societária, mas sua dedutibilidade tributária.

Em outro dizer, se a recorrente, no caso concreto, resolveu pagar a seus acionistas montantes relativos aos JCP dos anos de 2010 e 2011, pode não haver em tal ato qualquer impedimento sob o ângulo societário.

Porém, na leitura da Lei Fiscal, a dedução (das bases de IRPJ e de CSLL) só pode ser aceita no próprio período em que se der o crédito ou pagamento dos JCP. Não de período passados.

A respeito, a IN (SRF) nº 11, de 1996, cuidou a fundo da questão, valendo reproduzir o voto do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator do Processo nº 16327.720497/2011-02, **Acórdão nº 9101-002.180 da CSRF, sessão de 20/01/2016**, em tudo aplicável ao caso:

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

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

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

40. Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do caput do citado art. 29, por ter incluído essa expressão em sua redação.

40.1. A legalidade dessa inclusão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo suficiente a leitura do dispositivo sem a expressão atacada para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

40.2. É fato que não é a expressão guerreada que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino no item 14 e seus subitens, o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com exceções para a legislação fiscal desde que expressas (entre as quais os JCP não se enquadram).

40.3. *Aqui dá-se a velha retórica, eu enuncio no dispositivo específico a regra geral, leio o dispositivo específico e vejo que a regra geral não está escrita nele, em seguida tento defender que, como a regra geral não está ali expressa, então trata-se de uma exceção. A isso se responde apenas que a exceção não se presume nem que a regra geral tem que ser escrita em todos os lugares.*

40.4. *Assim, não há qualquer ilegalidade no caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996”.*

Ileso de dúvidas, não cabe ao Fisco intervir nos assuntos de cunho interno das empresas, muito menos no caso de pagamentos a sócios, acionistas e administradores, a títulos os mais diversos possíveis.

Porém, cabe, sim, imiscuir nas situações em que a legislação tributária seja ferida, por interpretação diversa da que seria correto fazer.

Se a empresa, por qualquer motivo, por exemplo, indisponibilidade de caixa, não consegue fazer frente ao pagamento de JCP no momento oportuno e só o efetiva em período posterior, quando teria tal disponibilidade, não significa que a despesa daí advinda possa ser considerada integralmente dedutível neste momento de descaixe. E por um simples, MAS FATAL, **fator impeditivo**: desobediência ao regime de competência, já tratado antes neste voto.

Nada impediria, porém, que a recorrente (ou qualquer empresa), em perfeita sincronia com os postulados contábeis², com o artigo 177, da Lei nº 6.404/76 e com os artigos 247, 251 e 273, do RIR/1999, apurasse, calculasse e provisionasse, em seu passivo, em contrapartida a uma conta de DESPESA, os Juros sobre Capital Próprio de cada um dos anos-calendários, adiando para “**quando**” e “**se**” tivesse disponibilidade financeira, o pagamento de cada rubrica.

Com isso, de forma elementar, cumpriria todos os requisitos – societários, fiscais e contábeis – abateria a despesa das bases dos tributos eventualmente devidos (IRPJ e

² **Resolução CFC nº 750/93:**

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º 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.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do

Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

CSLL), sua contabilidade estaria consentânea com as normas que a regem e o passivo estaria individualizando e identificando os credores da sociedade.

Tudo isso perfeitamente de acordo com o regime de competência. Por isso, dedutível a despesa.

Em outro dizer, é perfeitamente possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e **não efetuar pagamento algum**, e, com esse procedimento, habilitar-se à dedução tributária dos JCP.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência, de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas em períodos antecedentes e não no que eventualmente houver o pagamento.

Não foi esse, porém o procedimento formalizado pela recorrente, de forma que a dedutibilidade pretendida não pode se materializar por expresso impedimento legal, ressalvada a dedução dos valores dos próprios períodos de 2010 e 2011 (R\$ 16.576.254,17 e R\$ 10.327.470,95, respectivamente) reconhecidas pelo Fisco.

Como bem pontua Edmar Oliveira Andrade Filho, “*se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações financeiras já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros*”. (in Imposto de Renda as Empresas – 1ª Edição – Atlas – SP – fls. 458).

Enfim, **os argumentos da recorrente de que:** “i) a Lei não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP, ou seja, não existe qualquer menção no texto legal de que seja obrigatório, para fins de dedutibilidade dos JCP, que o pagamento ou crédito seja feito em cada ano, em cada exercício social, em cada período-base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo; ii) o art. 9º da Lei nº 9.249/95 estabelece que a pessoa jurídica “poderá deduzir” os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, deixando claro, pois, que o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, a qual não está condicionada a qualquer espécie de periodicidade; iii) observadas as regras legais de cálculo e limites, os JCP que eventualmente não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente, em um ano-calendário qualquer, podem sê-lo em qualquer momento posterior, quando houver deliberação societária neste sentido; iv) se dívida houvesse a respeito do direito da possibilidade de se deduzir os JCP pagos acumuladamente/retroativamente, dever-se-ia aplicar o art. 112 do CTN; v) caso o legislador tivesse querido vedar ou limitar tais possibilidades, teria estabelecido na Lei, expressamente, qualquer vedação ou limite, como, por exemplo, poderia ter estabelecido algum tipo de restrição temporal para a computação dos valores a pagar ou creditar, ou poderia ter condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo, como fez a Lei nº. 9.532/97 (art. 1º, § 4º), que estabelece prazo para dedução do IR incidente sobre rendimentos obtidos no exterior, perante o imposto brasileiro; vi) querer acrescentar qualquer restrição temporal a dedutibilidade dos JCP importa em extravasar o texto da Lei, incluindo no texto legal condição nele não escrita, o que não é tolerado por pacífica doutrina e consolidada jurisprudência dos nossos tribunais; vii) segundo o Parecer Normativo CST nº 58/77, o regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação

de pagar a despesa; viii) a despesa com o pagamento dos JCP apenas é incorrida pela sociedade quando houver deliberação dos sócios e/ou acionistas neste sentido e ainda sob condição de haver efetivo pagamento ou crédito dos juros, que no caso concreto ocorreu em 2010 e 2011, anos em que a Impugnante deduziu os valores referentes aos JCP; ix) apenas com a efetiva deliberação e pagamento ou crédito dos JCP é que existe a obrigação incorrida incondicionalmente; x) a disciplina legal-fiscal dos JCP difere daquela aplicada às despesas financeiras em geral, já que essas são dedutíveis independentemente de pagamento ou crédito, ao passo que a dedutibilidade dos JCP ainda depende da sua deliberação e do seu efetivo pagamento ou crédito, de tal modo que, antes deste último evento, a despesa não existe fiscalmente; xi) a hipótese fática de incidência da norma do art. 9º da Lei nº. 9.249/95 é o pagamento ou crédito de JCP, significando que a ocorrência desse fato faz parte da materialidade da incidência da norma; xii) as despesas com JCP só podem ser consideradas incorridas quando definitivamente devidas, isto é, o momento em que as obrigações a que se referem estejam constituídas de acordo com a norma de direito aplicável. Logo, as despesas de JCP serão consideradas incorridas no período-base em que houver sua deliberação e seu pagamento ou crédito; xiii) antes da deliberação e do pagamento ou crédito não há o que deduzir, e não há que se dizer que o regime de competência não foi cumprido; xiv) a fim de que a opção por este regime alternativo de tributação dos JCP não criasse despesas em demasia, a Lei criou limites a fim de preservar o interesse do erário. Por isso, o art. 9º da Lei nº. 9.249/95 prevê que, para efeitos da dedutibilidade do IRPJ, os JCP devem ser limitados à variação, pro rata dia, da TJLP; xv) igualmente, a Lei prescreve que o pagamento dos JCP só poderá ser efetuado se forem computados lucros antes da dedução dos juros ou se houver lucros acumulados ou reserva de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados; xvi) não existem limites, no entanto, com relação à periodicidade, não havendo suporte legal à autuação ora impugnada; xvii) a despesa pertence, assim, ao ano-calendário em que for deliberado o pagamento e ocorrer ou este ou o crédito. Por conseqüência, segundo esta interpretação, tais limites devem ser apurados com base nos valores do ano-calendário em que o pagamento ou crédito ocorrer”, **são fulminados e caem por terra quando em confronto com um elementar princípio: o denominado “regime de competência”³, um dos pilares mestres no qual se sustenta toda a legislação tributária.**

Portanto, se é permitido, dentro dos atos de vontade das pessoas naturais ou jurídicas (direito privado), acordar qualquer negócio da forma que melhor aprover às partes, não é menos verdade que, extrapoladas tais avenças ao raio de alcance do direito público, especialmente do Direito Financeiro e Tributário, a legislação que dá suporte a estes segmentos deve ser observada de forma rigorosa.

No caso, há regras e travas legais impositivas e que devem ser obedecidas para as empresas que queiram lançar mão da dedução das despesas havidas com crédito/pagamento de JCP.

Não se ignora que acordos privados têm valor entre as partes. Porém, para a legislação tributária, a dedutibilidade das despesas subordina-se, imperiosamente, aos ditames

³ **Decreto-lei nº 1.598/1977**

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Lei das S/A – Lei nº 6.404/1976

Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

legais já antes delineados e não ao momento em que a contribuinte resolve pagar os JCP de períodos já ultrapassados.

Resumindo, o regime de competência simplesmente não permite a dedução de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito na verdade sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Repelem-se, pois, os argumentos aduzidos pela recorrente.

Concluindo, como já escrevi em outro julgamento, o tema discutido neste processo (dedução para fins fiscais dos juros a título de remuneração do capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores), tem frequentado, assiduamente, os julgamentos deste Tribunal Administrativo desde quando ainda na sua formatação como Conselho de Contribuintes.

Nas primeiras decisões e até há aproximadamente um lustro, a jurisprudência administrativa tendia a dar provimento à tese dos contribuintes, ou seja, validava a possibilidade de se deduzir, a título de despesas com Juros sobre o Capital Próprio, montantes pagos em períodos posteriores àqueles em que teriam ocorrido.

Todavia, nos últimos anos, as decisões das diversas Turmas Ordinárias das Câmaras da 1ª Seção e, mais recentemente ainda, as da Câmara Superior mudaram substancialmente de rumo, perfilando entendimento de que o regime de competência deve ser obrigatoriamente observado pelos interessados em deduzir, das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, a despesa de JCP.

Nesta linha, dentre outros, destaco os seguintes precedentes, todos recentes:

Acórdão nº 1101-000.904 – 1ª Câmara/1º Turma Ordinária

Acórdão nº 1401-001.535 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Acórdão nº 1302-001.785 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Acórdão nº 9101-002182 – CSRF - 1ª Turma

Acórdão nº 9101-002181 – CSRF - 1ª Turma

A título ilustrativo, a ementa do Acórdão nº 9101-002182, da CSRF, relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, em tudo aplicável ao caso:

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

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

competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

- 2- *As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.*
- 3- *A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.*
- 4- *Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.*

Cabe, ainda, uma palavra final neste tópico.

Conforme destacado pelo ilustre relator, havia realmente precedentes nesta 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sejul acolhendo recurso de contribuinte, conforme acórdãos citados no voto vencido.

Todavia, esta posição era firmada em anterior composição deste Colegiado, posição esta que hoje restou vencida pela maioria dos Conselheiros desta Turma que adota a linha desenvolvida neste voto vencedor.

Por todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário nesta parte.

DO DIREITO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Argui a recorrente que teria direito a compensar prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL em casos de lançamento de ofício.

Por bem enfrentar a matéria, adoto como razões de decidir neste tópico, a bem explanada posição do voto condutor da decisão recorrida (fls. 337/338), *verbis*:

“23. O pleito não procede. Os cálculos realizados pela autoridade fiscal, às fls. 145/147 do TVF, somente serviram para argumentar que, além de inobservância do regime de competência, o procedimento adotado pelo contribuinte redundou em prejuízo ao fisco. De acordo com os demonstrativos da fiscalização, o contribuinte recolheu, em 2010 e 2011, R\$ 39.069.204,87 de IRPJ, quando deveria ter recolhido R\$ 58.303.166,14. Similarmente, o contribuinte recolheu R\$ 14.129.237,77

de CSLL no mesmo período em vez de R\$ 21.053.463,83. Os demonstrativos dos anos calendários 2008 e 2009 não tiveram repercussão alguma nos cálculos das exigências dos períodos 2010 e 2011, tendo em vista que nestes somente foram levados em conta a glosa dos JCP deduzidas pelo contribuinte (R\$ 110.812.075,18 em 2010 e R\$ 26.000.000,00 em 2011) e a dedução dos JCP a que o contribuinte tinha direito (R\$ 16.576.254,17 em 2010 e R\$ 10.327.470,95 em 2011).

24. Além disso, os demonstrativos de 2008 e 2009 apenas ilustram que o contribuinte poderia ter apurado saldo negativo em vez de imposto a pagar em 2008, e um saldo negativo maior em 2009, caso tivesse exercido a opção de pagar ou creditar JCP naqueles períodos. Ocorre que tal opção não foi exercida, conforme acima explanado.

25. E ademais, o pleito de compensação ou restituição de IRPJ e CSLL de anos calendários 2008 e 2009 é matéria estranha aos presentes autos, que trata de auto de infração com exigências desses tributos dos períodos 2010 e 2011, de modo que, a rigor, tal pedido sequer poderia ser conhecido por esta instância julgadora”.

Em face desta posição, aqui assumida, voto por NEGAR PROVIMENTO ao pleito nesta parte.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Rebela-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizer do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a **obrigação tributária principal** surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, se a lei não dispuser de modo diverso (art. 161, § 1º, do CTN):

“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.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os **tributos e contribuições sociais** não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...).”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

“Multas e Juros

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na

legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).

Assim, igualmente neste item, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Concluindo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida.

Processo nº 16327.720512/2015-38
Acórdão n.º **1402-002.363**

S1-C4T2
Fl. 403

É como voto.

Brasília (DF), 24 de janeiro de 2017.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Redator designado